

**Masteruppsats i offentlig förvaltning [VT16]**  
Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet  
Martina Svahnström  
Handledare: Emma Ek Österberg  
Examinator: Gustaf Kastberg

# Förväntningsgap inom den kommunala revisionen

*– en studie om revisorers och de granskades uppfattningar och  
förväntningar på revisionen*

## Förord

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare, Emma Ek Österberg, för det värdefulla stöd och vägledning jag har fått under denna forskningsprocess. Jag vill också tacka alla personer som jag har fått möjlighet att intervjua. Tack för att ni har avsatt tid och med stort engagemang deltagit i en intervju! Jag vill även rikta ett speciellt tack till revisionskontoret i Borås Stad som varit en fantastisk hjälp i arbetet med att hitta relevanta intervjupersoner för min studie.

Göteborg, 27 maj 2016

---

Martina Svahnström

## Sammanfattning

Begreppet förväntningsgap refererar till gapet mellan (1) vad revisorer har för uppfattningar och förväntningar på revisionen och (2) vad användare av revisionen har för uppfattningar och förväntningar på revisionen. Förväntningsgap har utretts i flertalet studier inom den privata redovisningslitteraturen och forskarna har en enad åsikt om att ett förväntningsgap existerar inom revision. I kontrast till tidigare forskning undersöker denna studie förväntningsgapet i den offentliga sektorn, närmare bestämt inom den kommunala revisionen. Vidare undersöks en ny sorts användare, istället för allmänhet, uppdragsgivare och intressenter som bankmän och andra ekonomer som tidigare varit i fokus, studeras de som utsätts för revision- de granskade. Traditionellt sett är revision ett granskningsverktyg för att revidera finansiella räkenskaper men i denna studie ligger fokus på granskning av verksamhet, det vill säga verksamhetsrevision. Studien undersöker förväntningsgapet utifrån två perspektiv inom den kommunala revisionen. Det första perspektivet handlar om revisorers uppfattningar och förväntningar på revisionen och det andra perspektivet utgår från de granskades uppfattningar och förväntningar på revisionen. Studiens syfte är *att öka kunskapen om förväntningsgap i den kommunala revisionen samt att öka förståelsen kring revisionens centrala aktörers uppfattningar och förväntningar på revisionen*. Undersökningen har en kvalitativ ansats som bygger på intervjuer med kommunala revisorer samt personer i Borås Stads nämnder och förvaltningar, som utgör de granskade. Undersökningen visar att skillnader mellan revisorers och de granskades uppfattningar och förväntningar på revisionen inom den kommunala revisionen förhållandevis är små, men att vissa skillnader går att urskilja. Det förekommer dock en gemensam uppfattning och förväntning hos revisorerna och de granskade att revisionen ska leda till en förbättring av den kommunala verksamheten vilket talar för att ett förväntningsgap, som de tidigare studierna pekar på återfinns i den privata sektorn, inte uppenbarar sig på samma sätt i den kommunala revisionen. Dock framgår det att revisionens särdrag, att det saknas tydliga kriterier för revisionens prestation/output, att gränsen mellan konsultation och revision är oklar samt att det saknas preciserade standarder för revisorns roll, kan ses utgöra en gemensam förklaringsgrund till varför förväntningsgap inom revision uppstår.

**Nyckelord:** Förväntningsgap, revision, kommunal revision, revisorer, de granskade

## Innehållsförteckning

Förord.....	I
Sammanfattning.....	II
Figurförteckning.....	IV
Ordlista/definitioner .....	IV
<b>1. Introduktion .....</b>	<b>1</b>
1.1 Inledning.....	1
1.2 Problemformulering.....	2
1.3 Syfte och frågeställning.....	5
1.4 Disposition.....	5
<b>2. Tillvägagångssätt .....</b>	<b>6</b>
2.1 Forskningsstrategi.....	6
2.2 Urval .....	7
2.3 Datainsamlingsmetod .....	8
2.4 Intervjuguide och genomförande av intervjuer .....	9
2.5 Strukturering och presentation av empiri och analys .....	10
2.6 Etiska ställningstaganden .....	11
<b>3. Teoretisk referensram .....</b>	<b>11</b>
3.1 Förväntningsgap inom revision.....	11
3.2 Den kommunala revisionen .....	12
3.3 Revision är ett granskningsverktyg.....	13
3.4 Revisionsteori.....	14
3.4.1 Revision som försäkran, förbättring och försäkring.....	15
3.4.2 Revision som komfort och legitimering .....	16
3.5 De centrala aktörerna .....	17
3.5.1 Revisorernas roll.....	17
3.5.2 De granskades roll .....	19
3.6 Definition av förväntningsgap .....	20
3.6.1 Orsaker till förväntningsgapets existens.....	21
3.7 Sammanfattning av teoretiska utgångspunkter och presentation av studiens analysverktyg.....	23
<b>4. Empiri och analys.....</b>	<b>25</b>
4.1 Revisorer och de granskade i Borås Stad .....	25
4.2 Revisionens uppgift .....	26
4.3 Politik, lagar och regler styr revisionen .....	27
4.4 Vad revisionen granskar .....	28
4.5 Revisionens dubbla syften .....	32
4.6 Viktiga faktorer för en legitim revision .....	33
4.7 Inställning till revisionen .....	37
4.8 Revisionens utfall.....	40
4.9 Sammanfattning av revisorernas och de granskades uppfattningar och förväntningar .....	43
<b>5. Slutdiskussion och slutsats.....</b>	<b>48</b>
5.1 Förväntningsgap inom den kommunala revisionen.....	48
5.2 Framtida forskning .....	51
<b>Referenslista .....</b>	<b>52</b>
<b>Bilaga 1 Intervjuguide för revisorerna .....</b>	<b>55</b>

Bilaga 2 Intervjuguide för de granskade.....	57
Bilaga 3 Email till intervjupersonerna .....	59

## Figurförteckning

Figur 1: Tidsplan för forskningsprocessen .....	7
Figur 2: Det kommunala ansvarssystemet.. .....	12
Figur 3: Modell för analys av förväntningsgap .....	23
Figur 4: Analysverktyg. ....	24

## Ordlista/definitioner

Kommunfullmäktige	<i>En kommuns högst beslutande politiska organ</i>
Förtroendevald revisor	<i>En politiskt utsedd revisor som granskar en kommuns verksamhet exklusive kommunala bolag</i>
Lekmannarevisor	<i>En politiskt utsedd revisor som granskar kommunala bolag</i>
Sakkunnig revisor	<i>En yrkesrevisor som är certifierad kommunal revisor. Enligt lagen ska de politiskt utsedda revisorerna biträddas av ett sakkunnigt biträde (KomL, 9 kap).</i>

## 1. Introduktion

---

*I den inledande delen av uppsatsen följer en kort introduktion om förväntningsgap inom revision. Vidare presenteras studiens problemformulering med utgångspunkt i tidigare forskning vilket mynnar ut i studiens syfte och frågeställning. Kapitlet avslutas sedan med en disposition över uppsatsens resterande kapitel.*

---

### 1.1 Inledning

“Corporate failure will often give rise to public questions about financial audit failure, however, corporate success will not usually yield public acclaim for the role of audit”

(Power 1997:28)

Power som är citerad ovan menar att ett företags misslyckande kan leda till kritik mot revisorerna medan ett företags framgång sällan tillskrivs revisorerna (Power 1997:28). Detta kan relateras till samhällets förväntningar på revision och uppfattningen om att revision ska vara en garanti för ett företags fortlevnad. Förväntningarna möts dock inte alltid och det har visats sig tydligt då skandaler och företagskollaps i privat sektor lett till kritik och ett ifrågasättande av revisionen. Forskarna Koh och Woo (1998) menar att om oväntade händelser utan förvarning inträffar, är den vida meningen att någon måste hållas ansvarig och det är ofta revisorerna som åläggs ansvaret (Koh & Woo, 1998:147). Flertalet forskare har under de senaste decennierna visat på att olika aktörer har skilda förväntningar på revisionen och beskriver detta fenomen som ett *förväntningsgap*. Revision har funnits i Sverige i över 100 år (Carrington, 2014:7), men det var först på 70-talet som förväntningsgap introducerades i redovisningssammanhang. Liggio (1974) var pionjären och definierade begreppet enligt följande: ”förväntningsgap är en skillnad mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformationen förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta” (Liggio, 1974:27). Revision i den privata sfären förknippas främst med finansiell revision men i den offentliga sektorn består revisionen till störst del av revision av verksamheter, det vill säga verksamhetsrevision. Av all offentlig verksamhet utförs merparten på kommunal nivå och i den kommunala sektorn utgör revision ett viktigt demokratiskt kontrollinstrument för att skapa insyn och transparens (Sveriges Kommuner och Landsting). Carrington (2014) menar att i den offentliga sektorn är revisionen vårt främsta verktyg för att försäkra oss om att skattemedel används på ett effektivt sätt. Carrington menar att revision som fenomen är

något vi tillmäter stor tilltro och förväntningsgapet speglas i att investerare, allmänheten och övriga intressenter förväntar sig mer av revisionen än vad tjänsten erbjuder enligt lagar, regler och revisionsstandarder (Carrington, 2014:243). Power menar att det som sägs om revision i läroböcker och av revisorerna själva är en del, men vad ett samhälle, eller delar av ett samhälle, förväntar sig eller kräver av revisionen är en annan. Dagens bild av revisionens uppgift tenderar fortfarande för många människor att handla om att upptäcka fel och oegentligheter. Power menar att associera revision med sökandet efter bedrägerier leder till att om revisorerna inte upptäcker dessa oegentligheter, och om de senare uppdragas, antar människor att revisionen i något avseende har misslyckats. Denna problematik kring aktörers olika uppfattningar och förväntningar på revisionen beskrivs i termer av ett förväntningsgap (Power, 1997:23). Tidigare forskning visar på att ett förväntningsgap mellan revisorer och användare av revision existerar i den privata sektorn och flera forskare menar att gapet är något man bör minska. Existensen av ett förväntningsgap inom revision väcker frågor: Finns det ett förväntningsgap även i den kommunala revisionen, och hur ser det i så fall ut? Vad betyder förväntningsgapet? Hur kan den kommunala revisionen fullfölja sitt uppdrag att vara ett demokratiskt kontrollinstrument, skapa insyn och transparens och ge intressenter och samhällets medborgare en rättvisande bild av kommunens verksamhet, om aktörer har olika uppfattningar och förväntningar på revisionen? Dagens krav på offentlig sektor är höga och i en ständigt föränderlig värld finns det många framtida utmaningar. Revisionen har en viktig uppgift, men samtidigt är revision i sig ett komplext fenomen och revisorns roll är inte självklar.

## 1.2 Problemformulering

Vad vet vi då om förväntningsgap inom revision från tidigare forskning? För att utreda forskningsläget kring fenomenet förväntningsgap följer en litteraturstudie kring tidigare forskning inom området. Det förs även en fortsatt problematisering som mynnar ut i studiens syfte.

Forskarna Koh och Woo menar att förväntningsgapet har existerat mellan bokslutsanvändare och revisorer i flera år men att det är först på senare tid man har uppmärksammat begreppet i redovisningssammanhang (Koh & Woo, 1998). Liggio var den första som definierade begreppet i redovisningssammanhang år 1974 och definierade begreppet enligt följande; ”Förväntningsgap är en skillnad mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformationen förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta” (Liggio,

1974:27). Definitionen har sedan dess använts och utvecklats i flera forskningsstudier, världen över, för att utreda förväntningsgap inom revisionen.

Flertalet forskningsstudier är gjorda under 80- och 90-talet till följd av att stora ansedda företag kollapsat. Kollapserna skedde ofta utan förvarning och samtidigt anklagades företagsledare för oseriösa handlingar och flera företag anklagades för bedrägeri. Detta ledde till ett ifrågasättande av revisorernas ansvar och flertalet revisionsfirmor riskerade att hamna i en rättsvist under denna tid. Kritik och ett ifrågasättande av revisionen som sådan spred sig världen över, speciellt i USA och Storbritannien. Den vidsträckta kritiken om revisorernas ansvar indikerade att det fanns ett förväntningsgap. Porter (1993) har gjort flera studier om förväntningsgap inom revision och har bland annat studerat förväntningsgapet efter borskraschen 1987, då flera ansedda företag kollapsade. Porter definierar förväntningsgapet som ett gap mellan ”samhällets förväntningar på revisorer och revisorernas prestation, som det uppfattas av samhället” (Porter 1993:49). Gapets existens påvisar Porter genom intervjuer med allmänheten samt personer som arbetar i organisationer som utsätts för revision. Intervjufrågorna i hennes studie består av frågor kring bland annat vilka uppgifter man anser att revisorerna bör ha ansvar för och inte. Resultatet av studien visar att 50 % av förväntningsgapet existerar på grund av att revisorers arbete präglas av bristfälliga standarder, 34 % på grund av att samhället har orimliga förväntningar på revisorer och 16 % av gapet kan förklaras av upplevda undermåliga prestationer av revisorerna. För att inte skadegöra professionen som sådan menar Porter att man bör arbeta för att minska förväntningsgapet mellan revisorerna och samhället (Porter 1993).

I studien av Koh och Woo framhävs att gapet beror på att användare av revisionen förväntar sig något annat än vad revisorn faktiskt kan eller får göra (Koh & Woo, 1998). En annan forskare, Lowe (1994), påpekar att revisorer själva förklarar förväntningsgapet med att de som granskas brister i förståelsen för revisorns roll och begränsningar. Lowe menar också att förväntningsgapets existens kan skada det viktiga förtroende som revision bör präglas av (Lowe, 1994). I en studie av Baron, Johnson, Searfoss och Smith (1977) undersöks förväntningsgapet mellan revisorer och bokslutsanvändare. Utfallet visar på stora skillnader kring hur de båda aktörerna uppfattar revisorernas ansvar att upptäcka oegentligheter samt kring revisionens informationsplikt. Revisorerna anser sig ha ett mindre vidsträckt ansvar att rapportera om oegentligheter än vad bokslutsanvändare anser att de bör ha (Baron et al. 1977). Även i en studie av Troberg och Viitanen (1999) framgår det att det största gapet



existerar i frågor om oegentligheter och då i vilken utsträckning det är revisorns ansvar att upptäcka och rapportera oegentligheter (Troberg & Viitanen 1999:151). Författarna framhäver även att ingen klar lösning har hittats för att minska detta förväntningsgap. Det finns dock förslag på olika tänkbara lösningar för att minska gapet (Troberg & Viitanen 1999:1). Vidare har Humphrey, Moizer och Turley (1993) undersökt förväntningsgapet utifrån olika individers fastställda uppfattning kring förväntningar på revisionen. Respondenterna består av revisorer i den offentliga sektorn, chefer inom företagsekonomi, investeringsanalytiker och bankmän. Resultatet visar att det finns en signifikant skillnad mellan revisorernas och respondenternas uppfattningar om revisionen särdrag. Studien bekräftar inte bara förväntningsgapets existens utan visar också på att kritiska punkter handlar om revisorernas ansvar att upptäcka oegentligheter, revisorernas ansvar gentemot tredje part, värderingen av balansräkningen, styrkan hos och hoten mot oberoendet samt aspekter av själva genomförandet av revision (Humphrey et al. 1993). Förväntningsgapet har även undersökts i juridiska sammanhang, Lowe visar i en studie från 1994 att domstolarna förväntar sig mer av revisorerna än vad revisorerna själva tror att de ska tillhandahålla med (Lowe, 1994).

En vanlig utgångspunkt i de beskrivna studierna är att förväntningsgapet är något negativt som bör åtgärdas, bland annat eftersom det riskerar att skada professionen. McEnroe och Martens (2001) har gett förslag om hur man ska minska förväntningsgapet i privat sektor och ett förslag är att revisorn ska svara på frågor på bolagsstämman. På så vis skulle man öka kunskapen om revisorns roll bland intressenterna (McEnroe & Martens, 2001). Andra författare menar dock att förväntningsgapet är inbyggt i revisionen och att en fullständig insyn och förståelse för revisionsprocessen skulle förminska revisorernas profession (Power, 1997:27). Power menar att gapet kan förklaras av den genomgående problematik revisionen präglas av, nämligen att det saknas tydliga kriterier för revisionens prestation/output (Power, 1997:27).

Den tidigare forskningen visar på att ett förväntningsgap inom revision existerar, samt att gapet existerar mellan revisorer och användare av revision. Med andra ord kan man utläsa att olika aktörer har olika uppfattningar och förväntningar på revisionen. Den tidigare forskningen visar också att förväntningsgapet undersökts sedan 1970-talet och att majoriteten av dessa studier är genomförda i den privata sektorn. Detta har inneburit att det varit fokus på finansiell revision som också är vad man traditionellt sett förknippar revision med. Vad gäller

den offentliga sektorn är revision av verksamhet något som fått allt mer utrymme och verksamhetsrevision bör således också utredas i detta sammanhang. Därtill har fokus i de tidigare studierna oftast varit på gapet mellan revisorer och användare som uppdragsgivare, allmänhet, intressenter i form av ekonomer eller bankmän. Man saknar således mer forskning om förväntningsgap i den kommunala sektorn samt om gapet mellan andra typer av användare av revision. En sådan användare som spelar en särskilt viktig roll i granskningssammanhang är de som utsätts för revisionen – de granskade. Generellt i forskning om den kommunala revisionen är det användare som fullmäktige eller de som är mål för ansvarsprövningen (nämnder) som är i fokus. Flera forskare argumenterar också för att främjandeverksamheten och de granskades roll negligeras och borde fokuseras mer på i granskningssammanhang (Ek 2012, Power 2003b). Cassel (1996) menar också att förväntningsgapet tar sig i olika uttryck beroende på vems förväntningar som åsyftas (Cassel 1996). Således bör en utökad forskning inom området göras för att ringa in fler aktörer som är involverade i revision och utreda fenomenet förväntningsgap i den kommunala revisionen, med fokus på verksamhetsrevision.

### 1.3 Syfte och frågeställning

Utifrån ovan beskrivna problematik är syftet *att öka kunskapen om förväntningsgap i den kommunala revisionen samt att öka förståelsen kring revisionens centrala aktörers uppfattningar och förväntningar på revisionen.*

För att besvara syftet följer också en frågeställning med följande två delfrågor:

- Vilka uppfattningar och förväntningar har revisorer på den kommunala verksamhetsrevisionen?
- Vilka uppfattningar och förväntningar har de granskade på den kommunala verksamhetsrevisionen?

