

Masteruppsats i offentlig förvaltning VT 2017

Förvaltningshögskolan, Göteborgs Universitet

Fredrik Schröder, Magnus Petersson

Handledare: Emma Ek- Österberg, Rolf Solli

Examinator: Gustaf Kastberg

Proaktiv revision - En legitim medelväg?



Sammanfattning

En verksamhetsutvecklande roll för revisorn har enligt flera forskare på området kunnat urskönjas på senare år inom revisionen. Förutsättningarna för revisorn har förändrats då det numera ställs krav att granska verksamheter med otydlig styrning. Denna trend kallas i studien för "förbättran". Samtidigt ska revisorn fortsatt vara oberoende i sina granskningar enligt normgivningen, vilket går under benämningen "försäkran" i studien. Mellan de två perspektiven skapas motsättningar som benämns som värdekonflikter, vilka revisorn måste förhålla sig till för att legitimera sitt arbete. Studien har identifierat tre strategier, undvikandestrategin, anpassningsstrategin och struktur- och rutinstrategin som revisorn använder och kan använda sig av för att hantera denna problematik.

Slutsatsen blir att revisorn kan arbeta med dessa tre strategier för att förhålla sig till försäkran och förbättran och därmed legitimera sitt arbete. Revisorerna vill helst arbeta med båda perspektiven samtidigt, vilket de benämner att vara proaktiv genom att vara främjande och stödjande i sitt arbete. Den proaktiva revisionen ligger närmast anpassningsstrategin men använder också delar ur struktur- och rutinstrategin där revisorn anpassar sig efter den verksamhetsutvecklande, förbättrande rollen och arbetar mycket med dialogen till den granskade verksamheten. För att revisorn ska kunna arbeta proaktivt krävs ett stort handlingsutrymme. När handlingsutrymmet är stort uppenbarar sig en risk att hamna i "hur"-frågan. "Hur"-frågan innebär att revisorn talar om för verksamheten "hur" den granskade verksamheten ska arbeta för att lösa sina brister. Revisorerna försöker aktivt undvika detta för att inte underminera sitt oberoende och dess inneboende natur med saklighet, opartiskhet samt förutsägbarheten i fokus, sett utifrån ett försäkranperspektiv. Revisorns jobb är endast att identifiera och påvisa bristerna i verksamheten, vilket de många gånger har störst möjlighet att göra på ett rättvisande sätt när de arbetar proaktivt. Slutligen är vår tolkning av empirin att försäkran fortfarande har en större plats i praktiken än förbättran när revisorn arbetar för att legitimera sitt arbete, men att det också finns influenser från det förbättrande synsättet som används i praktiken. Flera av revisorerna har exempelvis delvis gett upp tanken med att vara oberoende utan pratar istället om minimal påverkan och integritet. Det här tolkar vi som ett led i att anpassa sig och använda sig av influenser

från förbättran i arbetet. Det proaktiva arbetssättet kan därför sägas vara det förhållningssätt som revisorn helst strävar efter för att legitimera sitt arbete. Det proaktiva arbetssättet kan också vara en legitim medelväg för revisorerna.

Nyckelvärden för studien

Förbättran: Verksamhetsutvecklande, dialog, handlingsutrymme.

Försäkran: Oberoendet och dess inneboende natur; saklighet, opartiskhet samt förutsägbarhet.

Innehållsförteckning

1. Inledande problematik	1
1.1 Problematikens bakgrund	2
1.2 Sammanfattande problematik.....	5
1.3 Syfte och frågeställning	6
2. Referensram	7
2.1 Värdekonflikter	10
2.2 Analysmodell.....	11
3. Tillvägagångssätt.....	12
3.1 Avgränsning	13
3.2 Insamling av data.....	14
3.3 Sortering av resultat och analys	17
4. Resultat	18
4.1 Att vara en oberoende revisor	18
4.2 Att förhålla sig till normgivare som Skyrev och SKL.	19
4.3 Verksamhetsrevisionen och dess utveckling	20
4.4 När verksamheterna som granskas styrs av otydliga mål och ramlagar.	21
4.5 En proaktiv revision.....	22
4.6 Handlingsutrymmet för revisorn.....	24
4.7 Dialog i relation till oberoendet, att vara polis eller samarbete.....	25
4.8 Trovärdighet för revisionen	27
4.9 Revisionsrapporter.....	29
5. Analys.....	31
5.1 Undvikandestrategin	34

5.2 Anpassningsstrategin.....	36
5.3 Struktur- och rutinstrategin	37
6. Avslutande diskussion	39
6.1 Att vara proaktiv	40
6.2 Risker med ett proaktivt arbetssätt.....	41
6.3 Teori och praktik.....	41
6.4 Ett större perspektiv	42
6.5 Metodologiska ställningstaganden och vidare forskning	43
Referenser	44
Artiklar, rapporter och hemsidor	44
Böcker.....	47
Revisionsrapporter	48

1. Inledande problematik

Studiens första del kommer inledas med en kortfattad beskrivning av verksamhetsrevisionen och dess innehåll. Läsaren införlivas sedan i den inledande problematiken som studien förhåller sig till i hopp om att väcka nyfikenhet och intressera läsaren för studien. Sedan tar studien ett steg bakåt och förklarar för läsaren hur problematiken uppstod och varför ämnet är intressant att studera. Slutligen presenteras en sammanfattande bild av problematiken för att tydligt skapa en helhetsbild kring motsättningarna som kan uppkomma mellan att vara en verksamhetstutvecklande revisor och att vara en oberoende revisor.

Redovisningsrevision och verksamhetsrevision inom kommunal verksamhet skiljer sig delvis åt. Redovisningsrevisionen fokuserar huvudsakligen på räkenskaper som resultat, balansräkning och finansiell ställning. Verksamhetsrevisionen lägger istället primärt tyngd på att verksamheten har bedrivits på ett ändamålsenligt samt effektivt sätt, vilket inte nödvändigtvis måste involvera räkenskaperna (Skyrev, 2014). I denna studie är det endast verksamhetsrevision i kommunal sektor som kommer att behandlas och problematiseras. Studiens fokus kommer huvudsakligen vara inriktat på de sakkunniga revisorerna som härnäst enbart benämns som revisorer om inget annat anges.

Oberoende granskningar har traditionellt sett en viktig roll för att revisionen skall uppfattas som legitim, vilket tydligt går att utläsa ur nedanstående citat.

”Endast om revisorn är oberoende – och därmed förmodat objektiv – antas revisionen kunna tillföra den extra trovärdighet till redovisningen som revisionslogiken förutsätter. Det är med andra ord i oberoendet som revisorn, och revisionen som helhet, antas hämta sin legitimitet” (Ek-Österberg & Solli 2015 sid. 11).

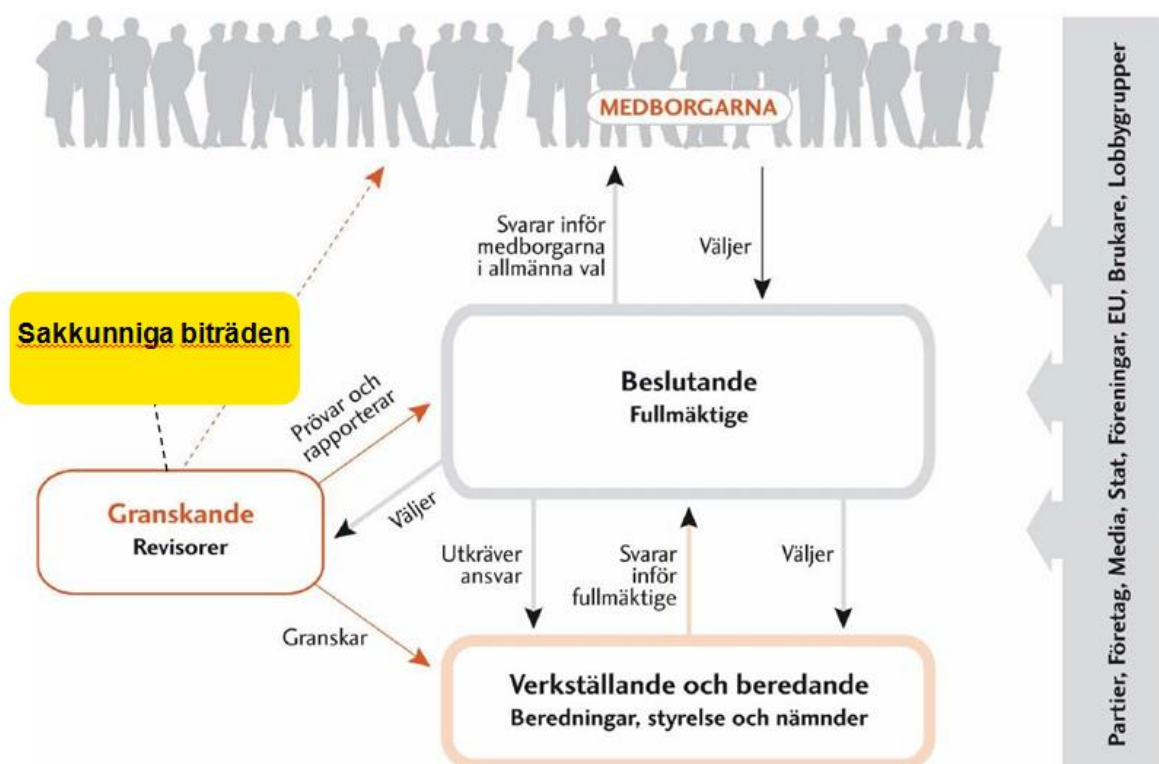
I relation till Ek-Österberg och Solli (2015) beskriver dock Skaerbaek (2009) och Morin (2011) att verksamhetsrevisionen som den bedrivs idag kan utgöra en risk för att revisorerna upptar två motstridiga roller. Dels som en traditionellt oberoende granskare men också som en verksamhetsutvecklare. Det här innebär att revisorerna indirekt kan befinna sig i implementeringsprocessen och utveckla organisationerna som de själva granskar, vilket gör att deras oberoende kan ifrågasättas. Skaerbaek (2009) menar att ett absolut oberoende inte går att uppnå då revisorn påverkas av den kontext som granskningen befinner sig i, och även blir delaktig i utvecklingen utav den. Ett visst beroende är även nödvändigt skriver Power (2003) för att revisorn ska förstå kulturen och de sociala rollerna i den granskade organisationen och därmed skapa förutsättningar att göra den bästa möjliga granskningen för organisationen. Lundin (2009) beskriver att det i dessa situationer blir viktigt att revisorn uppvisar en hög grad av integritet för att kunna göra opartiska bedömningar. Det finns alltså ingen enighet huruvida ett starkt oberoende är nödvändigt för att verksamhetsrevisionen ska bli trovärdig och legitim, eller om det rentav krävs en viss grad av beroende för att granskningen ska bli kärnfull och rättvisande. Det blir därför viktigt att studera och skapa en djupare förståelse hur revisorer förhåller sig till denna problematik för att legitimera sitt arbete.

I takt med att granskningarna i samhället blir fler ökar även behovet att genomföra fler empiriska studier där konsekvensen och effekten av detta studeras menar Pentland (2000). Skaerbaek (2010) har fokuserat på hur revisorernas identitet påverkat de granskade. I den här studie kommer istället huvudfokuset vara hur revisorerna själva påverkats och förhåller sig till den verksamhetsutvecklande rollen som skapats inom revisionen. Det här i relation till att revisionen alltjämt har en förväntan på sig att uppfattas som oberoende. Hur förhåller sig revisorn till detta för att legitimera sitt arbete?

1.1 Problematikens bakgrund

Kommunal revision bygger på demokratiska ideal. Politiker väljs genom val och bildar kommunfullmäktige. Kommunfullmäktige beslutar sedan vilka som blir de förtroendevalda revisorerna. Dessa revisorer är indirekt folkvalda och ska i praktiken

representera folkets röst och granska den specifika kommunens åtaganden, samt genomföranden under året. Det är viktigt att de förtroendevalda revisorerna är så oberoende som möjligt i sin roll för att anses trovärdiga och därför agerar de inte heller partipolitiskt (SKL, 2014). Därutöver tillkommer sakkunniga biträden som stödjer de förtroendevalda revisorerna i deras uppdrag (SKL, 2014; 2017). De sakkunniga är utbildade revisorer och kommer i den överväldigande majoriteten av fallen från något av de fyra stora privata revisionsbolagen, KPMG, Deloitte, EY och PWC. Ett fåtal kommuner i Sverige bedriver dock revision i egen regi. De sakkunniga biträdena bidrar med expertkunskap och hjälper de förtroendevalda genom sin kompetens, så revisionen genomförs efter konstens alla regler. De har ingen beslutande makt utan assisterar de förtroendevalda revisorerna med yrkeskompetens (SKL, 2014). Nedan beskrivs det tydligt i figur 1 hur beslutsvägarna och ansvarsområdena är utformade för den kommunala revisionen (SKL, 2014).



Figur 1 illustrerar bland annat de förtroendevalda revisorerna och de sakkunnigas roll i kommunal sektor och dess demokratiska funktion. (Källa: SKL, 2014. tillägg, Ernst & Young).

Figuren ovan leder in studien till revisionens ursprungliga avsikt som kan beskrivas utifrån agent-principal teorin. Principalerna är ägarna och agenterna de anställda som har i uppdrag att implementera ägarnas beslut i verksamheten. I stora

organisationer som kommuner kan det bli problematiskt för ägarna att hålla koll på att verksamheten sköts på efterfrågat och beslutat sätt. Begreppet informationsasymmetri används därför för att förklara fenomenet som innebär att agenten kan och vill undanhålla information från principalen för att kunna utnyttja och vinstmaximera sin egen situation. I detta skede spelar revisionen en avgörande roll att som oberoende part (se figur 1) kunna överbrygga samt förebygga informationsasymmetrin mellan ägare och anställd. Det här sker genom att granska organisationen och rapportera tillbaka till ägarna hur de anställda skött sina åtaganden under året (Carrington, 2014). Inom offentlig sektor ses medborgarna som ägarna och politikerna samt tjänstemännen som de anställda. De förtroendevalda revisorerna (som benämns som granskande revisorer i figur 1) skapar med assistens av de sakkunniga biträdena revisionsrapporter som är till hjälp som underlag för kommunfullmäktige vid beslut kring ansvarsfrihet av kommunstyrelsens och tjänstemännens göromål. Politikerna i kommunfullmäktige kan därmed indirekt ses som ägarna i denna kontext då det är dem som beslutar om ansvarsfrihet i kommunen, samt har blivit utvalda att representera folkets röst. Medborgarna besitter dock i slutändan det yttersta ansvarsutkrävandet genom allmänna val vart fjärde år (SKL, 2014).

Med demokratiska värden i åtanke är det förståeligt att den normativa revisionsteorin värderar oberoendet som vitalt. Sveriges kommuner och landsting (SKL) samt Sveriges kommunala yrkesrevisorer (Skyrev) är även nämnvärda auktoriteter på det normativa området och har skapat vägledningar för hur den kommunala revisionen "bör" gå tillväga i sitt arbete. I båda dessa vägledningar är oberoendet ett väldigt viktigt verktyg för att revisionsprofessionen ska erkännas som legitim. Oberoendet definieras av dessa aktörer, att revisorn granskar objektivt och självständigt genom att vara opartisk samt saklig i sitt arbete (SKL, 2014; Skyrev, 2014).