### 1.4 Disposition

Kapitel 1 *I detta inledande kapitel ges en introduktion till förväntningsgap inom revision samt en presentation av tidigare forskning som problematiseras och mynnar ut i studiens syfte och frågeställning.*

Kapitel 2 *Detta avsnitt innehåller de metodologiska val som uppsatsen bygger på.*

Kapitel 3 *I denna del presenteras den teoretiska referensram som uppsatsen vilar på.*

Kapitel 4 *I detta kapitel redovisas de intervjuer som utgör det empiriska underlaget i uppsatsen. Det empiriska materialet analyseras successivt och kapitlet avslutas med en teorinäraanalys.*

Kapitel 5 *I detta avslutande kapitel förs en avslutande diskussion om studiens resultat. Kapitlet avslutas med förslag på vidare forskning inom området.*

## 2. Tillvägagångssätt

---

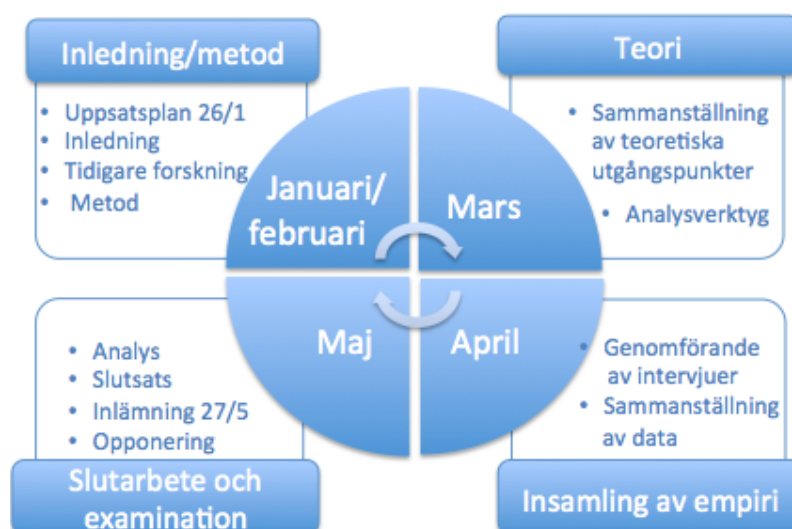
*I detta kapitel redogörs för det metodologiska tillvägagångssätt som uppsatsen bygger på, det vill säga en närmare beskrivning av de metodval som genomsyrar uppsatsen. En beskrivning om hur empirisk data har insamlats redogörs samt hur empirin har valts att presenterats och analyserats. Kapitlet avslutas med en redogörelse för studiens etiska ställningstaganden.*

---

### 2.1 Forskningsstrategi

Studien är en samhällsvetenskaplig kvalitativ studie som möjliggör för en djupgående studie inom området förväntningsgap inom revision. Studien karaktäriseras av en fallstudie där fenomenet förväntningsgap studeras i ett avgränsat sammanhang med en detaljrik insamlad data som grund. Fallstudie som forskningsstrategi innebär att man syftar till att ”förstå det komplexa förhållandet mellan faktorer när de är verksamma inom en viss social inramning” (Denscombe, 2016:22f). Studien syftar inte till att generalisera resultatet till andra liknande fall då studiens kvalitativa egenskaper, som bygger på få analysenheter, gör en generalisering svår att fastställa (Denscombe, 2016:417).

Inledningsvis samlade jag in information kring tidigare studier inom ämnet, för att bilda mig en uppfattning om vad som tidigare undersökts om förväntningsgap inom revision. Tidigare forskning och teori inhämtades genom att söka på Göteborgs universitetsbiblioteks databas samt databaserna Google Scholar och LIBRIS, sökorden jag använde var: *förväntningsgap, kommunal revision, revisorer, de granskade, expectation gap, auditing, auditors, accounting, public accounting, och audit expectation gap*. I ett tidigt skede i forskningen reflekterade jag även kring det praktiska tillvägagångssättet. Forskningens tidsram är en viktig faktor att ta hänsyn till liksom tillträde till människor och dokument som är grundläggande för en framgångsrik forskning (Denscombe, 2016:24). Tidsramen för genomförandet och en beskrivning av forskningsprocessen skildras i följande bild (se figur 1).



Figur 1: Tidsplan över forskningsprocessen (Egenarbetad modell).

## 2.2 Urval

I ett tidigt skede valde jag att inrikta studien på offentlig revision då revisionen i den offentliga sektorn har en viktig demokratisk uppgift i samhället. Jag valde vidare att studera den kommunala revisionen då mycket av den offentliga verksamheten utförs på kommunal nivå. Jag valde att begränsa mig till att studera *en* kommun då studiens syfte kräver en undersökning av en viss mängd aktörer i form av revisorer och de granskade, och det är aktörerna som är centrala i studien. Av kommunerna i Sverige valde jag Borås Stad som ligger nära geografiskt, vilket motiverar urvalet både kostnadsmässigt och tidsmässigt. Borås har eget revisionskontor vilket bara tio av Sveriges 290 kommuner har, vilket också var ett kriterium för urval av kommun. Detta då dessa revisorer enbart arbetar med revision i Borås Stad och sannolikt har en lång erfarenhet av kommunal revision. Borås är jämfört med andra kommuner en relativt stor kommun med 108 000 invånare vilket också motiverar urvalet då en större kommun troligtvis genererar fler intervjuobjekt, tillgången till intervjupersoner är avgörande för att uppnå studiens syfte. Vidare valde jag att fokusera på förväntningsgapet mellan revisorer och de som granskas då de granskade också är en typ av användare av revision som har en central roll i revisionssammanhang. Urvalet av att studera de granskade motiveras även av att den tidigare forskningen har i en relativt liten utsträckning undersökt de granskades roll. Revisorerna var ett givet urval då den tidigare forskningen menar att gapet uppstår mellan revisorer och användare av revision. Revisorerna i undersökningen utgörs både av förtroendevalda revisorer och sakkunniga kommunala yrkesrevisorer för att fånga ett brett spektrum av den kommunala revisionen och således fenomenet förväntningsgap. De som granskas utgörs av personer i nämnder och förvaltningar. Kriterium för urvalet av de

granskade har varit att de en eller flera gånger haft kontakt med revisionen i och med att de blivit granskade.

Urvalet av intervjuobjekt har jag gjort enligt metoden *snöbollsurval*. Denna metod är en variant av *bekvämlighetsurval* vilket innebär att man använder sig av intervjuobjekt som av bekvämlighet är lättillgängliga. Konsekvenserna av denna metod är att det är svårt att generalisera resultaten samt att det är svårt att precisera vilken population respondenterna är representativa för. *Snöbollsurval* innebär att man tar initialt kontakt med personer som är relevanta för undersökningens tema. Dessa personer är sedan en länk till andra personer som är relevanta intervjuobjekt. Samma konsekvenser uppstår dock vid *snöbollsurval* som vid *bekvämlighetsurval*, att det är svårt att generalisera resultaten samt svårt att veta vilken population representanterna representerar (Esaiasson et al., 2012:187ff). Fördelen med metoden är att intervjuobjekten alla är koppade till eller berörda av det aktuella temat vilket är väsentligt för att uppfylla studiens syfte. Utifrån detta kriterium valde jag att först kontakta revisorerna i kommunen då de är högst involverade i revisionen. Då revisorerna bestämmer vad som ska granskas utgick jag ifrån att de var bäst lämpade till, att utifrån metoden *snöbollsurval*, tipsa mig vidare om personer som varit utsatt för granskning som jag i nästa steg kunde intervju. Vidare har jag valt att fokusera på verksamhetsrevisionen, det vill säga den delen som inte inbegriper de kommunala bolagen och lekmanrevisionen, då den offentliga revisionen mestadels omfattar verksamhetsrevision.

### 2.3 Datasamlingsmetod

Att samla in data till en samhällsvetenskaplig studie med en kvalitativ forskningsansats kan göras med olika metoder. Vanligt förekommande inom samhällsvetenskapliga undersökningar är att samtala med människor i form av intervjuer (Bryman 2008:412), vilket jag valde att göra för att fånga intervjuobjektens uppfattningar och förväntningar på revisionen och på så sätt uppnå studiens syfte. Fördelen med intervjuer som metod är att frågorna kan anpassas till den erfarenhet och kunskap som intervjupersonen besitter. Vidare kan fördjupade frågor ställas utifrån den information man fått i tidigare intervjuer (Lind 2014:59). Fördelen med intervjuer är också att man kan göra en detaljerad granskning vilket fokuserar på noggrant utvalda personer (Denscombe 2016: 27f). I denna fallstudie valde jag att göra intervjuer i form av samtalsintervju vid ett personligt möte då man lättare kan tränga in under ytan och få en fördjupad bild av det man vill undersöka. Samtliga intervjuer har också ägt rum i Borås Stad i respondenternas hemmiljö i form av deras egna kontor. Vid ett

personligt möte kan man validera data då man kan ”känna av” under intervjun om respondenten levererar riktig information eller om respondenter upplevs som osäkra (Denscombe, 2016:32). En kvantitativ metod som innebär fler analysenheter hade inneburit att jag fått en mindre djupgående och detaljrik data vilket hade varit en nackdel. Därför valde jag en kvalitativ metod för att samla in en mer detaljrik data och för att göra en mer djupgående undersökning (Denscombe, 2016:59). Utifrån studiens omfång riktade jag in mig på att göra cirka tio stycken intervjuer och räknade på den ungefärliga tiden intervjuer, transkribering och analys skulle kräva. Det slutliga antalet intervjuer berodde även på om jag uppnått teoretisk mättnad och det slutliga resultatet blev totalt tio intervjuer. Således bygger undersökningen på data inhämtat från kvalitativa intervjuer med fem revisorer och fem personer som minst en gång varit utsatt för granskning.

#### 2.4 Intervjuguide och genomförande av intervjuer

Då studien syftar till att undersöka två olika aktörgrupper i den kommunala revisionen utformades två intervjuguider (se bilaga 1 och bilaga 2). Dock strävade jag efter att ha liknande frågor för att kunna urskilja skillnader och likheter i svaren. Utifrån studiens syfte och tidigare forskning utformade jag först tre teman och sedan frågor utefter varje tema i intervjuguiderna. Frågorna syftar till att fånga två dimensioner, dels vad revisionen gör (uppfattningar) och vad revisionen borde göra (förväntningar). Båda intervjuguiderna baseras således på samma teman men innehåller något olika strukturerade frågor. En intervjuguide bör ha en igenomtänkt form och struktur för att hålla samtalet levande (Esaiasson et al. 2012:264). Intervjuguiderna inleds med lättare ”uppvärmningsfrågor” som sedan följs av relativt öppna frågor. Jag strävade efter att utforma intervjuguiderna mer som en mall då jag ställde frågorna i den följd som samtalet utvecklades och inte i intervjuguidens ordning. Innan jag gjorde min första intervju med intervjuobjekten gjorde jag en så kallad pilotstudie. Jag testade min intervjuguide genom att intervjua två personer som inte ingår i undersökningen. Pilotstudien gav mig således en ungefärlig angivning om hur lång tid intervjuerna skulle ta. Pilotstudien gjordes också i syfte att testa om frågorna kunde formuleras om eller på något annat sätt förbättras.

Jag gjorde sedan de första tre intervjuerna på Revisionskontoret i Borås med tre sakkunniga revisorer och vid nästa intervjutillfälle intervjuade jag två förtroendevalda revisorer. Därefter genomförde jag intervjuer med de granskade. Jag träffade en avdelningschef på Miljöförvaltningen, chefen för personalfunktionen i Stadsdelsförvaltningen Väster,

områdeschefen för personlig assistans vid Sociala omsorgsförvaltningen, enhetschefen för Elevhälsan i Stadsdelsförvaltningen Väster och även en nämndledamot i Kulturnämnden som även sitter i kommunfullmäktige. Mellan varje intervju hade jag tid att reflektera över hur intervjun utvecklats samt reflektera över om jag kunde förbättra min intervjuguide inför nästa intervju. Under intervjuerna hade jag intervjuguiden framför mig på dator som mall för att hålla samtalet levande och ställde korta frågor som genererade långa svar. Jag spelade in varje samtal via min mobiltelefon samt förde anteckningar för att registrera gester och ansiktsuttryck som inte kunde registreras av ljudinspelningen. Efter intervjuerna frågade jag intervjuobjekten om jag kunde kontakta dem via mail eller telefon om jag hade ytterligare frågor, vilket jag fick tillåtelse att göra. Varje intervju tog i genomsnitt 50 minuter.

## 2.5 Strukturering och presentation av empiri och analys

Empirin bygger på data som samlats in via intervjuer med revisorer och de granskade och som ett första steg att hantera den inspelade rådata transkriberade jag ned mina ljudupptagningar på dator samma dag eller dagen efter att intervjuerna genomförts. Även om transkribering fångar upp det mesta så förlorar man registreringar som tonlägen, skratt, tempo, betoningar, med mera. Jag kompletterade därför transkriberingarna med kommentarer om detta samt förde in de anteckningar jag skrivit under intervjuerna. Jag transkriberade även ned vad jag själv sade under intervjun och markerade denna text kursivt. Jag skrev sedan ut alla intervjuer och läste igenom materialet flertalet gånger. Bearbetningen av materialet följdes därefter av metoden ”kodning”. Jag läste igenom materialet ytterligare ett par gånger och markerade nyckelord i marginalen. I processen urskilde jag också vilka citat som var substantiella för studien (Gillham, 2008:185). Nyckelorden kategoriserade jag in i grupper för att skapa övergripande teman för att ytterligare bryta ned och analysera materialet. På så vis kunde jag urskilja teman med deskriptiv karaktär, som är teman som lyfter fram egenskaper (Gillham, 2008:186). Under dessa teman placerade jag sedan in respondenternas substantiella citat. För att öka tillförlitligheten så behandlade jag materialet en gång till genom att göra i omvänd ordning- först placera ut mina teman och sedan placera in citaten i dessa teman. Träffsäkerheten var god och jag hade på så vis säkerställt mina teman.

Undersökningen har en induktiv analysstrategi vilket kännetecknas av att teorin inte är styrande, detta ökar vikten av att på ett systematiskt sätt presentera det empiriska materialet. Jag har således inledningsvis presenterat resultatet empirinära och lättillgängligt för läsaren för att läsaren ska få en känsla för ursprungliga data. Det empiriska underlaget bör få ett

betydande utrymme då det ligger till grund för att identifiera potentiella samband och mönster (Lind, 2014:96, 144, 146). Empirin presenteras också tematiskt utifrån de sju teman jag härlett genom kodningen. Således har redan en första analys gjorts vid transkriberingen och sedan ytterligare vid komprimeringen av data då jag plockat ut substantiell data. Fördelen med att presentera en empirinäraanalys är att läsaren får en känsla för det ursprungliga materialet och kan själv ta ställning och bedöma det underlag analysen bygger på (Lind, 2014:149). Empirin sammanfattas sedan och en mer teorinära analys presenteras. Sedan följer ett avslutande kapitel som ytterligare analyserar och diskuterar studiens resultat.

## 2.6 Etiska ställningstaganden

Innan urval och genomförandet av intervjuer gjorde jag etiska överväganden för att försäkra mig om att undersökningen inte orsakar någon skada, exempelvis för de intervjuobjekt som ingår i undersökningen (Denscombe, 2016:25). Jag klargjorde i den första kontakten med intervjuobjekten att deltagandet i studien är frivilligt (se bilaga 3). Via mail säkerställde jag intervjupersonernas samtycke till att delta och information om undersökningens syfte klargjordes i mailet (Lind 2014:32). Vidare har jag valt att anonymt presentera mina intervjuobjekt, det vill säga utan deras namn, då det som är intressant för studien är deras yrkesposition. Respondenterna har dock själva medgett att jag får använda deras fullständiga namn. Mobilinspelningarna som jag gjorde under alla intervjuer har också raderats för att de inte ska kunna användas i annat syfte.

## 3. Teoretisk referensram

---

*Detta kapitel börjar inledningsvis med en diskussion om hur vi kan förstå revision som ett underlag för hur man kan förstå fenomenet förväntningsgap inom revision. Inledningsvis diskuteras olika perspektiv om hur man kan förstå revision, revisorernas roll och det regelverk revisorerna lyder under. Även en presentation och diskussion om de granskades roll redogörs. Avslutningsvis diskuteras fenomenet förväntningsgap med avstamp i tidigare forskning och teori om förväntningsgap inom revision. Kapitlet avslutas med en presentation av det analysverktyg som sedan ligger till grund för analysen av empirin.*

---

### 3.1 Förväntningsgap inom revision

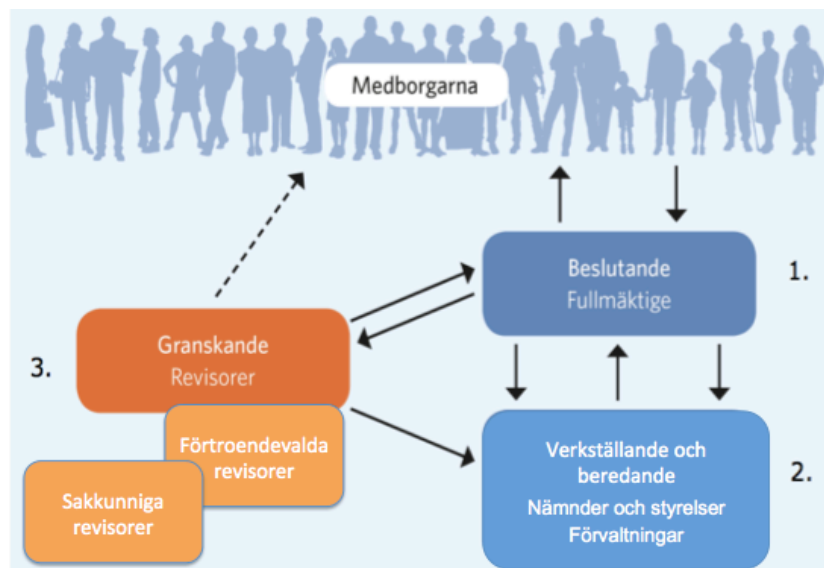
Förväntningsgap inom revision kan förstås utifrån den tidigare forskningen som inledningsvis presenterades i uppsatsen, att det råder olika uppfattningar och förväntningar på revision



mellan revisorer och användare av revision. Men som grund för en djupare analys ramar detta kapitlet in hur vi kan förstå revision, revision i den kommunala sektorn och hur vi kan förstå revisorernas roll och de granskades roll. Kapitlet avslutas med en djupare teoretisk presentation och diskussion om förväntningsgap inom revision och en presentation av studiens analysverktyg.