Utifrån synsättet med agent-principal teorin lägger studien fortsatt fokus på Carrington (2014) som med hjälp utav ett nationalekonomiskt synsätt beskriver två för denna studie viktiga funktioner som revisionen kan bidra med till den reviderade organisationen. Dessa kallas för förbättran och försäkran. Försäkran innebär att den informationsasymmetri som förklarats ovan ska elimineras av revisorn genom

oberoende granskning. Det här för att principalen ska få en bekräftelse att agenten sköter verksamheten på ett effektivt och tillfredsställande sätt. Därför kommer den normativa och traditionella revisionsteorin i fortsättningen beskrivas utifrån försäkran som revisionens viktigaste syfte. Förbättran innebär istället enligt Carrington (2014) att revisorn intar en mer kreativ och aktiv roll och försöker påverka och förbättra kvaliteten på den verksamhet som granskas. Carringtons teori om förbättran är vidare en följd av den utveckling som skett inom offentlig sektor med New Public Management (NPM) som pådrivare mot ett samhälle med ökad och mer okonventionell granskning.

NPM växte fram i offentlig sektor under slutet av 1980-talet. Idealerna som präglade denna tid fram till nu är att offentlig verksamhet sneglat med stort intresse på privat sektors sätt att arbeta, i hopp om att bli bättre på att effektivisera offentlig sektor. Ett led i denna förändring var införandet av målstyrning och ramlagar i verksamheterna där styrningen nu till skillnad från tidigare fokuserar på "vad" som ska uppnås men nödvändigtvis inte "hur" det ska uppnås (Almqvist, 2006; Hood, 1991). Det här öppnar upp för mer tolkningsutrymme för tjänstemännen i implementeringsfasen samt för revisorerna i granskningsfasen då styrningslogiken kan vara tvetydig. Risken finns i denna styrform att alltför mycket tolkningsutrymme hamnar på tjänstemannens bord för hur målen ska implementeras (Almqvist, 2006). Utifrån ovanstående mekanismer har förutsättningarna samt även kraven på revisionen förändrats och blivit mer inriktat på verksamhetsutveckling enligt Skaerbaek (2009). Just tvetydig eller otydlig styrning är något som har påverkat revisorns arbete i stor utsträckning och är något som studien i fortsättningen kommer att lägga stor vikt vid.

1.2 Sammanfattande problematik

Legitimitet för en revisor är vad vatten är för en brandman. För att revisorns arbete ska bli betydelsefullt krävs därför att revisorns arbete är legitimt och därmed trovärdigt. Revisionen antas i den normativa teorin genom dess oberoende bidra med legitimitet till den reviderade organisationen för att med sin objektiva och opartiska granskning försäkra ägarna i den reviderade organisationen att verksamheten har skötts av de anställda på överenskommet sätt.

När trenden av vad som ska granskas riktar in sig mer mot verksamhetsutveckling, och förbättran innebär det att revisorerna i vissa fall behöver granska organisationskulturen och dess sociala roller på nära avstånd för att kunna göra en rättvisande granskning (Power, 2003). Det här behövs framförallt när det är otydlig styrning från den reviderade verksamheten, något som också ökat. Förutsättningarna att genomföra en rättvisande och detaljrik revision genom att närma sig den granskade organisationen, och därigenom legitimera sitt arbete kan också riskera att underminera oberoendet. Eftersom oberoendet är den traditionella legitimitetsbyggande grundstenen för revisorerna, skapar det här motsättningar mellan perspektiven försäkran och förbättran.

Verksamhetsrevisionen influerar organisationen som revideras, men finns det någon gräns hur nära revisorn kan granska den reviderade organisationen, eller kan det variera från fall till fall? I praktiken skulle det kunna innebära att revisorer måste acceptera att ta ett steg tillbaka (om gränsen överskrids). Vilket gör att tillgången till information inte blir fullt så gott som det kunde blivit för att i slutändan bevara sitt oberoende och sin legitimitet ur ett försäkranperspektiv. Alternativt kan revisorer uppbära en annan sorts legitimitet även fast revisorn närmar sig organisationen och oberoendet minskar? Det här genom att inneha en tydligt inneboende integritet och argumentera för, samt påvisa ett förbättrat resultat genom användandet av detta tillvägagångssätt ur ett förbättranperspektiv. Dessa resonemang leder oss naturligt in på studiens syfte och frågeställning.

1.3 Syfte och frågeställning

Syftet med denna studie är att skapa en djupare förståelse hur revisorn kan förhålla sig till begreppen försäkran och förbättran för att legitimera sitt arbete. Syftet mynnar naturligt ut i studiens frågeställning som är: Hur kan revisorer förhålla sig till motsättningar som uppstår mellan begreppen förbättran- och försäkran för att legitimera sitt arbete?

2. Referensram

Här beskrivs problematiken i vår studie mer djuplodat. För och nackdelar med verksamhetsutvecklande tendenser (förbättran) kontra oberoende (försäkrans) och hur dessa värden förhåller sig till varandra beskrivs av forskare inom området. Här redovisas även teorin om värdekonflikter som vi kommer använda oss av för att tolka vår empiri. Slutligen presenteras vår analysmodell. Denna modell och dess tankesätt kommer ligga till grund för frågeställningarna som ställs till empirin och kommer sedermera tillsammans med empirin utgöra analysen i studien.

Power (2003a) beskriver i sin studie *Auditing and the production of legitimacy* att det finns en önskan att revisionen ska få möjlighet till ett större individuellt handlingsutrymme. Däremot har den formella revisionen generellt och traditionellt sett fått större utrymme i den revisionella kontexten i och med att den på ett tydligare vis kan uppbära legitimitet genom förutsägbarhet med tydliga processer och rutiner (Radcliffe, 1998). Den formella revisionen kan även i dess idealtyp översättas till Carringtons (2009) teoretiska begrepp försäkrans. Humprey och Moizer (1990) beskriver att diskrepansen mellan teori och praktik är väldigt stor inom revisionsprofessionen, där den normativa (formella) bilden hur revisionen bör gå till ur ett legitimitetsperspektiv inte överensstämmer med hur revisionen faktiskt praktiseras i verkligheten. Den används likväl för att undvika ifrågasättande från uppdragsgivare och för att förmedla auktoritet. Jeppesen (1998) och Power (2000) hävdar att revisionens legitimitet diskuteras och kritiserats kanske mer än någonsin, vad gäller gränsdragning för var revisorns arbete slutar och var konsultens tar vid.

Till en följd av den granskningsvåg som råder har revisionens identitet och roll förändrats och spillt över på okonventionell mark, det mesta ska numera mer eller mindre granskas och verifieras. Radcliffe (1998) poängterar också att verksamhetsrevisionen påverkats av samhällets vindar och specifikt NPM-reformen, vilket ställer andra krav på revisorns arbete än tidigare. Det kan även knytas an mot revision som förbättran som Carrington (2014) beskriver det. För denna typ av revision som vuxit fram genom NPM finns inte lika tydliga manualer för hur

revisionen bör gå till som för den finansiella revisionen. Den formella strukturen som är en traditionellt viktig stöttepelare för legitimitetsbyggandet riskerar därför att bli underminerad, samtidigt som kompetensen hos revisorerna kan ifrågasättas då rollen kräver andra egenskaper än den traditionella revisorns (Radcliffe, 1998). Power (2003a) problematiserar vidare att otydligheten är stor inom revisionen vad gäller arbetet i praktiken. Det medför att revisorerna själva inte alltid vet om det har gjorts ett bra arbete eller inte. Revisionsprocessen i praktiken är därför till mångt och mycket icke tydlig och irrationell samt saknar strukturen som i teorin är en vital stöttepelare för legitimiteten inom revisionsyrket. Revisionens identitet och roll förändras eftersom samhället förändras, ett sätt att bibehålla legitimiteten i föränderligheten har varit och är fortfarande att försöka formalisera och standardisera strukturer, något som även ökat på senare år (Power, 2003a).