### 3.2 Den kommunala revisionen

Då förväntningsgap främst studerats i privat sektor inleds detta teorikapitel med att markera att den offentliga revisionen skiljer sig från den privata revisionen. Den kommunala särarten påverkar hur den kommunala revisionen är utformad och i relation till den privata sektorn, vars mål är att göra en vinst, har den offentliga sektorn som mål att med offentliga medel skapa en service och nytta för medborgarna. I den privata revisionen revideras främst den finansiella redovisningen medan den offentliga sektorn har större fokus på revision av verksamheten, för att se till att de offentliga medlen används på ett effektivt sätt. Finansiell redovisning och verksamhetsrevision är nära besläktade med varandra (Flint, 1988:49) och revisionsteorier om redovisning och verksamhetsrevision har samma utgångspunkter och syfte: att granska, bedöma och uttala sig om resultat. Revision som fenomen existerar eftersom att det finns ett förtroendegap mellan verkställare och huvudman och revisorn ska som oberoende tredje part skapa förtroende mellan dessa parter. Förhållandet mellan de centrala aktörerna i den kommunala revisionen kan förstås med hjälp av agent-teorin (se figur 2). Agent-teorin bygger på att principalen (huvudman) överlåter utförardelen i organisationen



**Figur 2: Det kommunala ansvarssystemet.** Bilden visar på förhållandet mellan de centrala aktörerna i det kommunala ansvarssystemet (Bild lånad och omarbetad från Sveriges Kommuner och Landsting- God revisionsred i kommunal verksamhet 2014:12).

till en agent (verkställare) (Deegan & Unerman, 2011). I den kommunala revisionen är fullmäktige huvudman och beslutsfattare medan nämnder, och förvaltningar är verkställare. Kärnan i agent-teorin är att båda parter agerar utefter att uppnå nyttomaximering för sin egen vinning (Eisenhardt, 1989). Problemen kan tas i uttryck genom att det kan råda en målkonflikt mellan principalen och agenten samt att det är svårt för principalen att verifiera vad agenten faktiskt utför (Eisenhardt, 1989:589). Som en lösning på problem mellan principalen och agenten finns revisorn som oberoende part (Carrington 2014). I den kommunala revisionen är det denna separation mellan aktörerna som medför att fullmäktige (indirekt medborgarna) inte får en direkt insyn hur nämnder och förvaltningar hanterar de offentliga medlen. Därav granskar revisionen och skapar transparens och försäkrar att skattemedel används på ett effektivt sätt i verksamheten och att fullmäktiges mål uppfylls. Resultatet av revisorernas granskning sammanställs i en revisionsberättelse och rapporten ligger till grund för ansvarsprövningen av nämnderna. Det är kommunfullmäktige som beslutar om ansvarsfrihet för nämnderna (KomL, 5 kap, 25a §). Det svenska systemet är unikt där förtroendevalda granskar förtroendevalda och har en lång tradition (SOU 2004:107, s. 61). Revisorerna består av politiskt utsedda förtroendevalda revisorer som biträds av sakkunniga revisorer som är yrkesrevisorer. Den kommunala revisionsprocessen följer kalenderåret och består övergripande av tre delar; planera, granska och pröva (Sveriges Kommuner och Landsting, 2016).

### 3.3 Revision är ett granskningsverktyg

Vidare diskuteras och presenteras revisionens uppgift och granskningens funktion i samhället för att ytterligare utöka den teoretiska grunden för att förstå fenomenet förväntningsgap.

Den kommunala revisionen utgör ett lokalt demokratiskt kontrollinstrument och dess uppgift i samhället är att granska den kommunala verksamheten och pröva ansvarstagandet i kommunen (Sveriges Kommuner och Landsting, 2016). Den brittiske forskaren och före detta revisorn Michael Power skriver i sin bok ”The Audit Society” (1997) att granskning i olika former blivit ett allt oftare inslag i samhället. I en ständigt föränderlig och svårtolkad värld har revisionen blivit en viktig komponent där objektivitet och noggrannhet står i fokus. Granskningens utökade utrymme i den offentliga verksamheten beror delvis på fenomenet och reformen New Public Management (NPM) som succesivt införts i offentlig sektor sedan 1980-talet som ett krav på att öka effektiviteten i offentlig sektor. NPM är en samling managementmetoder hämtade från den privata sektorn för att utveckla styr- och

ledningsprocesser då man exempelvis infört mål- och resultatstyrning (Power, 1997). Det finns stora förväntningar och höga krav på hur offentlig verksamhet ska skötas i form av kvalitet, effektivitet och hållbarhet. Förväntningarna ökar och därmed användningen och utvecklings- och utökningsbehovet av revision som granskningsverktyg av offentlig sektor, bland annat i form av verksamhets- och effektivitetsrevision (Ek, 2012:190). Ek refererar till Sahlin-Andersson (2006) om att granskningen ska möjliggöra en öppenhet och insyn samt driva utvecklingen framåt. Revision ska också vara en garanti för att säkerställa att saker görs på det sätt man har beslutat. Granskningen har utvecklats till ett slags ”universalmedicin” som ska bota ineffektivitet, kvalitetsproblem, oegentligheter och bristande insyn (Ek, 2012:12).

Power menar att en utveckling av den traditionella revisionen har skett från att bara granska räkenskaper till även verksamhet (Power, 1997:82-83). Idag handlar revisionen till en stor del om effektivitet och produktion av legitimitet (Ek 2012, Power 2003, Radcliffe 1999). Den senaste tiden hävdas det även att den direkta granskningen har minskat och att man istället reviderar organisationers interna kontrollsystem. Detta beror bland annat på en ökning av verksamheters interna kontroll. Power menar att istället för att granska företagens aktiviteter så handlar det istället om att granska företagens sätt att hålla ordning och reda (Power 1997:82-83). Traditionellt sett, och något som fortfarande är en vanlig uppfattning av revision, är att revisionen ska avslöja bedrägerier (EU:s grönbok. Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen, 1996).

### 3.4 Revisionsteori

I detta avsnitt förs en vidare diskussion om hur man kan förstå revision och därefter förs en teoretisk diskussion om revisorernas och de granskades roll.

Revisionsteori kan övergripande delas in i två kategorier; nationalekonomi samt sociologi. Vanligtvis används nationalekonomin som främsta teori när man studerar revision. Detta perspektiv har en stark grund med utgångspunkt i nationalekonomiska problemställningar. Definitionen av nationalekonomi är forskning om hushållning med knappa resurser och begrepp som rationalitet och effektivitet genomsyrar den nationalekonomiska forskningen (Carrington 2014:13). Vidare handlar nationalekonomiska studier om antaganden om hur människor bör handla i olika situationer för att uppnå effektivitet och nyttomaximering i linje med begreppet economic man. Carrington beskriver revision utifrån tre nationalekonomiska

teorier, revision som *försäkran*, *förbättring* och *försäkring*. Det sociologiska perspektivet har vuxit fram på senare tid som en vetenskapsgren inom revisionsteorin. Sociologi innebär vetenskapen om relationen mellan människan och samhället samt människans sociala beteende. Perspektivet innefattar studier om relationer mellan olika samhällsaktörer och revisorer, om processer och mönster i utförandet av revisionen och samspelet mellan organisationer, revisionen och samhället i övrigt (Carrington 2014:13-14). Det sociologiska perspektivet har författaren Carrington brutit ned i ytterligare två perspektiv som i ett led hur vi kan förstå revisionen, *Revision som komfort* samt *revision som legitimering*. Carringtons bok ”Revision” (2014) riktar sig främst till att teoretiskt förklara den finansiella redovisningen i den privata sektorn men som nämns ovan så är redovisning och revision nära besläktade. Således kan dessa teorier även användas för att förstå verksamhetsrevision inom offentlig revision.

#### **3.4.1 Revision som försäkran, förbättring och försäkring**

*Revision som försäkran* är nära kopplat till den agent-teoretiska förklaringen av revision som beskriver problem som kan uppstå, när man kopplar isär principalen från utförardelen som utförs av agenten. Agenten kan ses ha ett informationsövertag på grund av den expertis och nära kontroll agenten har över verksamheten. Informationsövertaget gentemot principalen kallas för informationsasymmetri. För att principalen ska kunna försäkra sig om att agenten utför det som är beslutat används revision som försäkran (Carrington 2014:16-19). Den andra teorin om *revision som förbättring* bygger också på agent-teorin och fenomenet informationssymmetri. Däremot handlar denna teori mer om informationens kvalitet och revisorn får en mer aktiv roll att förbättra information som användare kan ta del av. Justesen & Skaerbaek (2010) menar också att revision kan ses som ett möjliggörande för att leta efter förbättringar i organisationen som granskas. De menar att verksamhetsrevision, som de kallar effektivitetsrevision, kan ses som ett fordon för förändring och förändringar görs oftast i syfte att åstadkomma förbättringar (Justesen & Skaerbaek, 2010). Den tredje teorin, *revision som försäkring* beskriver Carrington som att revisionen är en direkt garanti och en försäkring. Revisionen ses inte i första hand vara en garanti på att redovisningen är riktigt och rimlig utan mer att man förflyttar risken från företagsledaren till revisorn. Detta innebär att det nu finns ytterligare en aktör som har intresse i att redovisningen är korrekt och rättvisande. Revisorn har inga incitament för att ta fram en falsk bild av redovisningen (Carrington, 2014:23). Även Cassel menar att en revisor ses som en garant för att redovisningen är korrekt och han menar att detta synsätt kan liknas vid en försäkringspremie, man försäkras sig

genom en revisor om att allt är rätt och riktigt (Cassel, 1996:14). Således menar också Cassel att revision kan ses som vad Carrington kallar *revision som försäkran*. Arens och Loebbecke (2000) menar dock att fullständiga garantier är omöjliga att lämna och revisorn kan endast garantera en rimlig grad av säkerhet (Arens & Loebbecke, 2000:44-5).

### 3.4.2 Revision som komfort och legitimering

*Komfort* och *legitimering* har en sociologisk karaktär och kan användas för att förstå relationer mellan olika samhällsaktörer och revisorer, om processer och mönster i utförandet av revisionen och samspelet mellan organisationer, revisionen och samhället i övrigt (Carrington, 2014:13-14). Perspektivet *komfort* innebär att revisionen ska inge en trygghet och skapa komfort i syfte att investerare ska känna sig trygga och våga investera. Att förbättra redovisningen är inte det primära i komfortperspektivet utan revisionens uppgift är att finnas där vilket inger en trygghet och skapar trovärdighet. Komfort kan också ses utifrån revisorns perspektiv då revisorn säkerställer sin komfort med att arbeta så att inga faktafel finns och säkerställa att insamlad information är tillräcklig för att uttala sig i granskningsrapporten (Carrington, 2014:43). Det läggs således en stor vikt vid hur revisionen är genomförd (Pentland, 1993). Carrington menar att revision bör präglas av professionalitet och oberoende då det är viktigt för att revisionens legitimitet (Carrington 2014). *Revisionen som legitimering* syftar på att ge revisionen en legitimerande roll och är nära besläktat med begreppen trygghet och komfort (Carrington 2014:15). Legitimitet handlar grundläggande om att agera utifrån de rådande normer och etiska koder som finns i samhället. Exempelvis kan man skapa legitimitet genom att utbilda och informera om att det man gör är i linje med samhällets normer och på så sätt ändra andras föreställningar. Carrington menar att ett uttryck för detta är när ”revisorer försöker utbilda investerare och andra intressenter om vad det är en revisor faktiskt gör för att minska det så kallade förväntningsgapet” (Carrington:2014:30). Power menar att den senaste tidens ”audit explosion” kan kopplas till att revision har ett legitimitetshöjande perspektiv (Power, 1997). I Pentlands artikel från år 1993 ges en utläggning för hur vi ytterligare kan förstå den sociala konstruktionen kring revision. Pentland menar att revision är en process som ger stöd på mikronivå som legitimerar processer som sker på makronivå. Han menar att det är i makroperspektivet som revisorernas professionalism, oberoende och institutionellt förtroende återfinns. Pentland menar att legitimerande procedurer är av stor vikt eftersom granskning precis som forskning legitimerar produkten via procedurerna (Pentland, 1993). Power menar att den finansiella redovisningen är mer än bara ett tekniskt verktyg som stöttar och utgör underlag för beslutsfattare och är

mer utav en funktion för att legitimera organisationers och individers beteenden snarare än att stödja rationella beslut (Power, 2003:379).

Vilken teori eller perspektiv man väljer att undersöka revision utifrån, ger olika utfall men ingen teori kan placeras in i ett rätt- eller fel fack. Däremot är det viktigt att vara medveten om detta val och att perspektiven har olika styrkor och svagheter (Carrington 2014:33). Teorierna om komfort och legitimering är mer subjektiva teorier än teorierna utifrån det nationalekonomiska perspektivet. Dessa två teorier har en mer sociologisk karaktär som fokuserar på hur intressenter upplever revisionen.

### 3.5 De centrala aktörerna

Förväntningsgap är utifrån den tidigare forskningen något som existerar mellan två aktörsgrupper. Fokus inom uppsatsen är att studera två typer av aktörer, revisorer och de som granskas. I följande två avsnitt redovisas och diskuteras revisorernas roll samt de granskades roll i den kommunala revisionen. Därefter avslutas kapitlet med att diskutera kärnan i uppsatsen- förväntningsgapet.

#### 3.5.1 Revisorernas roll

Revisorernas arbete styrs av Kommunallagen, Lagen om kommunal redovisning och de kommunala bolagen styrs även av Aktiebolagslagen (ABL). I Kommunallagen kan man utläsa att revisorerna ska ”pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig” (KomL, 9 kap, 9 §). Öhman (2007) menar (med hänvisning till Arens och Loebbecke, 2000) att revisorer själva uppfattar det som att det som begärs av dem är att de följer de lagar, regler och riktlinjer som finns inom området och att detta är styrande för vad de gör och borde göra (Öhman, 2007:30). Lagar, regler och riktlinjer utgör bedömningsgrunder, vilket Lundin menar är ett viktigt kriterium för revisorerna, att det finns *bedömningsgrunder* att granska mot (SOU 2004:107, s. 61). Kommunallagen anger också att man ska granska utifrån God sed. God sed är inte närmare preciserat i lag, det finns heller ingen rättspraxis på området utan seden utvecklas i en kombination av lagstiftning, teori och praktik (Sveriges Kommuner och Landsting). Det vägledande organet Sveriges Kommuner och landsting (SKL) har publicerat ”God revisions sed i kommunal verksamhet” som ger riktlinjer inom området. God sed ska ses som ”ett levande normering” som utvecklas löpande inom området (SOU:2004:107, s. 97). Den

kommunala revisionen styrs också av det normgivande organet SKYREV, Sveriges kommunala yrkesrevisorer. De ger en viss vägledning och normering på området samt certifierar de kommunala yrkesrevisorerna (SKYREV). Radcliffe (1999) menar att avsaknaden av specifika standarder som återfinns i den privata sektorn istället får utarbetas i fält. Den vägledning som finns på området föreslår att revisorerna ska arbeta utefter en variation av källor, såsom lagstiftning, utarbetade policyer och tidigare erfarenhet (Radcliffe 1999:339). Radcliffe menar också att vad det är man ska revidera sker utefter en selektiv process med utgångspunkt i begreppet "av mening". Revisorerna inom verksamhetsrevisionen definierar begreppet "av mening" som något som härrör från ett politiskt intresse (Radcliffe 1999:341).

Forskaren Lundin menar att tre kriterier måste vara uppfyllda för att revisionen ska betecknas som ett meningsfullt demokratiskt kontrollinstrument. För det första måste revisionen vara  *trovärdig* i den bemärkelsen att revisorerna är oberoende och präglas av kompetens. Oberoendet ska speglas av objektivitet, att revisorn saknar en koppling till det som granskas men även ett subjektivt oberoende som ställer krav på revisorns förmåga att bortse från irrelevant fakta och beakta det som är sakligt relevant (SOU 2004:107, s. 57-58). Cassel menar att det är avgörande för revisionens betydelse att revisorerna är oberoende i förhållande till den som revisorn granskar (Cassel 1996:189). Det andra kriteriet enligt Lundin är att det finns *bedömningsgrunder*, som nämndes ovan. Det sista kriteriet handlar om *återkoppling*, det vill säga för att revisionen ska anses meningsfull ska en återkoppling av revisionens utfall presenteras för uppdragsgivaren. Uppdragsgivaren ska också ha möjlighet att agera. Lundin menar dock att dessa tre faktorer har brister. Han menar att ett fullständig objektivt oberoende inte kan existera givet det kommunala systemets utformning. En orsak är den unika ställningen de förtroendevalda revisorerna har då de är utsedda av fullmäktige samt att de granskar och riktar kritik mot sina egna partikamrater. Flera av fullmäktiges ledamöter kan även ha andra uppdrag inom kommunen vilket medför att de kan bli en del av revisionens granskningsobjekt. Lundin menar också att återkopplingen har brister i och med att revisorernas ansvar inte är klarlagt och att det saknas rättspraxis. Vidare menar Lundin att den goda seden revisorerna ska följa inte är "tillfredsställande utvecklad" (Lundin, SOU 2004:107, s. 57-58).

Pentland menar att ur ett socialt perspektiv är det av stor vikt att en revisor präglas av ett professionellt uppträdande, "för att vara en revisor måste man bete sig som en; att visa

lämpligt beteende är kritiskt vid skapandet av revisionsprofessionen” (Pentland 1993:608). Det är också viktigt att revisorns arbetsrutiner präglas av professionalitet, det ger ett symbolvärde som bidrar till revisionens legitimitet. En revisor som misslyckas med att upprätthålla bilden av en revisor, riskeras att bedömas som inkompetent och icke trovärdig (Pentland, 1993:619). Power menar också, med referens till Jeppesen, 1998 & Power, 2000, att relationen mellan de granskade och revisorerna har blivit allt mer oklar på senare tid då gränsen mellan konsultation och revision är mer suddig än någonsin (Power 2003:379). Samtidigt har revisionen dubbla syften då revision är kontrollerande och bakåtsyftande samtidigt som revisionen är främjande och framåtsyftande (Power, 2003b).

### 3.5.2 De granskades roll

De som utsätts för revision och granskas är också en typ utav användare av revisionen, men de har ett relativt litet utrymme i litteraturen om förväntningsgap inom revision. Användare av revisionen har tidigare adresserats till allmänhet, uppdragsgivare och andra intressenter inom revisionsforskning. Power menar att den framtida forskningen inom granskning ska fokusera mer på de granskade (Power 2003b:200). I den främjande delen av revision är de granskade en central aktör, det är fokus på granskade då det är de som är mottagarna. Ek (2012) skriver i sin avhandling om hur offentliga verksamheter gör sig granskningsbara och hur granskning av en verksamhet sätter igång ett stort arbete hos de granskade då de involveras i processen (Ek, 2012). Ek fokuserar i sin studie på en annan typ av granskning, tillsyn, och i den processen blir de granskade informerade genom brev att en granskning ska genomföras och det sätter igång en stor aktivitet hos de granskade då de ska ta fram underlag i form av dokument till granskarna. Hon menar också att det inte är endast den förberedande processen som granskarna måste utföra, de ska också aktivt delta i granskningen och utgör därför en central aktör. De granskade deltar bland annat i intervjuer för att granskaren på så sätt inhämtar fakta och information om verksamheten (Ek, 2012:120-129). Justesen och Skærbæk menar att granskning har emotionella effekter då de granskade känner obehag då de utsätts för granskning. Forskarna menar även att granskningen gör att de granskade blir skärrade och att granskning skapar en viss anspänning (Justesen & Skærbæk 2010:339). Ek menar att de granskade är rädda att man inte ska kunna svara på de granskades frågor eller svara fel. De känner även oro för att de ska hitta negativa saker som de inte har någon vetskap om, som kan leda till skrivelser i tidningarna. Ek menar dock att om de granskade har ett förbättringsperspektiv kommer de istället att se nyttan med revisionen (Ek, 2012:183-185). Samtidigt som Ek och Justesen och Skærbæk pekar på den otrygghet revision skapar



hos de granskade under själva genomförandet av granskningen, pekar andra studier på att revision ska skapa trygghet och vara legitimitetsskapande (Pentland 1993, Power 1997). De granskade har således en central roll i revisionsprocessen. De är aktiva i granskningen och deltar i intervjuer och de tillhandahåller det material som utgör underlaget till granskaren (Ek 2012:184).