Morin (2011) menar liksom Radcliffe (1998) att verksamhetsrevisionen har exploderat genom NPM:s framfart vilket också gjort att identiteten och rollerna för revisionen förändrats. Den traditionella normativa revisionen har delvis fått ställa om i kölvattnet av denna förändring, vilket gjort att revisorernas kompetens blivit ifrågasatt. Det här eftersom skillnaderna anses vara stora mellan det traditionella normativa synsättet på revision och det verksamhetsutvecklande perspektivet. Morin (2000; 2003) förklarar att det beror på att denna typ av revision är relativt ny i kontexten och därför finns en stor osäkerhet hos de som revideras, men även hos revisorerna vilket kan leda till ett lägre förtroende för denna typ av revision. Var revisorn befinner sig på spektrat mellan oberoende och som Morin (2000; 2003) uttrycker "katalysator för förändring" har därmed en påverkan hur stort förtroende de reviderade organisationerna har för revisionen. Andra studier belyser även problemen som framkommer när verksamhetsrevisionens utövare identifierar sig som en katalysator för förändring. Power (1997) och Aucoin (1997) menar att verksamhetsrevisionen med dess NPM-influerade essens gör att det blir svårt att vara oberoende i granskningsarbetet. Gendron et al. (2001) belyser även de att NPM-influerade revisorer skapar legitimitetsproblem för professionen. Den här typen av revision kan påverka den reviderade organisationen och därmed bli väldigt inflytelserik. Men revisorerna blir också mer sårbara och möjligen även olämpliga att utföra ytterligare revisioner i den granskade organisationen. Eftersom revisorerna

kan ha influerat eller blivit influerade av den granskade organisationen, och då befinner sig för nära verksamheten, och därmed hotar att underminera revisionens ursprungliga och faktiska avsikt. Att som oberoende part granska verksamheten för att överbrygga informationsasymmetrin mellan ägarna och de anställda i organisationen.

I samklang med ovan förda resonemang menar även Skaerbaek (2009) att prestationsmätning och angreppssätt som syftar till att delvis vara verksamhetsutvecklande kan urholka förtroendet för revisionen. Problematiken enligt Skaerbaek (2009) blir att identifiera den hårfina gränsen som separerar konsultverksamhet med den faktiska revisionen. Skaerbaek (2009) utgick i sin studie från den danska militären och deras process att implementera ett IT-system för att kunna öka deras kostnadskontroll och bli granskningsbara. I det här fallet var den danska riksrevisionen delaktiga i processen och påverkade implementeringen av IT-systemet. Systemet fick sedermera massiv kritik, men med tanke på riksrevisionens inblandning i projektet hade revisionen själva svårt att vara kritiska till implementeringen som blev allt för kostsam. Det här exemplet illustrerar problematiken kring oberoendet och revisorns roll i kontexten. Det visar även på att revisorer kan sätta press på organisationerna att förändra sig till mer affärsmässiga ideal för att kunna effektivisera och genomföra verksamhetsrevision. Enligt Skaerbaek (2009) ska revisionen vara självständig från verksamheten. Istället för att presentera lösningar till den reviderade organisationen ska de visa på vilka risker eller brister de bedömer existerar för att låta organisationerna själva ta itu med de potentiella problemen i praktiken.

Genom referensramens problematik skapas motsättningar mellan det normativa, försäkrande perspektivet med oberoendet i fokus och det verksamhetsutvecklande, förbättrande tendenserna som idag används av revisorn. Det här leder oss in på teorin om värdekonflikter.

2.1 Värdekonflikter

Diskussioner kring värdedrivna beslut och aktioner från offentlig sektor har länge problematiserats vad gäller genomförande och effekterna utav det. Schwartz och Bilsky (1987, p. 551, vår översättning) definierar värden enligt följande:

“Värden är koncept eller övertygelser vad gäller önskvärt beteende i specifika situationer som bildar ett ramverk för spelreglerna kring beteenden i olika situationer. Dessa värden ska också läggas vikt vid och ha någon slags genomslagskraft för att vara relevanta i sammanhanget”.

I den specifika kontexten skapas det nyckelvärden för vilka värden som är viktigast och som individen, organisationen eller samhället i stort bör förhålla sig till. I vår studie är verksamhetsutvecklande, handlingsutrymme och dialog viktiga nyckelvärden ur ett legitimitetsperspektiv när revisionen används utifrån ett förbättranperspektiv (Carrington, 2014). Utifrån ett normativt perspektiv med försäkran i fokus blir istället nyckelvärdet oberoende och dess inneboende natur som opartiskhet, saklighet och förutsägbarhet viktiga för att definiera revisorns legitimitet (SKL, 2014). Dessa nyckelvärden är viktiga för att revisorn ska kunna förhålla sig till, och finna sin plats i det övergripande sammanhanget inom organisationen och samhället i stort.

Kommunal revision är en del av demokratin och styrs därför av demokratiska ideal. Därmed blir utgångspunkten i kontexten vilka värden som gynnar medborgarna och samhället i stort mest centrala i processen att definiera nyckelvärden (Rutgers, 2008). De uttalade nyckelvärderna är inte alltid samhöriga med varandra utan kan i vissa fall konkurrera med varandra vilket gör det omöjligt eller svårt för dem att leva sida vid sida. Det skapas då en hierarki mellan olika värden, vilket inte behöver betyda att de värden som får ta ett steg tillbaka raderas ur ekvationen. Utan de kan ändå finnas med och ha betydelse för att skapa och förstå helheten i den specifika kontexten (Tetlock, 1986, 2000; Van der Wal & Van Hout, 2009).

Värden kan också få olika stor betydelse samt vara mer eller mindre viktiga beroende på specifik situation. Värdehierarkin blir därför flytande och föränderlig (Waeraas, 2014). Waeraas (2014) beskriver även i sin studie av offentliga värden att det finns en diskrepans mellan de övergripande värdena som beslutas på högsta nivån (politiken), värdena som chefer i organisationen förmedlar ut till sina anställda och slutligen hur tjänstemännen som jobbar utåt mot medborgarna väljer att agera. Att identifiera en tydlig värdehierarki kan därför göra det lättare och effektivare att förstå och ta svåra beslut i komplexa situationer som införlivas genom hela kedjan av organisationen (Rutgers, 2008).

2.2 Analysmodell

Nedan följer en kort sammanfattning och påminnelse av bakgrunden till varför studien använder sig av de teoretiska begreppen försäkran och förbättran och hur vi definierar dessa. Därefter kommer analysmodellen att presenteras.

Förbättran och försäkran utgör ramen för vår analysmodell. Förutsättningarna för att revisorn ska arbeta med förbättran härleds till NPM- reformen och dess påverkan på offentlig sektor genom bland annat målstyrning och ramlagstiftning. Arbetar istället revisorn efter försäkrans logik kan dess bakgrund härledas till agent-principal teorin och dess oberoende granskning. Utifrån motsättningarna som kan skapas mellan begreppen försäkran och förbättran och dess nyckelvärden kan det uppstå värdekonflikter som revisorn måste förhålla sig till. Hur förhåller sig revisorerna till detta för att legitimera sitt arbete?