### 3.6 Definition av förväntningsgap

Ovan har en teoretisk diskussion om revision, revisorernas roll samt de granskades roll presenterats. Vidare följer en avslutande teoretisk diskussion om förväntningsgapet med grund i tidigare forskning och teori.

Power beskriver begreppet förväntningsgap som ”ett gap mellan vad allmänheten förväntar sig- upptäckten av bedrägerier- och vad revisorerna ger anspråk på att leverera- ett yttrande om bokslutet som innebär begrepp som "rättvisa" eller "rättvisande"” (Power 1997:22). Power var dock inte den första inom området att uppmärksamma förväntningsgap. Den tidigare forskningen som inledningsvis beskrevs i problemformuleringen, visar att förväntningsgap inom revision har undersökts sedan 1970-talet. Liggio var den första som definierade begreppet inom revision som ”en skillnad mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformationen förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta” (Liggio, 1974:27). Begreppet har sedan dess utvecklats av flera efterföljande forskare. Författarna Monroe och Woodliff (1993) definierade begreppet som ”skillnader mellan vad revisorer och vad allmänheten tror att revisorernas uppgifter och ansvar innebär och vilket budskap som revisionsrapporter egentligen ska framföra” (Monroe & Woodliff, 1993:62). I en studie av Jennings, Reckers och Kneer (1993) framförs förväntningsgapet som skillnaden mellan vad allmänheten förväntar sig av revisionen som profession och vad professionen faktiskt bidrar med (Jennings et al. 1993). Definitionerna skiljer sig åt men kärnan i budskapet är i grunden densamma, att det råder olika förväntningar och uppfattningar om revision hos olika aktörer. Porter har delvis ett annorlunda sätt att se på förväntningsgapet. Hon definierar förväntningsgapet som ”gapet mellan samhällets förväntningar av revisorer och revisorernas prestation, såsom de uppfattas av samhället” (Porter, 1993:49). Porter bryter även ned förväntningsgapet i två komponenter; *rimlighetsgap* och *prestationsgap*. Den sistnämnda komponenten, *prestationsgap*, kan ytterligare delas upp i *bristfälliga prestationer* (deficient performance) och *bristfälliga standarder* (deficient standards). *Bristfälliga prestationer* är gapet mellan den förväntade prestationsnivån av revisorns existerande plikter, och

revisorernas nuvarande prestationer. *Bristfälliga standarder* är gapet mellan de plikter som rimligen kan förväntas av en revisor och revisorns existerande plikter enligt lag och professionella föreskrifter (Porter, 1993:50).

### 3.6.1 Orsaker till förväntningsgapets existens

Power menar att förväntningsgapet kan ha sin utgångspunkt i den genomgående problematik som präglar revision, att det saknas tydliga kriterier för revisionens prestation/output (Power 1997:27). Det råder dessutom oklarhet kring hur man ska mäta revisionens framgång, det är svårt att skilja på revisionens framgång och de granskades framgångar. För att göra det tydligare beskriver Power det som att framgång i ett företag kan bero på en lyckad revision eller på en lyckad intern styrning. Enkelt uttryckt så menar Power att revisionens output är ett yttrande som syftar till att öka trovärdigheten för det som granskats (Power 1997:27). Dock menar Power, med referens till Abbott 1988:239, att en viss oklarhet i revisorernas professionella utövande ger dess praktik sin aura och dess ensamrätt på deras privilegium. Det innebär att professionen måste vara abstrakt i det avseende att den kan överleva objektiva förändringar men samtidigt inte för abstrakt så att rättskipning åt dess befogenheter ändå kan göras. Power tankemässigt utvecklar Abbotts förklaring och menar att det praktiska utförandet kräver en öppenhet men bara till en viss gräns så att det inte enkelt kan kopieras av utomstående. Han menar att målen med revisionen måste uppfattas konkreta och användbara där utfallet uppfyller programmatiska behov. Utomstående ska dock inte enkelt kunna bedöma om processen för att uppfylla målen är av framgång eller misslyckande. Ur denna synvinkel är förväntningsgap en fördel för revisorerna, full transparens och insyn skulle leda till att revisionsprocessen skulle mätas med dess mål och produktionen av legitimitet, vilket hade lett till att revisionen i sig skulle bli ännu mer oklar (Power 1997:31). Power menar att förväntningsgapet inom revision är inbyggt (Power 1997:39). Ruhnke och Schmidt (2014) menar att förväntningsgapet kan i negativ bemärkelse försämra legitimiteten av den lagstadgade revisionen i samhället men också att förväntningsgapet är en drivkraft för förändring. Författarna pekar på finanskrisen 2008-2009 då de efterföljande diskussionerna handlade om hur man kan förbättra revisionen (Ruhnke & Schmidt, 2014:573).

Enligt Power menar revisorerna själva att förväntningsgapet beror på att allmänheten missförstår revisionens roll (Power 1997:22). Cassel menar också att det är förståelsen för revisionen i sig som är en bakomliggande faktor till förväntningsgapet, att det råder okunnighet om revisorns rättigheter och skyldigheter (Cassel 1996:198). En del intressenter

tror att revisorerna inte bara ska påpeka problem utan även vara en del av att åtgärda problemen utöver själva avrapporterandet. Tillskillnad från Power menar Cassel att en förminskning av förväntningsgapet bör göras. Revisorernas uppgifter bör också förmedlas, på ett pedagogiskt sätt, ut i organisationen för att öka klarheten i vad uppdragsgivare och de granskade har för roller i relation till revisionen (Cassel 1996:200). Carrington menar också att det ofta, men inte alltid, anses av revisorerna att det föreligger ett utbildningsproblem, att branschen inte förstår vad revisorns egentliga roll innebär (Carrington 2014:243). Cassel uttrycker det även som att förväntningsgapet beror på missförstånd som uppstår som en kombination av orimliga förväntningar och otillräcklig presentation. Missförstånden i offentlig sektor är desamma som i den privata sektorn, som exempelvis hur revisorer förväntas ”tillse att, snarare än se huruvida, olika regler följs” av de granskade (Cassel:1996:196). Cassel menar också att olika förväntningar på revisionen beror på vilken del av organisationen man tittar på (Cassel, 1996:196).

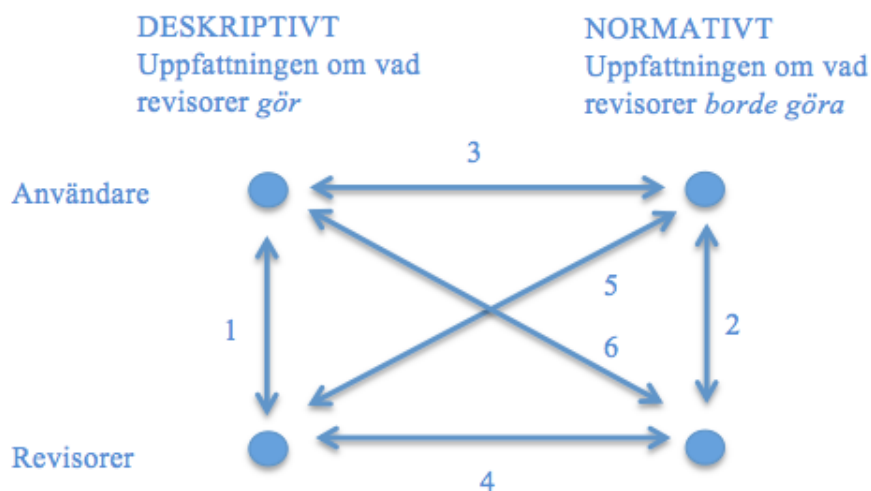
I den kommunala revisionen menar Meyer (2000) att en vanlig missuppfattning råder kring att det är kommunens revisorer som ska ansvara för den interna kontrollen i kommunens verksamheter. Meyer understryker dock att det är de förvaltande organen som har denna uppgift och alltid haft det ansvaret. Meyer menar att revisionens uppgift enbart är att granska den interna kontrollen, vilket handlar om att granska om nämnderna etablerat ett tillfredställande internt kontrollsystem och att det fungerar som beslutat (Meyer, 2000:10). I en offentlig utredning av staten framförs också hur viktigt det är med en god kommunikation mellan revisorerna och de som granskas, det är helt avgörande för hur samtliga led i den kommunala verksamheten (beslutande, verkställande och kontrollerande) ska kunna styra och ta ansvar (SOU:2004:107, s.77).

Carrington understryker revisionens betydelse i samhället. Han sätter detta i relation till att revision är något som inte är avtagande i samhället utan snarare tvärtom. Om förväntningsgapet som fenomen menar han att det pekar på den betydelse vi tillmäter revision i och med att investerare, allmänheten och övriga intressenter förväntar sig mer av revisionen än vad tjänsten erbjuder enligt lagar, regler och revisionsstandarder (Carrington, 2014). Cassel understryker också den tilltro som råder kring revision, i den privata revisionen återspeglas detta genom att styrelsen ibland kan vänta med att ta ställning till årsredovisningen först efter att en revisor har granskat den (Cassel, 1996:196). Vidare menar Cassel att det finns två sidor av förväntningsgapet, dels förväntas revisionen upptäcka

oegentligheter och brister, förhindra slöseri av resurser, se till att beslutsfattare följer regelverket och se till att saker går till på rätt sätt. Den andra sidan av förväntningsgapet är att revisionen samtidigt ska ha en stödjande roll och vara ett rådgivande organ. Resultatet av dessa två sidor blir att revisorn i slutändan granskar sina egna råd (Cassel, 1996:14). Cassel illustrerar i följande citat de oförenliga kraven som förväntas uppfyllas av revisorn; ”sammantaget förväntas revisorn vara iförd poliskask, domarperuk, konsultportfölj och kuratorsglasögon” (Cassel, 1996:14).

### 3.7 Sammanfattning av teoretiska utgångspunkter och presentation av studiens analysverktyg

Sammanfattningsvis består den teoretiska referensramen av teoretiska perspektiv kring revision, revisorns roll, de granskades roll samt teori om förväntningsgap. För att enkelt sammanfatta hur man kan förstå förväntningsgap har jag utgått från Innes, Brown, & Hatherlys (1997) förklaringsmodell då de menar och tydligt förklarar att förväntningsgap kan ses utifrån flera perspektiv. Perspektiven innehåller dels ett deskriptivt synsätt som grundar sig i uppfattningen om vad revisorer gör. Samt ett normativt synsätt som innebär att man utgår ifrån uppfattningen om vad revisorer *borde göra* (Innes et al., 1997:703-704). I figuren nedan beskrivs de olika perspektiven som kan användas för att analysera förväntningsgap (se figur 3).

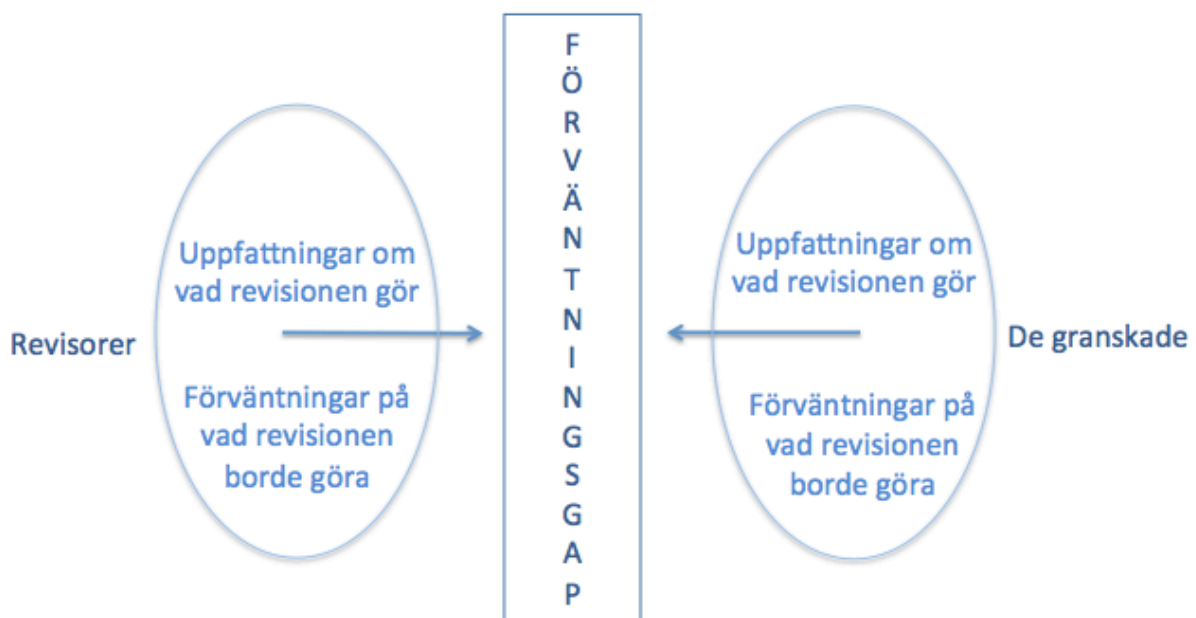


**Figur 3: Modell för analys av förväntningsgap** (Bild lånad och omarbetad av Innes et al. 1997:704).

Detta angreppssätt ger sex olika utfall att analysera förväntningsgap. För det första kan man analysera användares och revisorers uppfattningar om 1) Vad revisorer gör, och 2) vad revisorer borde göra. Ett annat sätt är att analysera 3) Användares uppfattningar om vad

revisorer gör med användares uppfattningar om vad revisorer borde göra. Eller 4) Revisorernas uppfattningar om vad revisorer gör med revisorers uppfattningar om vad revisorer borde göra. Man kan även analysera 5) Revisorers uppfattning om vad de gör med användares uppfattningar om vad de borde göra, och 6) Användarnas uppfattningar om vad revisorer gör med revisorernas uppfattningar om vad revisorer borde göra.

Det teoretiska synsätt jag väljer att se på förväntningsgap grundar sig i att gapet är något som existerar mellan två aktörgrupper, revisorer och de granskade, och att det finns skillnader mellan dessa två aktörers uppfattningar och förväntningar vad gäller revision. Jag utgår således ifrån att en jämförelse mellan de två aktörgruppernas uppfattningar och förväntningar utforskas för att uppnå studiens syfte. Utifrån de flertalet olika definitioner på området har jag valt att studera förväntningsgap utifrån att det råder en diskrepans mellan vad revisorer uppfattar att de gör och vad de borde göra samt vad de granskade uppfattar att revisorer gör och vad de borde göra. Jag tar således avstamp i Innes et al. (1997) analyseringsmodell och har således skapat en analysmodell som används för att analysera empirin där (1) revisorernas uppfattningar om vad revisionen gör och förväntningar på vad revisionen borde göra, jämförs med (2) de granskades uppfattningar om vad revisionen gör och förväntningar på vad revisionen borde göra (se figur 4).



**Figur 4: Analysverktyg** (Egenarbetad analysmodell med inspiration från Innes et al. 1997).

## 4. Empiri och analys

---

*I denna del presenteras empirin som består av intervjuer med revisorer och de granskade i Borås Stad. Empirin presenteras utifrån sju empiriskt härledda teman och har en jämförande karaktär mellan revisorernas och de granskades uppfattningar och förväntningar. Kapitlet avslutas med att empirin i en mer sammanfattad form analyseras utifrån den teoretiska referensramen och tidigare forskning.*

---

### 4.1 Revisorer och de granskade i Borås Stad

Empirin består av intervjuer med personer verksamma i Borås Stad. Borås Stad har 108 000 invånare och är uppdelat i tre stadsdelar, Öster, Väster och Norr (Borås Stad, 2016). Borås Stad har ett eget revisionskontor som tillhandahåller sakkunniga biträden till de politiskt utsedda revisorerna. Av revisorerna har jag intervjuat tre sakkunniga revisorer (yrkesrevisorer) och två förtroendevalda revisorer. *Revisionschefen* har varit chef på revisionskontoret sedan sex och ett halvt år tillbaka och är certifierad kommunal yrkesrevisor. Han har över 20 års erfarenhet av offentlig revision och han har även forskat i ämnet. De andra två sakkunniga revisorerna är också certifierade kommunala yrkesrevisorer. *Sakkunnig revisor 1* har varit anställd på revisionskontoret över tio år och *sakkunnig revisor 2* har arbetat i sju år på revisionskontoret.

Sveriges kommuner har olika antal nämnder och förvaltningar beroende på storlek. Borås Stad som är en förhållandevis stor kommun har flera nämnder och revisorerna har valt att dela upp nämnderna i två grupper. *Förtroendevald revisor 1* är heltidsanställd på Arbetslivsförvaltningen i Borås Stad och vid sidan av arbetet är han förtroendevald revisor sedan 1989. Vald revisor blir man genom att de politiska partierna nominerar kandidater till uppdraget som sedan fullmäktige beslutar om. Under denna mandatperiod är han också vice ordförande i revisorsgrupp 1 som ansvarar för "*de hårda nämnderna*", valnämnden, fritids- och folkhälsonämnden, lokalförsörjningsnämnden, servicenämnden, samhällsbyggnadsnämnden, tekniska nämnden, miljö- och konsumentnämnden. De har även ansvar att granska kommunstyrelsen som han menar är ett särskilt uppdrag i sig då kommunstyrelsen har en uppsiktsplikt över nämnderna (*Förtroendevald revisor 1*). *Förtroendevald revisor 2* fick sitt första uppdrag 2009 och är under denna mandatperiod vice ordförande i revisorsgrupp 2. Andra revisorsgruppen ansvarar för revisionen av "*de mjuka nämnderna*", kulturnämnden, utbildningsnämnden, sociala omsorgsnämnden,

arbetslivsnämnden och de tre stadsdelsnämnderna. Förtroendevald revisor 2 är idag pensionerad men har tidigare arbetat som bibliotekarie inom kommunen.

De granskade består av personer som jobbar i förvaltningarna samt en nämndledamot i Kulturnämnden. De granskade i förvaltningen består av en avdelningschef på Miljöförvaltningen, chefen för personalfunktionen i Stadsdelsförvaltningen Väster, områdeschefen för personlig assistans vid Sociala omsorgsförvaltningen samt enhetschefen för Elevhälsan i Stadsdelsförvaltningen Väster. De har alla en lång erfarenhet att arbeta i offentlig sektor och har idag en chefsposition. Nämndledamoten är fritidspolitiker och arbetar till vardags som lärare i en av kommunens skolor, hon sitter även med i fullmäktige.