Figur 2, Analysmodell. Modellen baseras på vår referensram där det som figuren illustrerar kan ske värdekonflikter mellan förbättran och försäkran och dess nyckelvärden som legitimiteten kan härledas från. Försäkran och förbättran är två synsätt varifrån revisorerna i teorin kan legitimera sitt arbete. Nu ska denna modell testas mot våra respondenter och övrig empiri för att se hur analysmodellen förhåller sig till den del av verkligheten som vi kommer studera.

3. Tillvägagångssätt

Nedan beskrivs vår metodik, hur vi gått tillväga och varför, samt effekterna utav de val vi gjort i studien.

De metodval som gjorts i studien kan ses som ett första steg att uppnå vårt syfte och besvara studiens frågeställning. Eftersom syftet avser att ge en djupare förståelse hur revisorer kan förhålla sig till begreppen försäkran och förbättran för att legitimera sitt arbete lämpar sig en kvalitativ ansats till den här uppsatsen. Enligt Trost (2010) ger kvalitativa metoder förutsättningar att skapa en djupare kunskap inom sitt problemområde och förstå hur dess kontext inverkar. Att även utgå från det konstruktivistiska perspektivet skapar möjligheter att förstå den komplexa och föränderliga verklighet revisorerna verkar inom. Justesen och Mik-Meyers (2011)

förklarar att perspektivet grundar sig i att verkligheten skapas genom sociala processer, det vill säga kollektiva överenskommelser som bildar den verklighet vi lever i. För att vi som forskare skall kunna nå de idéer, tankar och sanningar som finns i de sociala processerna har det därför varit viktigt för oss att komma i kontakt med personer som är en del av att skapa den verklighet som studerats. Det här har lett till de metodval som gjorts i studien och kommer presenteras i detta kapitel. Perspektivet tillåter oss även som forskare att få använda vårt bagage med kunskap och erfarenheter för att utforma studien, men även för att tolka det empiriska material vi har tillgång till. Det innebär att studien hade sett annorlunda ut om den genomförts av andra forskare eftersom andra vägval hade tagits vilket troligen lett till andra fynd. Det här kallar Justesen och Mik-Meyers (2011) för reflexivitet. Det har varit viktigt för oss under uppsatsens gång att vara medvetna om våra tidigare erfarenheter som kan påverka tolkning av materialet. Exempel på erfarenheter som med all säkerhet har påverkat oss är vår tid på universitetet där delar av utbildningen har haft stort fokus på NPM utvecklingen.

3.1 Avgränsning

De avgränsningar som har gjorts i den här studien är främst valet att enbart studera kommunal verksamhetsrevision och därmed utesluta den finansiella revisionen. Anledningen att den skiljelinjen har dragits är för att det är stora skillnader hur revisionen utförs rent praktiskt men även hur den är styrd. Verksamhetsrevisionen har i hög utsträckning blivit påverkad av NPM och förändringen mot exempelvis ramlagar och målstyrning vilket gjorde det intressant för oss att studera den delen av kommunal revision. Ytterligare en avgränsning som gjorts i den här studien är valet av vilka kommuner som blivit en del av studien. Då vi sedan tidigare haft kontakt med revisorer från Borås stadsrevision och Ernst & Young (EY) blev det naturligt att kontakta dem. Det fanns ingen övrig agenda i att kontakta just dessa. EY har uppdrag hos flera kommuner i Västsverige men valet föll på Kungsbacka kommun av geografiska skäl. Av samma anledning valdes även Göteborg stad, som har ett eget revisionskontor. Kommunerna som kom att bli en del i den här uppsatsen är alltså Borås Stad, Göteborg Stad och Kungsbacka kommun. Anledningen till det geografiska kriteriet var att vi skulle ha möjlighet att kunna besöka kommunen och

genomföra intervjuer med sakkunniga och förtroendevalda revisorer på deras kontor. Den här studien avser inte primärt att jämföra de tre kommunerna, men vissa jämförelser kommer att göras för att kunna skapa en djupare förståelse. Huvudfokuset är dock att reda ut hur revisorer kan arbeta för att legitimera sitt arbete. Nu har vi redan avslöjat att intervjuer kommer utgöra en del av empirin och då uppenbarar sig nästa fråga, vilka skall intervjuas? Sakkunniga revisorerna är som sagt kärnan i den här studien, därför utgör de också majoriteten av intervjuerna. Ett par intervjuer har även genomförts med förtroendevalda revisorer vilka har ett annat perspektiv på revisionen än vad de sakkunniga revisorerna har då de bland annat initierar granskningarna och även beslutar när en granskning är färdigställd. Intervjuerna med de förtroendevalda har därför varit viktiga för att få en bättre och bredare förståelse hur revisionen går till i praktiken då det ger sken på revisionen ur ett annat perspektiv.

3.2 Insamling av data

I motsats till en positivistisk uppfattning bygger det konstruktivistiska perspektivet i att en absolut sanning kring ett fenomen inte går att finna (Mik-Meyers, 2011). Det finns istället en mängd olika uppfattningar och faktorer som påverkar det unika fallet. Därav är det inte lämpligt att bygga den här studien med en kvantitativ ansats där åsikter skall kvantifieras och rangordnas. Istället lämpar det sig bättre att använda kvalitativ empiri där det ges en större möjlighet att identifiera uppfattningar och nyanser. Det som går förlorat vid användandet av kvalitativ empiri är att kunna nå ut till en större massa respondenter, vilket exempelvis enkäter hade kunnat erbjuda (Ahne & Svensson, 2015). I den här uppsatsen har vi istället använt oss utav ett mindre antal intervjuer vilket medfört att vi kunnat genomföra dessa intervjuer mer utförligt och tillåtits gå in på djupet med våra respondenter. Det har varit viktigt för vår studie att intervjuerna genomförts grundligt och uttömmande snarare än att genomföra fler intervjuer ytligt. I kombination med våra djupintervjuer har vi genomfört dokumentstudier i form av genomläsning av revisionsrapporter, vilket gett oss ett material med stort djup och kunskap kring olika uppfattningar och nyanser. Enligt Justensen och Mik-Meyers (2011) är kontexten av stor betydelse i det konstruktivistiska perspektivet då människan anpassar sig till den verklighet som han

eller hon befinner sig i. Därför var det viktigt att intervjuerna genomfördes så respondenterna kände sig bekväma och trygga. Samtliga intervjuer förutom en har därmed ägt rum på de intervjuades kontor, den intervjun genomfördes istället per telefon. För att undvika känslan av förhör och istället skapa förutsättningar för givande diskussioner har intervjuerna varit uppbyggda med en semistrukturerad karaktär. Det innebär att intervjuerna har utgått från en rad teman och öppna huvudfrågor och därefter har en rad följdfrågor ställts i den riktning samtalet går. Vi har under intervjuerna försökt hålla diskussionen empirinära för att inte påverka respondenterna med akademins synsätt. Det här skapade en avslappnad atmosfär vilket gjorde att samtalen i intervjuerna blev givande. Genom den semistrukturerade metoden säkerställer vi att de teman som på förhand var intressanta diskuterades, men har samtidigt inte stängt några dörrar för andra intressanta reflektioner (Justesen & Mik-Meyers, 2011). Samtliga intervjuer som genomförts har dokumenterats genom ljudinspelare och transkriberats.

Vilka intervjuer har då genomförts? I Borås Stad genomfördes två intervjuer med tre respondenter från stadsrevisionen. Intervjuerna genomfördes med Ola Sabel, revisionschef och en parintervju med Andreas Ekelund och Olof Fredholm, båda verksamhetsrevisorer. Det genomfördes ingen intervju med förtroendevald revisor i kommunen då ingen hade möjlighet att ställa upp för intervju. Det här såg vi inte som något problem då vi genomförde två intervjuer med förtroendevalda revisorer från de andra kommunerna och ansåg det vara tillräckligt med kompletterande empiri till studien. I Kungsbacka kommun är revisionsarbetet upphandlat från revisionsbyrån Ernst & Young (EY). Därifrån har vi genomfört två intervjuer med Mikaela Bengtsson och Liselott Daun som båda har ledande roller för den offentliga gruppen på EY. Från Kungsbacka kommun genomförde vi som sagt en intervju med ordförande för de förtroendevalda revisorerna, Birgitta Litsegård. I Göteborg stad genomfördes endast en intervju med sakkunnig revisor, Joakim Sebring som är verksamhetsrevisor på stadsrevisionen. Vi sökte ytterligare en intervju i Göteborg, men tyvärr kunde ingen av Joakims kollegor medverka. Även i Göteborg genomfördes en intervju med den förtroendevalda revisorn Lars Bergsten som också är ordförande revisor i Göteborg stad. Att respondenternas namn presenteras här och står med i resultat- och analyskapitlet ska inte tolkas in i någon djupare

betydelse än att vi ville personifiera och skapa en känsla av ett empirinära material. Längden på intervjuerna har varierat mellan ca 60 - 90 minuter. Värt att notera är att revisionen i Borås stad och Göteborg stad drivs av kommunerna själva medan EY som utför revisionen i Kungsbacka kommun är ett privat bolag med vinstintresse. Det kan möjligen påverka hur medarbetare inom organisationerna agerar och resonerar men är inget vi avser att ge någon framträdande roll i studien. Om det dock skulle visa sig att det påverkar hur revisorn arbetar för legitimera sig kommer det att problematiseras.

Utöver att hjälpa oss bli empirinära i studien har revisionsrapporterna haft flera funktioner för den här studien. Inför intervjuerna granskade vi sex revisionsrapporter noggrant och noterade stycken, formuleringar, uttryck och intressant problematik som vi kände igen från vår referensram. Utifrån dessa noteringar skapade vi diskussionsunderlag och frågeställningar till intervjuerna vilket blev den första funktionen revisionsrapporterna hade i studien. Den andra funktionen var att kunna studera rapporterna och se hur strukturen är, vilket språk som används och hur bedömningen presenteras. Det här gjordes för att vi skulle kunna konkretisera det som diskuterades under intervjuerna och dra paralleller där emellan. Att revisionsrapporterna skulle få en del i den här studien ansåg vi som viktigt då vi önskar att vara empirinära och revisionsrapporten är slutprodukten av en revisors arbete.

I Borås stad har vi tagit del av samtliga tio fördjupade revisionsrapporter som stadsrevisionen har producerat under 2016. Från Kungsbacka kommun har vi även där tagit del av samtliga fördjupade revisionsrapporter som EY har utfört under 2016 vilket var fem stycken. I Göteborg stad har vi varit tvungna att avgränsa oss och har därför valt att exkludera revisionsrapporter som berör de kommunala bolagen. Den avgränsningen har vi gjort för att stadsrevisionen i Göteborg under 2016 har genomfört fler granskningar än vad vi haft möjlighet att granska. Med den avgränsningen var det fyra fördjupade revisionsrapporter kvar som stadsrevisionen själva utfört. Det fanns inget värde i sig att välja bort revisionsrapporter för just de kommunala bolagen, förutom att det sorterade bort lagom många rapporter. Viktigt att veta om de fördjupade revisionsrapporterna är att samtliga har unika

förutsättningar vilket gör att dess utformning även skiljer sig åt. Att jämföra rapporter med varandra är därför problematiskt och bör göras med försiktighet. De revisionsrapporter som granskades för att skapa frågeunderlag till intervjuerna var: *Borås Stads personalpolitik i de kommunala bolagen, Kvaliteten i förskoleklass och fritidshem* och *Styrning av de kommunala bolagen* från Borås stad. Från Kungsbacka kommun studerades: *Granskning av strategisk kompetensförsörjning av chefer, Granskning av Kungsbacka direkt* och *Granskning avseende utredning och uppföljning av familjehem*. Från dessa rapporter hade vi tillräckligt med intressanta frågor samt diskussionsämnen och ansåg därför att det inte fanns något värde att studera fler revisionsrapporter.

3.3 Sortering av resultat och analys

För att på ett effektivt vis kunna använda oss utav det empiriska materialet har vi skapat en kategorisering med inspiration från den insamlade empirin. Med vår referensram i ryggen läste vi igenom revisionsrapporter och tog med oss intressanta teman och frågeställningar som respondenterna fick diskutera. Det skapade tänkvärda och informationsrika intervjuer som sedan transkriberades. Under intervjuerna och framförallt transkriberingen av dem har det skapats en känsla och fördjupad kunskap för vårt material. När vi sedan läste igenom transkriberingarna ytterligare gånger noterade vi återkommande teman, begrepp och resonemang som respondenterna använde sig utav. Dessa teman skapade åtta kategorier för att sortera fram den mest intressanta empirin. För att behålla vårt empirinära förhållningssätt har vi sedermera försökt presentera empirin i dessa kategorier utan för mycket egna tankar och tolkningar. Den nionde kategorin i resultatdelen utgör empiri enbart från revisionsrapporter där vi presenterar hur de tre kontoren använder dessa. Analysen i sin tur bygger på vår tolkning av resultatet ihop med referensramen (analysmodellen), vilket skapade tre strategier som revisorn kan använda sig av för att förhålla sig till försäkran och förbättrarna för att legitimera sitt arbete. Uppdelningen gjordes för att skapa en djupare förståelse genom att förenkla och förtydliga för läsaren vad studien faktiskt kommit fram till.

4. Resultat

Här redovisas empirin från intervjuerna där vi intervjuat sex stycken sakkunniga revisorer och två stycken förtroendevalda revisorer. Utöver intervjuerna kommer också revisionsrapporter presenteras i empiridelen för att komplettera intervjumaterialet. I resultatdelen kommer våra respondenter endast benämnas med förnamn.

4.1 Att vara en oberoende revisor

Vad som klassas som oberoende för en revisor i praktiken är en komplex fråga. När det gäller jävsituationer, vilket kanske är den tydligaste oberoendefrågan är våra respondenter och de normativa vägledningarna överens. Däremot vad som gäller i det praktiska arbetet är inte lika självklart. Andreas från Borås stadsrevision resonerar vad det innebär att vara en oberoende revisor:

“Det är ju komplicerat naturligtvis. Är man någonsin helt oberoende kan man ifrågasätta. Alla är beroende av något. Oberoende för mig handlar mycket om att det måste vara en medveten och uttalad strävan... Att man försöker hålla sig opartisk och saklig till allt man stöter på. Det är en del av professionaliteten och inte bara för revisorer utan för många yrkesgrupper att man försöker söka sig mot någon slags objektiv hållning.“

Andreas är därför tveksam till om oberoende i sin sanna bemärkelse går att uppnå och resonerar istället att oberoendet ligger i individens inställning till det. Lars som är förtroendevald revisor i Göteborgs stad utvecklar resonemanget och säger att ingen är oberoende och att det är ett uttryck som han inte längre använder. Även fast det är lagstiftat att revisionen skall vara oberoende tycker Lars att ordet “påverkansbar” är ett bättre uttryck i sammanhanget. För att inte vara påverkansbar som Lars uttrycker det, är det viktigt enligt flera av respondenterna att de granskningar som

görs är väl underbyggda med en risk och väsentlighetsanalys. Här tycker Ola det är av stor betydelse att våga göra de relevanta granskningarna och inte se till vad partierna säger utan kolla på verksamhetens ändamålsenlighet och interna kontroll. Liselott och Mikaela på EY tycker det är viktigt att granskningen har en grund, där det finns relevanta revisionskriterier som bygger på lagstiftning och kommunens egna uppsatta dokument och policys för att förbli oberoende som revisor. Det är också av betydelse att det inte finns dolda intressen från revisorns sida, utan fokus ska enbart vara på om kommunen följer de lagar och dokument som finns. Joakim från Göteborgs stadsrevision utvecklar resonemanget och resonerar hur resultatet av en granskning skall redovisas, antingen i revisionsrapporten eller muntligt. Det blir då viktigt att skilja på "hur" och "vad" ur ett oberoendeperspektiv. Revisorn ska peka ut vad som är fel och vad som saknas i verksamheten, men inte "hur" det skall åtgärdas menar Joakim.