#### 4.2 Revisionens uppgift

Revisorerna menar att deras uppgift är att vara ett ”demokratiskt öga” och att revisionen ska skapa en insyn och transparens för medborgarna. De ska även granska att verksamheterna är effektiva och använder skattebetalarnas pengar på ett effektivt sätt. Vad gäller nämnderna så ska man granska att nämnderna har en bra styrning mot sin verksamhet och att de håller budget med mera. Revisorerna berättar också att ett grundläggande syfte med revisionen är att hitta fel och brister. De menar att det är bra om man i ett tidigt skede hittar fel, brister och oegentligheter så att man kan förhindra att bristerna leder till kostsammare åtgärder än vad som är nödvändigt. De menar dock att det är en omöjlighet att upptäcka alla fel och brister, exempelvis mutor och bestickning, då sådant sker på informella vägar. Revisorerna betonar att revisionen dock bör hitta saker som inte står rätt till som exempelvis bristfälliga rutiner:

*”Revisionen är en blåslampa på politikerna vi granskar, men det spiller också över på förvaltningarna då vi kommer på ofullständiga rutiner i vissa fall” (Förtroendevald revisor 2).*

De granskade menar att i och med att det är skattebetalarnas pengar de förvaltar så ska revisionen bidra till transparens. De anser att revisionens uppgift också är att se till att skattepengarna används på ett ”klokt sätt” och se till att verksamheterna präglas av effektivitet. De granskade anser dock att revisionen har en svår uppgift då revisorerna är anställda i kommunen ”De biter i handen som föder dem hela tiden”. Men de menar att deras uppgift är att granska kommunen och se till att det inte är något som är fel. De menar att man principiellt sett inte kan hitta fel i en perfekt verksamhet men i en kommun där verksamheten är gigantisk så lär det också finnas brister. Chefen för personalfunktionen i

Stadsdelsförvaltningen Väster, berättar att när revisionen granskade det 'Personalpolitiska programmet' så hade han blivit misstänksam om revisionen inte hade hittat brister. Han menar att revisionen granskar sådant som de anar har brister eller är "särskilt viktiga just nu". Även avdelningschefen för Miljöförvaltningen säger att hon hade blivit förvånad om revisionen inte hade hittat fel och brister i granskningen av verksamheten Orangeriet. Hon uppger att hon som iblandad i det projektet visste att uppdraget med Orangeriet hade brister. Dock understryker hon att *alla* fel och brister är omöjligt för revisionen att upptäcka i en sådan gigantisk verksamhet som en kommun är och att det heller inte är något som de granskade förväntar sig av revisionen. Flera av de granskade betonar dock att revisionens uppgift är att hitta avvikelser men också att "tydliggöra hur bra politiken är på att göra verksamheten, det är nog det mest värdefulla i revisionen". Vidare säger de granskade att revisionen ska kontrollera att det som är bestämt att utföras av politiken utförs. Alla de granskade är överens om att revisionen utgör en viktig roll i det kommunala systemet då de menar att "revisionen är en jätteviktig del".

#### 4.3 Politik, lagar och regler styr revisionen

Revisorerna understryker att deras uppdragsgivare är fullmäktige och att det är fullmäktiges beslut som ligger till grund för all granskning. De menar att de är fullmäktiges verktyg då de granskar nämnderna, kommunstyrelsen och de kommunala bolagen på uppdrag av fullmäktige.

*"Vår uppgift är ju att vara fullmäktiges förlängda arm och vi ska granska hur kommunen sköts utifrån fullmäktiges beslut och då är vi medborgarnas förlängda arm"* (Förtroendevald revisor 2).

Revisorerna menar att de lagar och regler som finns på området är styrande för hur revisorernas arbete ska utföras och att detta kallas för revisionskriterier. Revisorerna betonar att man följer lagar i första bemärkelsen, sedan regler och riktlinjer som kommunen själva har fattat. De understryker att Kommunallagen är viktigast i deras arbete och vikten av att arbeta utefter God Sed. De förklarar att God Sed består av fungerande metoder som ger bra effekter och resultat som blir en sed, där fler och fler revisorer använder sig av samma metoder och tekniker. I det ligger också att de deltar i erfarenhetsutbyten med andra kommunala revisorer och diskuterar fungerande metoder och tekniker och på så sätt förstärker man God Sed. De berättar också att Sveriges Kommuner och Landsting ger ut en skrift om God Sed vilket de menar är "vår bibel".



Utöver lagar och God Sed finns även andra reglementen att förhålla sig till menar revisorerna. Revisionschefen berättar att ett av de viktigaste styrdokumenterna är fullmäktiges budget som bereds av kommunstyrelsen. De följer även beslut som nämnderna själva har fattat efter att ha brutit ned fullmäktiges beslut samt olika styrdokument och avtal. Ett avtal som de har granskat nyligen är ett avtal kring verksamheten som också nämndes ovan, Orangeriet. I den granskningen granskade revisorerna om inblandade förvaltningar och verksamheter har följt nämndernas intentionsbeslut samt om man följt avtalet. Revisorerna berättar också om de normer som finns på området, de följer bland annat SKYREV:s normsamling och utefter den så gör de en projektplan för vad de kallar för de ”fördjupade granskningarna”. De förklarar att SKYREV har översatt den internationella normsamlingen ISA. De påpekar dock att ISA egentligen är anpassad för börsbolag men att SKYREV har försökt att anpassa ISA-standarderna för kommuner.

#### 4.4 Vad revisionen granskar

Revisorerna beskriver att de arbetar utefter revisionsprocessen, planera, granska och pröva. De menar att revisionsåret, som följer kalenderåret, startar med en planeringskonferens som äger rum hösten innan det nya året, som alla förtroendevalda- samt sakkunniga revisorer deltar i. Som underlag i planeringsfasen har de kommunfullmäktiges budget och en omvärldsanalys som yrkesrevisorerna har tagit fram utifrån en risk- och väsentlighetsanalys. Underlaget består även av uppföljningar från tidigare år, samt iakttagelser som revisorerna har sett under föregående granskningsår som kan vara av intresse att granska. Revisionschefen understryker att det är tjänstemännens uppgift, yrkesrevisorerna, att ta fram det underlaget. Utifrån underlaget sätter de förtroendevalda upp en plan för vilka fördjupade granskningar som ska genomföras under året. De förtroendevalda revisorerna understryker också att utöver de sakkunnigas underlag går de själva igenom om de har några idéer om vad som behöver granskas utefter händelser som inträffat under året. Man sätter även upp vissa specifika bevakningsområden menar revisorerna och besluten om vad man ska granska fattas sedan i enrum utan tjänstemännen, det vill säga de sakkunniga revisorerna. De förtroendevalda revisorerna sammanställer och beslutar sedan om en gemensam revisionsplan för året. Därefter sker en intern fördelning av uppdragen på revisionskontoret och de sakkunniga revisorerna planerar hur de praktiskt ska genomföra varje projekt. De förtroendevalda revisorerna understryker att de inte medverkar i datainsamlingen eller skriver de faktiska granskningsrapporterna men att de är med och diskuterar rapporterna och kan

förändra slutsatsen i rapporterna. De förtroendevalda revisorerna påpekar att de regelbundet läser protokoll och handlingar till nämndmöten. De deltar även i nämndmöten en gång per år, de är då där som förtroendevalda revisorer, *”inget annat, inte som allmänhet, allmänheten har ju också tillgång till nämndmötena”*.

När de sakkunniga revisorerna har sammanställt sina projektplaner så skickar revisionschefen ett mail till berörda förvaltningschefer och meddelar att ett projekt rörande just deras förvaltning kommer att startas. Alla revisorer är eniga om *vad* det är man ska granska, de kan Kommunallagens paragraf utantill:

*”Man ska granska enligt Kommunallagen, att verksamheten är ändamålsenlig och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande och att den interna kontrollen är tillräcklig”* (Sakkunnig revisor 1).

Revisorerna berättar att ett vanligt granskningsprojekt kan vara ett beslut i fullmäktige om någon fråga eller lagstiftning och då granskar revisorerna om nämnder och dess förvaltningar lever upp till beslutet. Det står i Kommunallagen att revisorerna ska granska all verksamhet i kommunen men även att de ska arbeta med begreppen risk och väsentlighet. Revisorerna menar att det är risk- och väsentlighetsanalysen som är det viktiga:

*”Det är på något sätt ett hjälpmedel att rikta våra resurser där de gör bäst effekter, det finns ingen revision i någon kommun [...] som har resurser att verkligen på allvar granska precis alla verksamheter, då blir det alla bokslut, årsredovisningar och då har man tillfredsställt den paragrafen i Kommunallagen”* (Förtroendevald revisor 1).

Revisionschefen understryker också att resurserna begränsar granskningsarbetet och att man inte kan granska *allt* i hela kommunen. Han menar att den lagen, som infördes runt år 2000, framställs som om att det är en förstärkning av revisionen men han menar att det finns en risk att det blir tvärtom. Revisorerna måste fördela resurserna över all verksamhet och sättet de hanterar detta på är att utgå från en risk- och väsentlighetsanalys, för att prioritera vilka fördjupade granskningar de ska genomföra. De genomför varje år också vad de kallar för *”basgranskningar”* som är en grundläggande granskning av alla nämnder då revisorerna granskar alla nämndehandlingar och årsredovisningar. Revisionschefen menar dock att *”man fiskar ganska brett, kan man säga i den processen”*. Han berättar att tyngdpunkten för revisionen är att granska verksamheternas internkontroll, närmare bestämt granskar man hur

nämnderna själva följer upp sin verksamhet och då menar han att revisionen granskar på en nivå upp i förädlingskedjan, istället för att man själv går ner som revision och tittar på ändamålsenligheten. Han menar att detta hör ihop med resursfrågan då en närmare granskning av ändamålsenligheten oftast kräver mer resurser. En ytterligare utläggning av revisionschefen i detta är att det är svårt att definiera vad ändamålsenlighet är. Han menar att en del av de offentliga verksamheterna som exempelvis skolan inte har självklara mål om vad som är ändamålsenligt. Revisionschefen refererar till granskningen de nyligen gjorde om det 'Personalpolitiska programmet' som var beslutat av fullmäktige och berättar att man granskade utefter frågan *"Har man en personalpolitik som är ändamålsenlig, enligt det här programmet?"* Därefter gick revisionen in i detaljer om de framträdande dragen i det programmet och granskade genom att göra intervjuer och titta på statistik med mera. I den granskningen granskade revisorerna inte bara den interna kontrollen och revisionschefen menar att detta är ett exempel på en granskning av ändamålsenlighet på en ganska hög nivå. Han menar att man kan göra sådana *"djupdykningar"* inom verksamheter inom något område om det behövs i ett granskningsprojekt. Revisorerna berättar att de ibland även kan granska fullmäktigebeslut, om det finns indikationer på att *"dåliga"* beslut har fattats.

*"Vi kan inte kritisera Kommunfullmäktige för budgetbeslutet men däremot Kommunstyrelsen för deras beredning av budgeten"*  
(Revisionschefen).

Revisorerna framhåller att de har granskat många sådana underlag till beslut, exempelvis Borås energi då de berättar att kalkylerna med mera *"inte höll måttet"*. De menar att det ingår i revisionens uppgift att försöka hinna med och granska alla större investeringar som exempelvis förflyttningen av fjärrvärmeverket som förvaltas av Borås energi.

Det är i revisionsprocessens andra steg, granska, som de granskade blir involverade i revisionen. De berättar om att ett mail från revisionschefen var den första kontakten med information om att en granskning av deras verksamhet skulle ske, och att de skulle delta aktivt genom att bli intervjuade av revisionen. Områdeschefen för personlig assistans menar att i och med att hans verksamhet, LSS, är lagstyrd så finns det en hel del *"grunddokument"* att göra revision på. Han berättar att när handläggarna beviljar något så finns det dokument om vad som ska utföras och han menar att de dokumenten och andra styrdokument utgör underlag för revisorerna att revidera. Avdelningschefen på Miljöförvaltningen berättar att hon

lämnade material till revisorerna i form av mailkonversationer, protokoll och sms och menar att hennes syn på revisorsprofessionen är att det ingår att man ska samla ihop material för att sedan göra en samlad bedömning om *”vad är litet och vad är stort och rimligt”*.

De granskade menar att revisorerna bör granska sådant som är aktuellt. Nämndledamoten från Kulturnämnden menar att de granskningar som gjorts, som finns att tillgå på Borås Stads hemsida, ligger i linje med vad hon anser är aktuellt:

*”Revisionen ligger i framkant, det de granskar stämmer överens med vad som i nuläget behöver granskas”* (Nämndledamot i Kulturnämnden).

Nämndledamoten ger exempel på de senaste granskningarna revisionen har gjort, bland annat har man granskat kommunens Godmanskap som hon anser är aktuellt då det blivit många fler Godemän i kommunen i samband med flyktingsituationen. Hon berättar att revisionen besöker nämnderna en gång per år och samtalar och att revisionen då får information om vad som kan komma att behöva granskas. Då verksamheten Orangeriet granskades, som förvaltas av Miljöförvaltningen, berättar avdelningschefen på Miljöförvaltningen att det är en speciell verksamhet som inte hör till det vanliga i förvaltningen och hon menar att revisorerna tittade på avtalet kring upprättandet av verksamheten. Hon berättar att revisorerna granskade fullmäktiges beslut om Orangeriet för att se vad *”politiken egentligen har velat med det här huset”*. Hon betonar att man granskade om man lyckats genomföra fullmäktiges beslut. Enhetschefen för Elevhälsan i Stadsdelsförvaltningen Väster, berättar att han blev intervjuad då revisionen granskade samverkan mellan region och kommun. Under intervjun berättade han även mer om Elevhälsans verksamhet i sig, vilket ledde till ytterligare en revision om Elevhälsan. Han menar att revisorerna bör lyssna in då de granskade ger *”varningsklockor”* på vad som kan behöva granskas, så att revisorerna kan lyfta det i sina sammanhang och ta beslut om en granskning kan behövas. Revisorerna berättar själva också att de i planeringen ger utrymme för vad de kallar för *”akuta granskningar”*, vilket är saker som uppkommer under de planerade granskningarna som de inte beräknat. Det kan leda till att de inte alltid kan följa den ursprungliga revisionsplanen och att det kan resultera i ytterligare en rapport eller ett kort PM berättar revisorerna.

#### 4.5 Revisionens dubbla syften

Revisorerna menar att de ska arbeta med att kontrollera men även att de ska arbeta framåtsyftande. Dock finns det en gränsdragning menar de vad gäller den framåtsyftande rollen. Revisionschefen menar att man inte kan arbeta med styrning, rådgivning och kontroll samtidigt eftersom revisionen riskerar att bli tillfrågad i styrningsfrågor. Han betonar att *”om man inte håller en linje mot det där, blir man väldigt involverad”*. Revisorerna berättar att de granskade gärna vill ha med dem i olika arbetsgrupper och utvecklingsgrupper, som kan gälla både redovisningsfrågor och verksamhetsfrågor, men de understryker att de håller sig utanför sådana sammanhang. Revisionschefen menar att det generellt är så att granskningsrollen inte går ihop med rådgivning/utvecklingsrollen:

*”Om vi sätter oss i någon form av utvecklingsgrupp (vilken som helst) kan vi bli "gisslan" - man kan hänvisa till att revisionen sa så och så, och då är det OK, och våra möjligheter att vara kritiska i en granskning försvinner eller minskar. Inte sällan förväntas revisionen tala om hur man ska göra, vilket vi inte bör. Det är ledning/styrningsuppgiften. Vi måste alltid förbehålla oss rätten att granska, och då kan vi inte samtidigt utforma reglerna för hur saker ska styras”* (Revisionschefen)

Revisorerna berättar att de granskade ofta frågar om råd men att de då försöker upprätthålla en form av professionell hållning. Men de tycker att det är svårt att vara revisor samtidigt då de förväntas ha en rådgivande roll också. De understryker att det är på det området som det även har varit mycket rättsfall vad gäller de externa privata revisionsbyråerna.

*”Det är svårt just den här rådgivande funktionen som vi också har, samtidigt ska ju revisionen vara främjande för verksamheten men å andra sidan kan inte vi gå in och säga, ja men det här är okej, eller det här är liksom inte okej, det är jätte, jätte svårt. Det är lättare om man kan hänvisa till något, exempelvis vid moms då har skatteverket en jättebra sida om det här gå dit och läs eller man skickar en länk”* (Sakkunnig revisor 1).

Revisorerna menar att det de kan göra för att uppfylla den främjande delen av revisionen är att peka på utvecklingsområden som de granskade bör ändra på. Däremot är revisorerna tydliga med att *hur* de granskade hanterar ändringarna inte är revisionens ansvar, de menar att de är *”ganska sparsmakade”* med rådgivning. De menar att de kan ha kritiska synpunkter om sådant som bör ändras och de kan då föra ett resonemang fram och tillbaka med de granskade, men aldrig vara rådgivande då har man uppfattat sin revisorroll på ett felaktigt sätt

menar revisorerna. Revisorerna understryker att man kan ha en kommunikation i samband att man presenterar rapporten och presentera möjliga åtgärder för de granskade:

*”den och den kommunen har gjort si och så och lyckats ganska bra med samma problematik, då innehåller det en uppmaning till benchmarking. Ingen rådgivning! Faktisk rådgivning sysslar vi inte med, vi försöker att hålla oss ifrån detta”* (Förtroendevald revisor 1).

Revisorerna menar dock att ett nära samarbete med de granskade kring rapporten är nödvändigt för att säkerställa att inga faktafel finns. De understryker också att det står i God Sed att revisionens arbete ska vara främjande.

De granskade menar dock att de inte ser revisionen som ett rådgivande organ och ingen av de granskade säger att de kan föreställa sig att revisionen ska komma med lösningar till eventuella brister i deras verksamhet.

#### 4.6 Viktiga faktorer för en legitim revision

I Borås Stad, där man har ett eget revisionskontor, förklarar revisorerna att enligt lagstiftningen ska de förtroendevalda revisorerna ha ett sakkunnigt biträde. De förtroendevalda revisorerna kan använda biträden från revisionsbyråerna, men har man ett kontor är det naturligt att man väljer detta som biträde. De förtroendevalda revisorerna poängterar att det sakliga biträdet ska ha en särskild kompetens och utbildning som krävs för att göra ett kvalitativt bra arbete. Lagen om att förtroendevalda ska bistås av sakkunniga har man enligt revisorerna infört för att man ska stärka upp revisionens arbete rent generellt i Sverige, *”mer kompetens, mer sakligt, mindre risk för olika jävsituationer”*. De menar också att kunskap är viktigt, om de inte själva har den kunskapen som krävs, så upphandlar de upp en konsult med specialistkunskap. Revisorerna understryker att revisionskontoret är litet och att resultatet av det är att man inte innehar all kompetens som behövs.

*”Ibland kan konsulter vara ett alternativ, en neutral person men varför man hyr in konsulter i första hand är inte för att de ska vara neutrala utan för att de har specialistkunskap. Förra året vid LSS-granskningen tog vi in en kvinna på området, hon har varit socialchef och är väldigt kunnig, då tar man ju in en person som är väldigt kunnig på området”* (Revisionschefen).