4.2 Att förhålla sig till normgivare som Skyrev och SKL.

Enligt den traditionella normativa synen på revision som i den här uppsatsen representeras av begreppet försäkran är förutsägbarheten viktig, vilken kan säkras genom bland annat normgivningssystem som kan begränsa revisorns individuella handlingsutrymme. Enligt vår referensram är diskrepansen mellan teori och praktik stor. Därför är det intressant att få höra vad respondenterna tycker om de normgivningssystem de har att förhålla sig till och hur väl det är anpassat till praktiska arbetet.

Ola beskriver att Skyrevs normgivningssystem används flitigt på revisionskontoret i Borås. Rapportmallar, granskningsmallar och granskningsplaner som Skyrev rekommenderar används och anses vara väl lämpade för arbetet i praktiken. De är dock allmänt hållna vilket gör att de är enkla att följa. Joakim tycker att Skyrevs normsamlingar har en stor påverkan på revisionen, vilka är inarbetade i deras arbetsprocesser som exempelvis oberoendeprovningen som skall göras inför samtliga kommande granskningar. Dessutom finns både en intern och extern kvalitetssäkring för att följa upp att arbetet följer Skyrevs kravbild. Liselott uttrycker också att de använder SKL och Skyrevs vägledningar. Sker det någon uppdatering

tar de upp ändringarna på metodmöten och genomför utbildningar på kontoret. Mikaela tillägger att de också har medarbetare på EY som medverkar i utvecklandet av Skyrevs vägledning.

Skyrevs vägledning tycker alltså respondenterna är väl anpassade till arbetet i praktiken, eller kanske snarare att de är så pass allmänt hållna att de inte är i vägen. Däremot tycker Joakim att SKL:s God revisionssed främst riktar sig och är skriven till de förtroendevalda revisorerna, vilket Birgitta som är förtroendevald revisor bekräftar och uttrycker att "den sitter i ryggraden". God revisionssed säger inte mycket om yrkesrevisorns praktiska göranden i vardagen. Däremot tycker Joakim att den styr deras processer som exempelvis ansvarsprövningsgrunderna, vilka är aktiva i slutet av granskningar.

4.3 Verksamhetsrevisionen och dess utveckling

Enligt vår referensram har vi kunnat konstatera att samhället förändras och att revisionen delvis anpassar sig. En del i förändringen är att det stiftas nya lagar, vilket förändrar förutsättningarna för revisionen. Ola pratar om att kriterierna som revisorn måste ta hänsyn till blir fler och fler vilket gör arbetet mer komplext. Det här gör det viktigare att revisionen har tydliga revisionskriterier vilket skapat en annan trend inom revisionen, nämligen att den blir framtung. Det innebär att större fokus läggs vid att genomföra förstudier så revisionen kan vara säker att granskningen går att genomföra med de kriterier som finns. Joakim anser att granskningen ökat i omfattning generellt och diskuterar vidare att det är viktigt att även våga ta sig an granskningar som är lite "lösare". Med lösare menas de granskningar där det inte alltid är tydligt vem som bär ansvaret. Joakim uttrycker att det finns många "stuprör" i staden, vilket gör att det uppstår frågor däremellan som ingen tar tag i. Det kan vara i just dessa frågor som revisionen kan peka på de riktiga problemen diskuterar Joakim.

I övrigt anser respondenterna att sättet de skriver rapporter på har utvecklats till att vara mer professionellt. Mikaela förklarar att på EY har de ett stort fokus att deras

slutsatser skall vara kopplade till ansvarsprövningen. Men det är inte alltid enkelt att skriva kortfattade och begripliga sammanfattningar av en komplex granskning.

4.4 När verksamheterna som granskas styrs av otydliga mål och ramlagar.

När det inte finns tydliga och konkreta revisionskriterier ställs revisorn inför dilemmat vad granskningen skall luta sig mot. Saknas det tydliga lagar att revidera mot riskerar legitimiteten att undermineras, då det skapas en osäkerhet i vad som anses vara rätt eller fel. Det här gör att det skapas valmöjligheter för revisorn, skall granskningen genomföras med en förbättrande eller försäkrande karaktär? För att ta det beslutet måste revisorn förhålla sig till de värdekonflikter som uppstår. Därför är det intressant att få en inblick hur våra respondenter resonerar då granskningar har otydliga mål och ramlagar att förhålla sig till.

Det går att kompensera otydliga revisionskriterier med att vara extra tydlig i revisionsrapporten och konsekvent följa en tydlig struktur för att inte sväva iväg som Liselott uttrycker det. Ola gör en jämförelse mellan förskolor och energibolag i kommunen. Skolverksamheten har tydlig lagtext som styr dem, vilket gör det enkelt att förstå hur verksamheten skall bedrivas och därmed även gör det enklare att genomföra revisionen. För energibolagen är det flera lagstiftningar som styr, som energilagstiftningen och aktiebolagslagen. Eftersom det finns flera parallella lagar som styr de kommunala bolagen skapas det också ett större tolkningsutrymme hur dessa bolag skall styras. För att kunna genomföra en bra revision i dessa situationer kan det vara bra som Ola uttrycker det "gå upp en förädlingsnivå". Det innebär att revisorn nöjer sig med att peka ut att det finns ett styrningsproblem eftersom det finns flera konkurrerande lagar. Sedan får den granskade organisationen själv ta ställning till "hur" de ska gå tillväga för att reda ut styrningsproblematiken. Det tycker Ola är en lämplig metod för att behålla oberoendet, istället för att revisorn skall välja den ena eller andra lagen att knyta revisionen till. Flera av de övriga respondenterna är inne på samma spår och menar att det gäller att hitta kriterier som går att använda. Är exempelvis målstyrningen väldigt otydlig är det just det som kan kritiserats och inte i detalj hur verksamheterna tolkat målstyrningen. Att kunna lyfta

revisionen till kriterier som faktiskt går att granska tycker Ola stärker revisorns oberoende i en svår situation, vilket också är en situation som ökat och blivit allt vanligare. Flera av respondenterna menar att det också går att använda rådande praxis i granskningar som saknar lagtext, policy eller styrdokument. Liselott exemplifierar genom att prata om ledarskap. Det finns inte definierat i lagtext hur ett gott ledarskap ska vara. Om inte heller kommunen har någon policy i frågan finns det istället praxis att vända sig mot, som hur projekt normalt skall ledas. I dessa situationer använder revisorn ett externt kriterium att knyta granskningen mot. Joakim är inne på samma spår med att hämta kriterierna utifrån. Finns det exempelvis en otydlighet kring målstyrning går det att läsa på kring litteratur om ämnet beskrivet av forskarvärlden och möjligen ekonomistyrningsverket. Det kan vara ett sätt att förtydliga en oklar bild. Revisorerna är överens om att när det finns stora otydligheter i styrningen är det ingen idé att bedöma verksamheten. Det blir istället effektivare att kritisera den otydliga styrningen. Flera av respondenterna tycker även att det blir extra viktigt att förhålla sig till en tydlig struktur i granskningen och rapporteringen när det inte finns tydliga revisionskriterier.