Revisorerna säger att två andra viktiga faktorer för att revisionen ska förbättras är att man arbetar systematiskt och stringent. De betonar vikten av kompetens och erfarenhet och berättar att alla revisorer deltar i kompetensutbildning och erfarenhetsutbyten. Noggrannhet är också en viktig faktor, exempelvis när man ska förklara granskningarnas avgränsning för de granskade menar revisorerna. Revisorerna menar att de granskade inte alltid förstår att avgränsningen i granskningen beror på ett politiskt beslut.

*”Vi försöker hänvisa till att det är ett politiskt beslut, och att vi bara ska titta på den här delen” (Sakkunnig revisor 2).*

Revisorerna understryker att det kräver noggrannhet, att man stämt av ordentligt med politiken att de sakkunnigas projektplan stämmer överens med vad de förtroendevalda revisorerna beslutade på planeringskonferensen. Revisorerna säger att det är bra om de är tydliga i granskningen och i kommunikationen med de granskade.

Vidare menar revisorerna att kvalitet är ett viktigt kriterium, att rapporterna är fakta- och kvalitetssäkrade samt att de följt SKYREV:s normer. De menar att en revisors oberoende, saklighet, objektivitet och trovärdighet beror på hur andra uppfattar bilden av hur man är som revisor. De menar att det är en kombination av olika aspekter som trovärdighet, saklighet och hur konsekvens man är i sitt arbete. De menar att det sista steget i revisionsprocessen, pröva, måste ske konsekvent. De betonar att man inte ena året kan tycka att något är okej och sedan nästa år där någon gjort exakt samma saker bestraffas, utan man måste vara konsekvent. Förtroendevald revisor 2 betonar vikten av att revisionen uppfattas som trovärdig:

*”Det gäller att man som revisor är korrekt, att man har korrekt underlag så att folk inte hittar massa fel för då blir vi inte trovärdiga. Trovärdighet är viktigt” (Förtroendevald revisor 2).*

Revisorerna menar att diskussionen om oberoende alltid är aktuell och att det är en evig diskussion i revisionssfären men att revisionens oberoende är en väsentlig faktor i all granskning. De menar att lagstiftningen har försökt att ”rigga” revisionen så att den ska vara så oberoende som möjligt. Bland annat har man jävsprövning vilket medför att man inför varje granskningsprojekt gör en oberoendeprovning. Revisorerna berättar också att de har en oberoende budgetberedning, fullmäktiges presidium. Revisorerna menar att oberoendet även säkerställs individuellt, det handlar om integritet och mod, om man vågar gå emot sina egna

politiker och granska sina egna partikamrater. De sakkunniga revisorerna understryker att de förtroendevalda revisorerna är oberoende då de lämnar den politiska kappan utanför sitt uppdrag. De sakkunniga revisorerna berättar att de förtroendevalda revisorerna har haft sina uppdrag länge och att de är rutinerade och vet sin roll. De sakkunniga revisorerna menar att de har flera duktiga politiker (förtroendevalda revisorer) som har gynnande bakgrunder. De har bland annat bakgrund i att jobba som domare, analytiker för H&M och en har haft en redovisningsfirma och är revisor själv. De sakkunniga menar att de förtroendevalda är väldigt bra, de har hög integritet och är modiga. De menar att de förtroendevalda också är självständiga och inte ”*köper allt vi säger*” under planeringskonferensen under hösten. De menar att de förtroendevalda har egna förslag vad som bör granskas utifrån sin kunskap och att de är kunniga och insatta. Alla revisorer refererar till att de faktiska granskningarna också visar att man *vågar* granska då rapporterna innehåller en del skarp kritik. I en formell mening menar revisorerna att då man väljer förtroendevalda revisorer ur den egna politiska kretsen blir det också att man granskar sig själv. De menar dock att vill man ändra på det så måste man ändra Kommunallagen, och det finns inga sådana förslag för närvarande understryker revisorerna. Oberoendet ställs på prov i många olika situationer. Revisionschefen berättar att han deltar i förvaltningschefsmöten men i chefernas mindre arbetsgrupper eller dialog-forum är han inte med.

*”[...] allt sånt ställer jag mig utanför för att inte bli en del av styrningen av stan [...] för att säkra oberoendet och att beakta oberoendet handlar ju också om hur man driver verksamheterna över tid. Om man blir för involverad i styr och ledningsprocesser är man mindre oberoende, menar jag [...] jag försöker väl driva de linjerna ganska hårt. Det är inte alltid lätt att få förståelse för detta förhållningssätt och för rollfördelningen”*  
(Revisionschefen).

Revisorerna berättar att man jävsprövar inför varje projekt och man fyller i SKYREV:s checklista om jäv. Oberoendeställningen är alltid aktuell och revisorerna hänvisar till att de granskade ofta kan vara samma personer som man intervjuar och träffar vid datainsamlingen. Revisorerna understryker att om man skapar en närmare relation till någon av de granskade så får man pröva sig själv om någon form av delikatessjäv föreligger, även i minsta tveksamma fall anmäler man sig jävig understryker revisorerna.

Oberoendet har också flertalet gånger behandlats i statens offentliga utredningar. I den senaste utredningen ”En kommunallag för framtiden”, står det att ordförande i



revisorsgrupperna ska komma från den politiska majoriteten (SOU 2015:24). I Borås har man dock alltid haft denna uppdelning. Revisorerna understryker dock att lagändringen kan ha ett symbolvärde. Hur man bedriver revisionen är dock ingen skillnad menar revisionschefen. De förtroendevalda revisorerna menar att de aldrig diskuterar politik i revisorsgrupperna men att lagändringen i SOU 2015:24, att ordförande ska komma från den politiska minoriteten, *”utåt sett är bra”*. Förtroendevald revisor 1 menar att under hans 20 år som förtroendevald har man gjort flera lagändringar för att stärka revisorernas oberoende. Exempelvis lagstodgade man att inga förtroendevalda revisorer får sitta i fullmäktige eller nämnder. Han menar att lagstiftningen stärker revisorernas position vad gäller att vara oberoende. Vad gäller lagändringen i SOU 2015:24 så menar han att *”man nu har tagit på sig både livrem och hängslen”* för att stärka revisorernas oberoende.

De granskade menar att revisionen ska vara en egen del i kommunen och vara självständig och oberoende, vilket de också upplever att revisionen är. De menar att revisorerna har ett stort intresse och engagemang för offentlig sektor vilket är viktigt för trovärdigheten. De säger också att revisorerna upplevs som professionella och det gäller också de konsulter som de granskade har träffat. De granskade säger att de tror att en duktig revisor kan göra revision på vad som helst. Vad gäller revisorernas oberoende så menar de granskade att revisionen inte ska vara rådgivande och att fråga om råd ställer de sig tveksamma till:

*”Då skulle man nog verkligen gå som katten runt hetgröten med tanke på deras oberoende ställning, de kan inte samtidigt vara rådgivande och sedan kontrollerande”* (Avdelningschef, Miljöförvaltningen)

De granskade menar att revisionen måste förhindra att granska sig själv, för det är det rådgivningen faller ut i slutändan. Flera av de granskade menar att oberoendet är en viktig faktor för revisionen. De menar att rapporterna, som genomgående haft ganska skarpa synpunkter, är ett tydligt tecken på att revisionen agerar oberoende. De säger att en tydlig kritik markerar att revisorerna de agerar oberoende. De granskades förväntningar är att en oberoende revisor, i den bästa av världar, ska granska värderingsfritt. De granskade menar att oberoendet är relaterat till om man anser att revisionen är trovärdig. En av de granskade berättar att under en granskning så synliggjordes revisorernas oberoende tydligt då en av revisorerna hade varit chef i den organisation de skulle granska. Det ledde till att revisorerna var noga med vem som intervjuade vem så att de inte skulle hamna i en beroendesituation. I politiken, då nämnder blir granskade, pratar man ofta om revisionens oberoende menar

nämndledamoten. Hon understryker dock att de förtroendevalda bara har ett politiskt uppdrag vilket gör att deras uppdrag kan vara oberoende från politiken. Alla de granskade betonar att de har ett högt förtroende för revisionen, på en skala 1-5 uppger fyra stycken en 4:a och den femte uppger en 5:a.

*”Inte en femma för jag har bara sett en produkt”* (Avdelningschef, Miljöförvaltningen).

*”Det var proffsigt gjort hela vägen och så objektivt som det går att utföra”* (Områdeschefen för personlig assistans, Sociala omsorgsförvaltningen).

#### 4.7 Inställning till revisionen

Förståelsen för revisionen bland de granskade är inte självklar menar revisorerna. Revisorerna berättar att vanliga missuppfattningar är att en del tror att de jobbar på uppdrag av kommunstyrelsen och en del tror att revisionen är en internrevision. Revisorerna berättar att de fått en förfrågning av en förvaltningschef en gång, som undrade om revisionen skulle kunna granska ett uppdrag som han ville ha granskat. Men revisionen menar att de inte tar uppdrag av någon annan än fullmäktige. Revisorerna menar att förfrågningar som denna visar på den bristande kunskapen om revisionen som finns bland de granskade. Revisorerna understryker att majoriteten av de granskade förstår målet med revisionen men att de också gör regelbundna nämndbesök och presidiebesök där de informerar om revisionens roll och diskuterar granskningsfrågor.

De sakkunniga revisorerna menar att de granskades tidigare erfarenheter av revision spelar roll hur man blir bemött ute i verksamheterna, bemötandet kan vara negativt men i de allra flesta fall är det positivt. De säger att det finns en respektfull hållning till revisionen men det finns också de som har andra erfarenheter av revision som kan bemöta revisorerna med rädsla. En del kan också uppleva revisionen som hot, det beror oftast på vilken typ av fråga det är, om det är politiskt laddat eller inte. De menar att det då handlar om att tona ned sin granskande roll och möta de granskade på deras nivå och förklara att tanken med revisionen är att det ska vara främjande och leda till en förbättring av verksamheten. Revisorerna betonar att de granskade som också ser revisionen som ett positivt led i förändringsarbetet är också positiva till revisionen och ser även revisionen som en hjälp.

Revisorerna betonar dock att de inte är säkra på om de granskade förstår deras roll som revisor. De granskade har ibland andra meningar om vad som behöver granskas. De menar att de granskade ibland har svårt att förstå deras ”revisionella inriktning” om vilken avgränsning de har i den aktuella granskningen, vilka resurser de har tidsmässigt och personmässigt och att man måste följa de lagar och regler, riktlinjer med mera som finns på området. Revisorerna berättar att de granskade kan fråga: ”varför tittar ni inte på det här och det här eller hela den här processen” (Sakkunnig revisor 2). Revisorerna menar att det saknas förståelse för den kommunala revisionen generellt i samhället:

*”Om man exempelvis frågar folk på gatan här ute, så är det tveksamt om de ens vet vad kommunal revision är för något, och ännu mindre om de har en uppfattning om beroendefrågan. Jag tror att de flesta människor anser att det är viktigt att man har någon typ av kontroll, för det är en jättelik verksamhet vi pratar om, den offentliga verksamheten är ju gigantisk”* (Revisionschefen).

Revisorerna menar att de har förståelse för den kommunala särartens komplexitet som präglar nämndernas och förvaltningarnas politiska uppdrag. De menar att de politiska målen inte alltid är realistiska utan menar att politiken ibland har en förhoppning att målen mer ska användas som ett styrmedel mot nämnderna. Revisionschefen exemplifierar att ett fiktivt politiskt mål kan vara att 100 % av alla ungdomar i högstadiet ska ha godkända betyg för att komma in på gymnasiet. Detta menar han är ett orealistiskt mål och att revisionen måste hitta ett sätt att hantera dessa politiska mål. Det blir tydligt då de granskar nämndernas årsredovisningar då de ska granska om de politiska målen som fullmäktige har beslutat om är uppfyllda. Revisionen menar att de i det läget är ”lite fyrkantiga”, antingen är uppdragen slutförda eller inte men det finns gråzoner menar de.

*”De granskade kan ju hävda att jo, men vi har genomfört dem till 70 %, jaha men hur ska vi som revisorer kunna bedöma detta?”* (Revisionschefen).

När revisorerna diskuterar rapporterna med nämnderna på presidium-mötena så är bemötandet positivt eller negativt ofta beroende på politisk tillhörighet. De som tillhör den politiska majoriteten är mindre positiva till granskningsrapporterna än de som tillhör oppositionen. De märker dock att de granskade ibland försöker påverka revisionen, både kommunalråd och tjänstemän. De som har till uppgift att besvara granskningsrapporten har

ibland velat ta bort vissa avsnitt då granskningen eventuellt kan påverka ett närliggande val. Men revisorerna menar att de inte tar politiska hänsyn då de agerar oberoende. Revisorerna menar att det är viktigt hur de bemöter de granskade i organisationerna för att få förtroende och så att de granskade tycker att det är bra att de "hittar saker". Revisorerna menar att det kan vara "skönt för nämnder att få ett utomstående stöd uppåt i organisationen".

Huruvida man upplever en granskning är olika hos de granskade men de granskade säger att i grunden är inställningen till revision positiv. De granskade menar att revisionen har vid granskningstillfället varit tydlig med vad man ska granska och att tydlighet är en viktig faktor för den positiva upplevelsen. De understryker att revisionen var tydliga från början med hur undersökningen skulle gå till och det upplevdes som att det är ordning och reda. Upplevelsen vid granskningstillfället kan dock upplevas lite spant menar de granskade men de betonar att det är "väl inget konstigt" då man ska få sitt ansvarsområde granskat. De menar att revisionen förstår den komplicerade situationen förvaltningarna har att uppfylla politiska beslut som kan vara ganska opreciserade och övergripande mål. Dock menar de granskade att en mer kontinuitet i granskningarna hade varit önskvärt, då exempelvis granskningen av Orangeriet var ett speciellt projekt som inte hörde till den vanliga verksamheten, med många "snårskogar" så kändes den granskningen väldigt massiv:

*"Usch nu får vi en granskning av revisionen och man är rädd att man ska dra på sig kritik och att det blir skrivelser i tidningen, vilket det blir"*  
(Avdelningschef, Miljöförvaltningen).

De granskade menar att upplevelsen av att bli granskad kan kännas "lite plågsam" då det kan komma fram saker som de inte har "järnkoll" på, som de menar att de borde ha koll på. Däremot säger de att de ser revisionen som ett medel att förbättra den egna verksamheten och att revisionen underlättar för cheferna att ta ansvar för sin verksamhet då man aldrig kan ha "koll på rubb och stubb". De menar att revisionen är positiv i det hänseendet då det är lätt att man blir "hemma blind". De granskade menar att själva intervjutillfället kan upplevas som både spant och lite som ett "läxförhör". De säger också att revisionen kan upplevas som lite fyrkantiga i granskningsrapporterna. I revisionsrapporten kan det vara markerat med rött eller grönt som hänvisar till om man utfört ett uppdrag eller inte. Nämndledamoten menar att man kan sakna en gul markering, en mellankategori då vissa av politikens mål är svåra att genomföra. Hon ger exempel på ett uppdrag som hennes nämnd gett förvaltningen och sedan

under ett nämndmöte stoppat uppdraget då det skulle blivit för dyrt att genomföra. Uppdraget hade då blivit markerat som rött och icke slutfört i rapporten. Samtidigt menar nämndledamoten att en mellankategori mellan ”utfört och ”icke-utfört” uppdrag hade resulterat i en gråskala vilket hon menar inte heller är en bra lösning. Hon menar dock att revisionen förstår varför uppdraget inte är slutfört men att rapporten är ganska svart/vit.

Den tidigare erfarenheten av revision spelar roll för vilken inställning man har till revision hos de granskade. Avdelningschefen på Miljöförvaltningen menar att det var en mer ”läskig känsla” första gången när hon jobbade i Göteborg och blev granskad för då visste hon inte vad revisionen var och vad de gör. De granskade menar att upplevelsen beror på revisorernas tydlighet, kompetens, professionalitet och om de är lyhörda.

*”De var kunniga och professionella och tydliga i sina frågeställningar vilket gjorde att upplevelsen var bra. De lyssnade även in vad jag sa om elevhälsan, så det ledde till att revisionen gjorde en granskning av elevhälsan som inte var planerad från början”* (Enhetschefen för Elevhälsan, Stadsdelsförvaltningen Väster).

Nämndledamoten menar också att inställningen i politiken beror också på vem som har majoritet. Det är oftast oppositionen som är mer positivt inställda till revisionen.

#### **4.8 Revisionens utfall**

I revisionsprocessen är det sista steget att ”pröva”. Detta steg innebär att revisorerna lämnar en revisionsberättelse för varje nämnd och kan rikta revisionskritik i form av en anmärkning, med eller utan tillstyrkande av beviljande av ansvarsfrihet. Beslut om beviljande av ansvarsfrihet tas av fullmäktige. Revisorerna menar att utfallet av deras granskningar ska leda till en förbättring av verksamheterna, det är alla revisorerna eniga om. De menar att utfallet av granskningarna ska påverka, förändra samt förbättra och föra den kommunala verksamheten framåt. Revisorerna menar att en del i förändringsprocessen är de svar som de begär in av nämnderna efter varje granskningsrapport.

*”Ibland skriver de svar som även sätter igång saker, att man börjar vidta åtgärder. Och då blir det ju en dialog kring det där hur de har tänkt och hur vi tänker så det är ju en del i en utvecklingsprocess kan man säga”* (Revisionschefen).

Revisorerna menar att de granskade som kan ta till sig målet med revisionen, som enligt revisorerna är att revisionen identifierar utvecklingsområden som kan förbättra verksamheten, ser även revision som en del i sin verksamhetsutveckling. Revisorerna menar att om de granskade vill något med sin verksamhet så lyssnar de, och de gör de oftast. Revisorerna menar också att de har väldigt bra genomslag efter att en granskning har gjorts då de även följer upp vad som händer efter en granskning. Revisorerna berättar att media kan påverka hur slagkraftig en granskning blir. Borås Tidning skriver ofta om revisionens granskningar och granskningarna kan även nämnas på lokalradion samt på SVT och Västnytt. Revisorerna menar att media är deras vän och att *”alla läser tidningen i Borås”* vilket gör att ingen vill bli *”uthäng”* i Borås Tidning. I och med detta menar revisorerna att media ökar trycket i den förändringsprocess som de vill åstadkomma.

I detta steg, pröva, så skickas granskningsrapporten ut till nämnderna, de ska då skriva ett svar på rapporten som sedan publiceras tillsammans med rapporten på kommunens/revisionskontorets hemsida då de är offentliga handlingar. Revisorerna understryker att svarens funktion också är att skapa transparens och en möjlighet för allmänheten att följa granskningsarbetet. Om fullmäktige beslutar om ansvarsfrihet eller inte mot nämnderna menar revisionen inte är det viktiga. Revisorerna betonar att det viktiga i revisionens utfall är kunskapen granskningarna resulterar i, då revisionen identifierar områden som har utvecklingsmöjligheter eller brister. Revisionen understryker att de skapat en hel del förändringar i staden, när det står i en granskningsrapport om missförhållanden och att man inte följer fullmäktiges beslut så påbörjas ofta en förändringsprocess menar de. Revisorerna säger att revision är att påverka och det gör man genom att göra bra granskningar och de menar att de pekar på sådana saker som är *”nyttigt för förvaltningarna”*. Revisorerna menar att om en granskning inte leder till förändring *”så kan man känna att bryr de sig inte om vad vi kommer fram till?”*.

De granskade säger att de ser revisionen och dess granskningar som en nytta för att göra den egna verksamheten bättre. De menar att man alltid kan ha som utgångspunkt att allting kan bli bättre och en granskning ska leda till att verksamheterna blir bättre, då man får bort saker som är fel och direkta oegentligheter. De granskade ser revisionen som en hjälp för förändring:

*”I detta fall visste jag att en revision behövdes, vi hade haft en väldigt komplicerad situation och för att kunna få ett annat material att luta sig mot så då tyckte jag att det var väldigt bra”* (Avdelningschef, Miljöförvaltningen).

De granskade berättar att en granskningsrapport leder till att en process startas där de funderar på vad de kan göra för att *”lyfta oss från den här rapporten”*. De menar att om man vill förbättra offentlig sektor så bör man se revisionen som en nytta. Flera av de granskade menar att granskningarnas utfall är en hjälp. Då det är politiken som bestämmer så är revisionen en hjälp för de granskade då rapporterna belyser sådant som de själva vill förändra. De granskade menar också att det inte bara är gentemot politiken man kan använda rapporten som underlag. De menar att media som ofta skriver om revisionens granskningar oftast har ett tråkigt förhållningssätt, och då kan man använda granskningsrapporten som ett underlag och facit:

*”Media kan alltid välja sin vinkling men nu har man rapporten som visar de facto vilken kritik man fick. Rapporten är den korrekta kritiken, inte tidningen. Svart på vitt. Man kan använda rapporten och visa”*  
(Avdelningschef, Miljöförvaltningen).

De granskade berättar att revisionen begär in svar på granskningsrapporten av de granskade. Vid granskningen av det 'Personalpolitiska programmet' fick chefen för personalfunktionen i Stadsdelsförvaltningen Väster skriva svaret. Han menar att då han själv blev intervjuad så bekräftade han också i svaret att det som stod i rapporten var korrekt och att det fanns alvarliga brister som de måste hantera. Han berättar också att han påpekat att revisionsrapporten bör utgöra ett underlag för den kommande omorganisationen som snart skall göras. De granskade upplever en stor nytta med revisionen i och med att granskningarna pekar på saker de granskade inte alltid har vetskap om och på så sätt ökar en revision de granskades kunskap. De är alla överens om att revisionens utfall ska leda till förbättring av verksamheterna och att revisionen utgör en hjälp och ett stöd mot både politiken och media. De granskade menar att politiken kan ha intentioner som inte alla gånger överensstämmer med vad de får göra enligt lag, och då utgör revisionen en hjälp som styrker det. De granskade menar också att utfallet av revisionen är att granskningarna *”ger en bild av hur det är i relation hur det är bestämt att det ska vara”*.

## 4.9 Sammanfattning av revisorernas och de granskades uppfattningar och förväntningar

I de inledande delarna i detta kapitel presenteras en empirinära analys av empirin och har en jämförande karaktär. I denna sammanfattande del presenteras en mer teorinära analys av empirin. Det görs således en tydligare jämförelse, i en mer sammanfattad form, mellan revisorernas och de granskades uppfattningar och förväntningar på revisionen. Empirin har således plockas isär ytterligare för en djupare analys som också är kopplad till den teoretiska referensramen och tidigare forskning.

Revisorerna och de granskade har en likartad bild av vad revisionens uppgift är- att vara ett demokratiskt kontrollorgan som skapar en transparens för medborgarna eftersom det är medborgarnas skattepengar som verksamheterna förvaltar. De granskade menar att revisionen bör hitta fel och brister vid en granskning. I EU:s Grönbok (1996) beskrivs också att en vanlig uppfattning kring revision är att granskning ska leda till att man hittar fel, brister och oegentligheter (EU:s Grönbok, 1996). De granskade menar att revisionen bör granska sådant som de ”anar har brister”, och därför förväntar de sig också att revisionen ska upptäcka fel, brister och direkta oegentligheter. Men även revisorerna uppger att en av revisionens primära uppgifter är att hitta fel och brister. Både de granskade och revisorerna är dock medvetna om den gigantiska verksamhet som bedrivs i kommunen och ingen av aktörerna förväntar sig att revisionen ska upptäcka *alla* fel och brister. Revisorerna menar att det är svårt att upptäcka oegentligheter då det sker på informella vägar. Detta kan kopplas till vad forskarna Arens och Loebbecke (2000) menar, att revisorer omöjligt kan ge en fullständig garanti efter en granskning vilket medför att revisorerna bara kan ge en rimlig grad av säkerhet (Arens och Loebbecke, 2000:44-45). Både revisorerna och de granskade pekar dock på att revisionen ska finnas där i linje med vad Carrington (2014) kallar ”revision som försäkrans” (Carrington, 2014:16-19). Detta då revisorerna aktivt ska förbättra information som användare kan ta del av och peka på fel och brister som ett led i utveckling av verksamheterna.

Vad de granskade och revisorerna anser som viktigt och/eller aktuellt att granska har de också likartade uppfattningar om. Detta då de fördjupade granskningarna som revisorerna beslutar om genom en risk- och väsentlighetsanalys stämmer överens med vad de granskade anser bör granskas. Revisorerna uppfattar sin roll som regelstyrd då de menar att deras arbete styrs av lagar och andra typer av reglementen och normer, vilket kan tolkas som att de genom



fastställda regelverk legitimerar sina handlingar. Forskaren Öhman (2007), med referens till Arens och Loebbecke (2000:114), menar att revisorerna uppfattar sin roll för vad de gör och borde göra är att följa de lagar, regler och riktlinjer som finns på området (Öhman 2007). Revisorerna understryker också vikten av att följa God Sed, som inte är fastställda regler utan kan liknas vid ett ”arbetsätt” som utarbetas i fält. Forskaren Radcliffe (1999) påpekar att det saknas en viss vägledning inom revisionen, speciellt i den offentliga revisionen som inte har lika utarbetade standarder som i den privata revisionen, och han menar att den vägledning som finns på området är att man istället ska arbeta utefter en variation av källor (Radcliffe 1999:339). Detta anger också revisorerna i intervjuerna då de berättar om att de arbetar utefter flera källor såsom lagar, regler, God Sed, normer och andra revisionskriterier.

Vidare uppger revisorerna att utöver de fördjupade granskningarna gör de även ”basgranskningar” för alla nämnder. Revisorerna säger att de vid ”basgranskningarna” granskar nämndernas internkontroll och att de således inte granskar djupare ner i verksamheterna. Power (1997) påpekar i sin studie att en utveckling av revisionen har lett till att fördjupade granskningar har minskat och att man istället reviderar organisationers internkontroll. På så sätt granskar man verksamheternas egna sätt att hålla ordning och reda (Power 1997:82-83).

De granskade utgör en central roll i revisionsprocessens första och andra steg, planera och granska. I linje med vad Ek (2012) skriver så deltar de under planeringsfasen genom att tillhandahålla material och sedan aktivt delta i intervjuer (Ek 2012:120-129). De granskade säger i intervjuerna att de inte kan eller vill påverka revisionen då revisorerna agerar objektivt och sakligt. Men tittar man närmare på de granskades roll så har de ett stort handlingsutrymme att styra över vilket material som revisorerna får ta del av och granska mot. Det är också de granskades ord i intervjuerna som utgör en stor grund i granskningsrapporterna. En av de granskade uppger också att han fick i uppgift att skriva svaret för sin nämnds räkning som revisorerna begär in efter en granskningsrapport. Han håller med om det som står i rapporten eftersom han uppger att mycket av dess innehåll har han själv varit med och påtalat.

Vidare återfinns en samlad bild från revisorerna och de granskade att revisionen måste anses vara trovärdig då det bidrar till revisionens legitimitet. Carrington (2014) påpekar i sin studie att revision som legitimering syftar till att inge en trygghet och komfort (Carrington

2014:15). Revisionens behov av legitimitet kan också förstås utifrån vad Pentland (1993) menar om att revision är en process som ger stöd på mikronivå som legitimerar processer som sker på makronivå. Att både revisorerna och de granskade påpekar i studien att revisionen bör präglas av legitimitet kan även kopplas till det Pentland (1993) menar om att granskning legitimerar produkten via procedurerna (Pentland, 1993). Revisorerna menar att revisionens arbete bör vara oberoende och objektivt, att de ska agera korrekt, noggrant samt inneha integritet och kompetens. Även de granskade menar att dessa kriterier är viktigt för en trovärdig revision. Både revisorerna och de granskade understryker således att oberoende och objektivitet är viktigt för en trovärdig revision. Forskaren Lundin menar också att för att revisionen ska kunna uppfylla sin roll som ett demokratiskt kontrollinstrument måste revisorerna präglas av oberoende vilket beror på objektivitet, det vill säga att revisorerna saknar en koppling till det de granskar (Lundin SOU 2004:107, s. 57-58). Revisorerna anger också att de är tydliga med jävsprövning och att de ständigt diskuterar oberoendet. Revisorerna uppger också att lagen är till deras fördel vad gäller oberoendet, då den stärker deras oberoende samt bidrar till att legitimera revisorernas handlingar. De granskade menar också att oberoendet är viktigt, att revisionen agerar som ett självständigt objektivt organ. Cassel (1996) menar att revisorers oberoende är avgörande för revisionens legitimitet (Cassel 1996:189). De granskade i studien betonar att revisionens trovärdighet beror på revisionens sätt att arbeta. De granskade uppger att de uppfattar att revisionen är oberoende, objektiv, tydlig och kompetent och därmed också trovärdig. Pentland (1993) menar också att revisorernas arbetsrutiner bör präglas av professionalitet då det ur ett socialt perspektiv skapar ett symbolvärde som bidrar till revisionens legitimitet. Han menar att om en revisor misslyckas med att upprätthålla bilden av en revisor, riskeras kan bedömas som inkompetent och icke trovärdig (Pentland, 1993:619).

Det råder hittills en ganska samlad bild av vad revisorerna och de granskade uppfattar vad revisionen gör och vad de förväntar sig att revisionen bör göra. Dock menar revisorerna att de granskade kan ha en annan uppfattning på vad som ska granskas då revisorerna under datainsamlingen ofta får höra ”*kan ni inte granska detta och detta*”. Revisorerna menar att de granskade brister i förståelsen för hur revisionen arbetar och att de har en avgränsning från ett politiskt beslut samt att deras resurser också är begränsade. Revisorernas uttalande ligger i linje med tidigare forskning där Lowe (1994) påpekar att revisorer själva förklarar att förväntningsgapet beror på att de som granskas brister i förståelsen för revisorns roll och begränsningar (Lowe, 1994). Revisorerna berättar att vanliga missuppfattningar bland de

granskade är att en del tror att de jobbar på uppdrag av kommunstyrelsen och en del tror att revisionen är en internrevision. Forskaren Meyer (2000) menar att detta är en vanlig missuppfattning, att det är kommunens revisorer som ska ansvara för den interna kontrollen i kommunens verksamheter. Meyer menar att revisionens uppgift enbart är att granska den interna kontrollen, vilket handlar om att granska om nämnderna etablerat ett tillfredställande internt kontrollsystem och att det fungerar som beslutat (Meyer, 2000:10). Det framgår i vissa svar från de granskade att revisionens funktion inte är självklar, men kunskapen beror mycket på deras tidigare erfarenheter av revision.

Den begränsade förståelsen uttrycks också då revisorerna uppger att de flera gånger upplevt försökt till att bli påverkade om vad som bör granskas, av de granskade. Detta kan relateras till att ett förväntningsgap föreligger mellan revisorerna och de granskade men i intervjuerna med de granskade framkommer dock inga tydliga indikationer på att de hade önskat andra granskningar. Det kan dock utläsas att de granskade i denna studie menar att revisionen bör vara lyhörda för eventuella problem som de granskade påtalar och det kan tolkas som att de granskade förväntar sig att revisorerna då bör granska sådant som de granskade ger ”varningsklockor” om. Det kan vidare tolkas som att de granskade önskar mer granskning vilket kan kopplas till den tilltro som de granskade tillmäter revisionen. På en skala 1-5, där 5 är högst, uppgav de granskade en 4:a och i ett fall en 5:a. Både Carrington (2014) och Cassel (1996) poängterar också i sina studier att förtroendet och tilltron för revisionen är stort. Detta kan även sättas i relation till den ökade granskningen i samhället som Power menar är en ”audit explosion” (Power 1997).

En ytterligare indikation på att skillnader mellan aktörernas uppfattningar och förväntningar föreligger är synen kring den främjande delen av revisionen. Revisorerna menar att de ska arbeta framåtsyftande men de uppger att de inte är rådgivande för att undvika att bli en del av styrningen. Samtidigt uppger de att de granskade frågar om råd och vill ha med dem i olika arbetsgrupper. Det kan tolkas som om att de granskade förväntar sig att revisorerna bör vara rådgivande som en del av revisionens uppgift. De granskade i studien uppger dock att de inte ser revisionen som en rådgivande funktion. De granskade menar att det måste finnas en gräns för hur långtgående en rådgivning kan vara för att förhindra att revisorerna i slutändan reviderar sig själva. Detta dubbla syfte som revisionen präglas av går i linje med vad Cassel (1996) menar är en vanlig problematik och bidragande faktor till förväntningsgapet, att revisionen ska vara dels kontrollerande men också ha en stödjande roll (Cassel 1996:14).

Men de granskades uttalande talar emot det Cassel (1996) skriver om att en del intressenter tror att revisorerna inte bara ska påpeka problem utan även vara en del av att åtgärda problemen utöver själva avrapporterandet (Cassel, 1996:200).

Inställningen till revisionen hos de granskade har olika karaktär, de flesta uppger att det vid själva intervjutillfället kan upplevas "lite spänt" och kännas som ett "läxförhör". Detta kan förstås utifrån Justesen och Skærbæk (2010) studie, de menar att granskning har emotionella effekter då de granskade känner obehag då de utsätts för granskning (Justesen & Skærbæk 2010:339). Att det upplevs som ett läxförhör går också i linje med vad Ek (2012) skriver om att de granskade blir rädda att de inte ska kunna svara på revisorernas frågor eller svara fel. Ek påpekar också att de granskade kan känna oro för att de ska hitta negativa saker som de inte har någon vetskap om, som kan leda till skrivelser i tidningarna (Ek, 2012:183-185). De granskade i studien uppger också att granskningen genererar en oro om att de inte kommer att kunna svara på revisorernas frågor eller att det framkommer att de inte har "järnkoll" på sin verksamhet, vilket upplevs som negativt. En av de granskade menar också att oron beror på att det blir "skrivelser" i tidningarna. Revisorerna säger också att den tidigare erfarenheten av revision spelar roll, och det kan man även utläsa i de granskades svar att det har en inverkan på om man upplever revisionen som positivt eller negativt. Vidare menar både revisorerna och de granskade att revisionen kan upplevas som "lite fyrkantig". Revisorerna refererar till de, ibland orealistiska, mål politiken ibland sätter upp som nämnder och i sin tur förvaltningar och verksamheter ska utföra. Det leder till att uppdragen inte alltid kan utföras eller har utförts till "viss del". Detta instämmer även de granskade i och tolkningen av detta är att det råder en gemensam förståelse för hur det kommunala systemet är utformat. Men revisorerna förbehåller sig ändå rätten att följa lagar, regler och normer på området och utforma rapporterna utefter det, vilket de granskade menar kan upplevas som fyrkantigt och svart/vitt. Vissa uppdrag som revisionen anser inte är slutförda kan vara uppdrag som de slutfört till viss del.

Vad revisionen ska leda till, det vill säga utfallet av revisionen, är både revisorerna och de granskade överens om. De menar att revisionen ska leda till förändringar och förbättringar av kommunens verksamheter. Detta kan tolkas som att de båda aktörsgrupperna jobbar för samma mål, att förbättra och effektivisera offentlig verksamhet. I studien uppger revisorerna att det viktigaste är den kunskap de lyfter i granskningsrapporten vilket kan härledas till att revisorerna anser att informationen i rapporten ska innehålla kvalitativ information som de

granskade har nytta av. Revisorerna uppger att deras mål är att få genomslag i sina rapporter och de menar att de granskade ”som vill något med sin verksamhet” också lyssnar på kritiken och ser rapporterna som en del i sin verksamhetsutveckling. De granskade delar denna syn, trots att granskningen kan upplevas som ”obehaglig”, så menar de att revisionen görs i syfte att förbättra verksamheten, vilket de vill. De granskades inblandning i revisionsprocessen är således inget krävande utan utgör snarare en möjlighet för de granskade att utveckla sin verksamhet och få en ökad kunskap och överblick om vad som fungerar och vad som har utvecklingsmöjligheter. Både revisorerna och de granskade menar att revisionen är en ”nytta” för förvaltningarna. Justesen och Skaerbaek (2010) påpekar i en studie om revision att revision kan ses som ett möjliggörande för att leta efter förbättringar i organisationen som granskas. Justesen och Skaerbaek menar att revision också kan ses som ett fordon för förändring och förändringar görs oftast i syfte att åstadkomma förbättringar (Justesen & Skaerbaek 2010).

## 5. Slutdiskussion och slutsats

---

*I detta avslutande kapitel analyseras och diskuteras resultatet av forskningen ytterligare samt knyter an till uppsatsens inledande delar för att klargöra den problematik som inledningsvis presenterades. Kapitlet avslutas med en diskussion och förslag på vidare forskning inom området.*

---

### 5.1 Förväntningsgap inom den kommunala revisionen

Tidigare forskning och teori inom området pekar på att revisorer och användare av revision har olika uppfattningar och förväntningar på revisionen och att det således föreligger ett förväntningsgap inom revision (jämför Power, 1997:22). Denna studie visar att skillnader mellan revisorers och de granskades uppfattningar och förväntningar på revisionen inom den kommunala revisionen förhållandevis är små, men att vissa skillnader går att urskilja. Delvis beror skillnaderna på en bristande förståelse för revisionens roll hos de granskade vilket även påtalas i tidigare studier. En viss diskrepans finns även i problematiken kring det Power (1997) menar om att revision är både kontrollerande och bakåtsyftande samtidigt som revisionen är främjande och framåtsyftande (Power, 2003b). Revisorerna uppfattar att vad de bör göra är att ”göra rätt saker”, det vill säga att de genom att följa lagar, regler och normer på området legitimerar sina handlingar och hellre är mer kontrollerande än rådgivande för att

inte försumma legitimiteten. De granskade uppfattar revisionen som en nytta för deras verksamhetsutveckling och kan således ha egna åsikter om vad som behöver granskas och även att fler granskningar är önskvärda. Dock skiljer sig studien från tidigare studier om förväntningsgap då skillnaderna mellan revisorernas och de granskades uppfattningar förhållandevis är små.

En rimlig förklaring till att aktörernas uppfattningar och förväntningar är relativt homogena är då de båda uppfattar och förväntar sig att verksamhetsrevisionen ska leda till en förbättring. Både de granskade och revisorerna har förståelse för den kommunala särarten och systemets utformning och i slutändan arbetar de för samma mål, att förbättra och effektivisera offentlig sektor. I och med reformen NPM som ökat kravet på att offentlig sektor ska vara mer effektiv uppfattar och förväntar sig båda aktörerna att verksamhetsrevisionen ska leda till en ökad effektivitet i linje med de ökade kraven och därmed en förbättring av offentlig sektor. En annan möjlig förklaring till att förväntningsgapet inte uppenbarar sig på samma sätt i denna studie som i tidigare studier är att studien skiljer sig från tidigare studier i flera avseenden. För det första studeras förväntningsgapet i denna studie i den kommunala revisionen, och som inledningsvis fastslogs i teorikapitlet har offentlig sektor och privat sektor olika mål. För det andra studeras verksamhetsrevisionen vilket också skiljer sig från den finansiella revisionen, som det är fokus på i de tidigare studierna. En tredje möjlig förklaring är att användarna av revisionen, de granskade, skiljer sig från andra typer av användare. Det kan även föreligga en diskrepans mellan kommunala revisorer och auktoriserade revisorer som utgör de revisorerna som reviderar den finansiella revisionen.

Det är dock intressant att denna studie, i linje med tidigare forskning, pekar på att det är användare av revision som bör utbildas och få en ökad förståelse för revisionen och inte att man bör anpassa revisionen till det som ligger i användarnas intresse. Flera forskare menar också att det är bristen av förståelsen för revision hos användare som bidrar till förväntningsgapet. De forskare som menar att förväntningsgapet bör minskas menar också att det bör göras i och med att man utbildar användare och intressenter om revisionen (Jämför Carrington 2014, Cassel 1996, Lowe 1994 & McEnroe & Martens 2001).

Förväntningsgapets existens utifrån denna studie och tidigare forskning kan dock förstås utifrån de svårigheter som revision präglas av. Problematiken som lyfts fram i studien om revisionens rådgivande funktion kan förstås utifrån det Power (2003) skriver om att gränsen

mellan konsultation och revision är mer suddig än någonsin (Power, 2003:379). Förväntningsgapets existens kan också förstås av det Power (1997) menar är en genomgående problematik kring revision, att det saknas tydliga kriterier för revisionens prestation/output (Power, 1997:27). Det finns således ingen tydlig definition vad det är revisionen ska åstadkomma, i studien råder det däremot en gemensam uppfattning och förväntning, hos både revisorerna och de granskade, att revision ska leda till förändring och förbättring. Att revisionen och revisorerna saknar preciserade standarder att arbeta utefter kan också vara en rimlig förklaring till att förväntningsgapet existerar. Det kan tolkas som att revisorerna har ett relativt stort handlingsutrymme och det blir således svårt för användare av revisionen att bedöma revisionen. Forskaren Power (1997) menar dock att preciserade standarder skulle leda till att revisionen skulle bli ännu mer oklar om utomstående skulle kunna mäta revisionen utifrån dess mål och prestation (Power 1997:31).

Den tidigare forskningen pekar ofta på att man bör minska förväntningsgapet då gapet är någonting negativt för professionen. Denna studie pekar dock på att gapet också kan ses som någonting positivt för revisionen. För i linje med vad forskarna Ruhnke och Schmidt (2014), menar att förväntningsgapet också är positivt i den meningen att det ger utrymme för förändring (Ruhnke & Schmidt, 2014:573), så är förväntningsgapet positivt i den mening att revisionen har utrymme att utvecklas och förbättras och på så sätt förbättra och effektivisera offentlig sektor.

Denna studie har bidragit med kunskap om förväntningsgap inom den kommunala revisionen med fokus på verksamhetsrevision. Studien har också ökat förståelsen för revisorers och de granskades uppfattningar och förväntningar på revision. Studien har således besvarat syftet *att öka kunskapen om förväntningsgap i den kommunala revisionen samt att öka förståelsen kring revisionens centrala aktörers uppfattningar och förväntningar på revisionen.*

Avslutningsvis för att sammanfatta studien så visar undersökningen att skillnader mellan revisorers och de granskades uppfattningar och förväntningar på revisionen inom den kommunala revisionen förhållandevis är små, men att vissa skillnader går att urskilja. Det förekommer dock en gemensam uppfattning och förväntning hos revisorerna och de granskade att revisionen ska leda till en förbättring av den kommunala verksamheten vilket talar för att ett förväntningsgap, som de tidigare studierna pekar på återfinns i den privata sektorn, inte uppenbarar sig på samma sätt i den kommunala revisionen. Dock framgår det att

revisionens särdrag, att det saknas tydliga kriterier för revisionens prestation/output, att gränsen mellan konsultation och revision är oklar samt att det saknas preciserade standarder för revisorns roll, kan ses utgöra en gemensam förklaringsgrund till varför förväntningsgap inom revision uppstår.

## 5.2 Framtida forskning

Denna studie är en kvalitativ fallstudie vilket inte syftar till att generalisera resultatet. Studien ger dock upphov till fler undersökningar om förväntningsgap inom den kommunala revisionen. Det hade varit intressant att ytterligare undersöka förväntningsgap i den kommunala revisionen men med fokus på den finansiella revisionen. Det hade också varit intressant att studera förväntningsgapet mellan revisorer och andra typer av användare inom den kommunala revisionen, för att ytterligare bidra med kunskap till området.



## Referenslista

### TRYCKT LITTERATUR

- Arens, A. & Loebbecke, J. (2000). *Auditing – an integrated approach* (8 uppl.). New Jersey: Prentice Hall.
- Bryman, A. (2008). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Malmö: Liber AB
- Carrington, T. (2014). *Revision*. Stockholm: Liber AB.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen: en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santérus.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. (2. European ed.) Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.
- Denscombe, M. (2016) *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur.
- Ek, E. (2012). *De granskade: om hur offentliga verksamheter görs granskningsbara*. Diss. Göteborg: Göteborgs universitet, 2012. Göteborg.
- Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H. & Wängnerud, L. (red.) (2012). *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*. (4., [rev.] uppl.) Stockholm: Norstedts juridik.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing – an introduction*. London: Macmillan.
- Gillham, B. (2008). *Forskningsintervjun: tekniker och genomförande*. Lund: Studentlitteratur
- Kommissionens grönbok av den 24 juli (1996). *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen*. (KOM(96) 338, EGT C 321, 28.10.1996).
- Lind, R. (2014). *Vidga vetandet: en introduktion till samhällsvetenskaplig forskning*. (1. uppl.) Lund: Studentlitteratur.
- Meyer, L. (2000). *Lekmannarevisorerna och den nya samordnade kommunala revisionen*. Stockholm: Komrev
- Power, M. (1997). *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Troberg, P. & Viitanen, J. (1999). *The audit expectation gap in Finland in an international perspective*. Helsingfors: svenska Handelshögskolan.
- Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Diss. Sundsvall : Mittuniversitetet, 2007. Sundsvall.

## VETENSKAPLIGA ARTIKLAR

- Baron, C.D., Johnson, D.A., Searfoss, D.G. & Smith, C.H. (1977), Uncovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap?. *Journal of Accountancy*, volym 144, 243 – 250.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, volym 14(1), 57 – 74.
- Humphrey, C.G., Moizer, P. & Turley, W.S. (1993). The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation. *Accounting and Business Research*, volym 23, 395 – 411.
- Innes, J., Brown, T., & Hatherly, D. (1997), The expanded audit report - a research study within the development of SAS 600. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volym 10 (5), 702 – 717.
- Jennings, M., Reckers, M.J. & Kneer, D.C. (1993). The significance of audit decision aids and precise jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability, *Contemporary Accounting Research*, volym 9, 489 – 507.
- Justesen, L. & Skærbæk, P. (2010). Performance auditing and the narrating of a new auditee identity. *Financial Accountability & Management*, volym 26(3), 325 – 343.
- Koh, C.H., & Woo, E.S. (1998), The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, volym 13 (3), 147 – 154.
- Lowe, D.J. (1994). The expectation gap in the legal system: perception differences between auditors and judges. *Journal of Applied Business Research*, volym 10, 39 – 44.
- Liggio, C.D. (1974). The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, volym 3 (3), 27 – 44.
- McEnroe, J.E. & Martens, S.C. (2001). Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap". *Accounting Horizons*, volym 15 (4), 345 – 358.
- Monroe, G.S. & Woodliff, D.R. (1994). An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence", *Accounting and Finance*, volym 34, 47 – 74.
- Pentland, B. T. (1993). Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order, *Accounting, Organizations and Society*, volym 18(7–8), 605 – 620.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, *Accounting and Business Research*, volym 24(9.1), 49 – 68.
- Power, M (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, volym 28, 379 – 394.
- Power, M. (2003b). Evaluating the Audit Explosion, *Law and Policy*, volym 25(3), 185 – 202.

Radcliffe, V.S. (1999). Knowing efficiency: the enactment of efficiency in efficiency auditing. *Accounting, Organizations and Society*, volym 24, 333 –362.

Ruhnke, K. & Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44(5), 572 – 601

## INTERNETSIDOR

Borås Stad. (2016). Stadsdelar. Hämtad 2016-04-28, från <http://www.boras.se/forvaltningar/stadskansliet/kommunledningskansliet/kommunensorganisation/kommunensorganisation/kommundelar.4.7243a9a4125d5ad4db1800026315.html>

SKYREV. (u. å). *Branschorganisationen för kommunala yrkesrevisorer*. Hämtad 2016-03-12, från <https://www.skyrev.se>

Sveriges Kommuner och Landsting. (2016). *Revision*. Hämtad 2016-03-19, från <http://skl.se/demokratiledningstyrning/revision.383.html>

Sveriges Kommuner och Landsting (2016). *Revisionsprocessen*. Hämtad 2016-03-19, från <http://skl.se/demokratiledningstyrning/revision/godrevisionsned/utbildninggodrevisionsned/arkivutbildninggodrevisionsned/revisionsprocessen.7319.html>

## LAGAR (SFS)

SFS 1991:900, *Kommunallagen*. Stockholm. Finansdepartementet.

## STATENS OFFENTLIGA UTREDNING (SOU)

SOU 2004:107, *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*. Stockholm: Fritze.

SOU 2015:24, *En kommunallag för framtiden: slutbetänkande*. Stockholm: Fritze.

## RAPPORT SOM FÖRFATTATS AV MYNDIGHET, ORGANISATION ELLER INSTITUTION

Sveriges Kommuner och Landsting (2014). *God revisionsned i kommunal verksamhet 2014 [Elektronisk resurs]*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

## Bilaga 1 Intervjuguide för revisorerna

1. Är det okej om jag spelar in detta samtal?
2. Vill du vara anonym?

### **Tema 1: Arbetet som: förtroendevald revisor/ yrkesrevisor (sakkunnig)**

3. Berätta om din anställning och din yrkesposition
4. Hur länge har du innehaft denna tjänst?
5. Vad har du för bakgrund/utbildning?
6. Hur går du tillväga när du utför revisionen, kan Ni beskriva revisionsprocessen?
7. Kan du berätta om en granskning som du varit involverad i och vad du hade för roll och vilka uppgifter du hade?
8. Hur ofta träffar de förtroendevalda/sakkunniga revisorerna? Hur ser ert samarbete ut?
9. Hur går ni tillväga vid en datainsamling?
10. Hur ser kontakten ut med de som ni granskar?

### **Tema 2: Uppfattningen av revisionen**

11. Vad anser Ni är revisionens primära uppgifter?
12. Vid revisionsprocessen, hur ni lägger upp ert arbete? Utifrån vad arbetar Ni? Mallar, standarder, lagar, regler, tidigare kunskap, normer?
13. Hur arbetar ni med planering av projekt? Hur ni går tillväga när ni utifrån en och risk- och väsentlighetsanalys väljer **vad** som ska granskas kommande år? Kommunicerar ni med de som granskas?
14. Enligt kommunallagen ingår följande för en revisor att beakta: att verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomiskt synpunkt tillfredställande sätt, god redovisningssed, att den interna kontrollen är tillräcklig, samt att räkenskaper är rättvisande. I vilken omfattning anser Ni att detta uppfylls? Hur uppfylls detta?
15. Hur hanterar Ni oförutsedda händelser som kan behöva granskas?
16. Har revisionen utvecklats över tid? Vad är din uppfattning? Har ditt arbete ändrats sedan du började arbeta inom kommunen/ på revisionskontoret?
17. Upplever du att de som granskas och Ni har delade meningar om vad som skulle behöva granskas?
18. Vad gäller de granskade, vilken typ av kontakt har ni med dem? Finns det utrymme för att agera bollplank och agera som en stödjande funktion?

### **Tema 3: Förväntningar på revisionen**

19. Vad har du för förväntningar på att en granskning ska leda till?
20. Vilka förväntningar har Ni på Er prestation?
  - 20.1 Anser ni att revisorns roll innebär att upptäcka alla väsentliga fel och risker?
  - 20.2 Angående Er kompetens och kunnighet?

- 20.3 Angående oberoende och självständighet?
- 20.3.1 Anser Ni att de förtroendevalda revisorerna och yrkesrevisorerna är oberoende? Är det viktigt? Varför, varför inte? Utveckla.
- 20.3.2 Anser du att en förtroendevald revisor endast bör ha ett politiskt uppdrag?
- 20.3.3 Har det någon gång hänt att revisorernas oberoende har varit uppe för diskussion? Någon händelse där man diskuterat oberoendet i kommunen? Hur uppfattar du att oberoendet säkerställs i den kommunala revisionen?
21. Anser du att revisionen borde utvidgas och att revisionsprocessen borde omfatta ett större/mer omfattande/annat arbete? Önskar ni att era befogenheter sträcker sig längre?
22. Finns det någonting du saknar eller något som du hade velat väga in i revisionsprocessen?
23. Om Ni fick utforma revisionen, hur skulle du då vilja att Ni gjorde granskningen? Hur skulle Ni genomföra er granskning, med fokus på vad?
24. Om man som revisor inte hittar brister, felaktigheter, oegentligheter med mera, tycker du att man har misslyckats med revisionen då?
25. Anser Ni att revisorerna och de ni granskar har olika målbilder av revisionen? På vilka punkter skulle du säga att det råder mest diskrepans?
26. Upplever Ni att nämnder och förvaltningar har samma syn som revisorerna på det som bör granskas eller försöker de granskade påverka?
27. Kan Ni ge exempel på en situation där förväntningarna hos er som revisor inte har varit i linje med utfallet av en granskning?

## Bilaga 2 Intervjuguide för de granskade

1. Är det okej om jag spelar in detta samtal?
2. Vill du vara anonym? Jag skriver helst din titel inte namn!

### **Tema 1: Arbetet som:** Enhetschef, förvaltningschef, avdelningschef, nämndledamot

3. Berätta om din anställning och din yrkesposition
4. Hur länge har du innehaft denna tjänst?
5. Vad är din roll när en granskning av revisorerna utförs? Utveckla på vilket sätt du blir involverad.

5.a När det gäller revision och man granskas av revisorerna är man olika mycket involverad i revisionsprocessen. På vilket sätt har du varit involverad/berörd av revisionen? I vilka sammanhang har du varit i kontakt med revisionen? Flera gånger? När var senast? Vad hände då? Berätta om den händelsen/situationen? Kan du berätta om ett tillfälle då du var mer involverad?

### **Tema 2: Uppfattningen av revisionen**

6. Vad är Er uppfattning om vad revisionens primära uppgift är? Vad anser Ni är revisorernas primära uppgifter?
7. Hur uppfattar ni revisorns roll?
8. Upplever Ni att det är positivt att bli granskad? Varför, varför inte? Utveckla.
9. Vilken erfarenhet har Ni av revisorer och bli granskad? Tidigare erfarenheter? Finns det möjlighet att påverka vad de ska granska? Vill Ni påverka?
10. Finns det utrymme för konsultation med revisorerna, exempelvis rådgivning vid något tillfälle?
11. Har revisionen utvecklats över tid? Vad är din uppfattning? Har revisionen ändrats sedan du började arbeta inom Borås Stad?
12. Upplever du att ni delar revisionens målbilder? Har man har olika målbilder? På vilka punkter skulle du säga att det råder mest diskrepans?

### **Tema 3: Förväntningar på revisionen**

13. Vad anser Ni att revisorns roll ska innebära? Finns det något du hade velat att de gjorde mer av eller mindre av? (Utveckla)
14. Är revisionen till nytta för din verksamhet?
15. Vad förväntar du dig av revisionen efter en genomförd granskning?
16. Tycker du att revisionen möter din bild utav vad revisorerna ska utföra? Utveckla.

17. Vilka förväntningar har Ni på revisorns prestation?
  - 16.1 Anser ni att revisorns roll innebär att upptäcka alla väsentliga fel och risker?
  - 16.2 Angående revisorns kompetens och kunnighet?
  - 16.3 Angående oberoende och självständighet? Har oberoendet någon gång varit uppe för diskussion?
18. Om ni fick utforma revisionen, vad skulle du då vilja att revisorerna granskade? Skulle Ni vilja förändra den kommunala revisionen på något vis?
19. På en skala 1-5, där 5 är högst, hur stort förtroende tillmäter du revisionen som det demokratiska kontrollinstrumentet enligt Kommunallagen ska vara?
20. Om man som revisor inte hittar brister, felaktigheter, oegentligheter med mera- har man misslyckats med revisionen då?
21. Kan Ni ge exempel på en situation där förväntningarna inte har varit i linje med utfallet? Finns ett sådant exempel?

## Bilaga 3 Email till intervjupersonerna

Hej,

Mitt namn är Martina och jag är mastersstudent på Förvaltningshögskolan vid Göteborgs universitet. Jag skriver just nu min masteruppsats om kommunal revision och undersöker olika aktörers tankar och uppfattningar om revisionen. I uppsatsens empiriska datainsamling har jag tänkt intervjua personer i Borås Stad som på något sätt har kontakt med revisionen, både revisorer och personer i förvaltningar samt nämnder. Tanken är att intervjuerna ska bygga på ett personligt möte där vi kan samtala om den kommunala revisionen.

Jag är oerhört intresserad av den kommunala revisionen och det är av stort intresse jag undrar om Ni vill ha tid för en intervju om ca 30-45 minuter.

Det är frivilligt att delta i undersökningen och man kan välja att vara anonym. Resultatet kommer att behandlas konfidentiellt och intervjuerna kommer inte att användas i något annat syfte än i denna masteruppsats.

Jag ser fram emot att höra från Er.

Med vänlig hälsning,  
Martina Svahnström