De förtroendevalda revisorerna anser att otydligheten i bland annat målstyrningen kan göra att styrningen mister sin kraft eftersom det kan bli svårgreppbart när den skall appliceras på verksamhetsnivå. Lars använder ett exempel där socialstyrelsen gett ut anvisningar som inte är lagstadgade. I dessa situationer är det svårt för revisorn att kritisera verksamheten om de inte har utfört det dem blivit tillsagda. I dessa lägen riktar revisionen istället rekommendationer mot de granskade som säger att det "bör" åtgärdas. Men om det istället varit ett "skall" krav hade det renderat i kritik om det inte uppfyllts. Därför blir rekommendationerna lite mer "tandlösa" då det inte är ett måste att följa dem.

4.5 En proaktiv revision

Hur revisionen kommunicerar till politiker och den granskade verksamheten påverkar i stor utsträckning om det blir en förbättrande eller försäkrande revision. Alternativt om revisorn rentav försöker kompensera t.ex. en förbättrande revision med ett försäkrande språk i revisionsrapporten. Liselott menar att även om revisorns

viktigaste uppdrag är att skapa underlag för ansvarsutkrävande finns det också stort fokus på förbättring. Det uttrycks inte bara i hur rapporten är skriven utan även genom kommunikationen och alla möten med verksamheterna. Revisionsrapporterna i Kungsbacka kommun uttrycks med tydliga förbättringsförslag vilket är ett resultat av en önskan från verksamheterna att revisionen skall kunna bidra till utveckling. Det kan skapa tydlighet och vara enklare att förstå när revisionsrapporterna uttrycker sig med förbättringsförslag menar Liselott. Det är alltså viktigt att rapporten används och inte bara hamnar i en byrålåda. Mikaela är inne på samma spår, "jag tänker att revisionen är stödjande genom att den pekar ut det som behöver förbättras och ger rekommendationer". Mikaela fortsätter och förklarar att politiker och verksamheten i flertalet granskningar hon har varit delaktig i uppskattat att revisionen pekar ut förbättringsområden som verksamheten kan stödja sig mot i utvecklingsprocesser. Mikaela tillägger att det även är väldigt viktigt att kvalitetssäkringsarbetet kontrollerar så det inte uttrycks "hur" verksamheterna skall förbättras i revisionsrapporterna. Förbättringsförslagen skall bygga på de bedömningar som gjorts, vilka i sin tur bygger på de revisionsfrågorna som finns. Vilket skapar en röd tråd i revisionsrapporterna.

Ola diskuterar också han vikten av hur rapporterna är formulerade för att de granskade verksamheterna ska kunna ta till sig informationen på bästa möjliga sätt. Ola beskriver att de på stadsrevisionen i Borås Stad är noga med att formulera "utvecklingsbehov" och inte använda ett språkbruk som kan göra att verksamheten tar åt sig på ett negativt sätt. Det kan vara känsligt att uttrycka kritik till verksamheterna därför är det bättre att istället använda en proaktiv ton i arbetet.

Mikaela och Liselott var tidigare inne på att uppdragsgivare och granskade verksamheter ibland önskar mer av revisionen än att enbart identifiera brister. Joakim fortsätter den diskussionen och belyser problematiken när de granskade verksamheterna försöker tänja på gränserna.

Joakim diskuterar revisionen utifrån begreppen främjande och stödjande.

”Ja, den goda seden talar om stödjande revision och nu pratar man om främjande men det finns ingen tolkning av vad det innebär. För det finns en inneboende konflikt om revisorn är stödjande eller främjande då risken finns att antingen gå in i ”hur” frågorna. Hur verksamheten ska lösa problemet, eller att man blir lite mer en del av verksamhetsutvecklingen. Jag tycker att det är ett problematiskt område. Våra förtroendevalda här säger, vi är främjande när vi riktar rekommendationer som visar på brister som finns i verksamheten”.

Joakim menar att det kan vara otydligt vad som menas med begreppet främjande. Han använder sig också av ett exempel när han träffat en förvaltningschef som ville väga in lite mer i ordet främjandes betydelse. Förvaltningschefen ville alltså få ett större stöd av revisionen i ”hur” man ska gå tillväga än vad som traditionellt erbjuds av revisionen, vilket kan skapa missförstånd. Joakim fortsätter med att beskriva ett annat tillfälle då han blivit uppringd av en chef i en verksamhet som blivit granskad av honom. Då ville hon veta om en rutin de tagit fram är tillräcklig i förhållande till vad revisionen menade. Där menar Joakim att det blir viktigt ”att hålla tungan rätt i munnen”, eftersom det finns en risk att revisorn dras med i att vara en del i att förbättra verksamheten. Joakim säger att det rätta svaret i en sådan diskussion är att berätta att när revisionen gör en ny uppföljning så tas ställning till om åtgärderna är tillräckligt bra. Joakim avslutar med att förklara att ”Jag kan inte ha en löpande diskussion hur de ska lägga upp sin styrning, uppföljning eller kontroll”.

4.6 Handlingsutrymmet för revisorn.

Ett stort handlingsutrymme kan ibland vara nödvändigt för att revisorn ska kunna granska på ett rättvisande sätt. Men när handlingsutrymmet är stort finns det också en risk att det missbrukas eller missuppfattas. Hur arbetar revisorn med det här och finns det några rutiner upprättade för att kontrollera att revisorn inte går över gränsen?

Mikaela beskriver att det finns ett uttalat arbetssätt på EY vilket innebär att en enskild person inte kan styra för mycket själv. Däremot är det ju enskilda personer

som gör analyser, skriver rapporter och så vidare vilket gör att en viss möjlighet finns för den enskilde revisorn att påverka. Det genomförs dock kvalitetssäkringar av erfarna revisorer som inte har varit med i genomförandet av rapporten för att bidra med erfarna, oberoende ögon till rapporten. Joakim menar att "risken finns alltid att en enskild yrkesrevisor går för långt. Sen om det händer eller inte vet jag inte". Joakim poängterar vidare att det finns ganska lite styrning för Svensk kommunal verksamhetsrevision och han tror det är en effekt av det starka kommunala självstyret. Samt den stora variationen i budget och resursfrågan kommunerna emellan.

4.7 Dialog i relation till oberoendet, att vara polis eller samarbeta

Hur ser respondenterna på dialogen mellan dem själva och de som granskas? Skapar dialogen en viktig förståelse för verksamheten som kanske krävs för att kunna genomföra en rättvisande revision, eller påverkar dialogen oberoendet i negativ riktning? Förhållningssättet till dialogen kan skapa tydliga värdekonflikter, hur resonerar respondenterna?

Mikaela Bengtsson tycker inte att dialogen mellan revisorerna och de som granskas påverkar oberoendet i negativ riktning. Snarare tvärtom att dialogen är viktig och att det skulle vara en förlust om de inte kunde använda dialogen. Revisorernas åsikter ändras inte för att de har en dialog med de som granskas. Ifall revisionen skall få någon effekt krävs det att det finns en fungerande dialog till styrelse, nämnd och verksamhet. I den dialogen kan revisorn berätta vad de har kommit fram till och ge de granskade möjligheten att ställa frågor kring granskningen. Det är viktigt att det här fungerar om revisionen skall bli användbar och inte hamna i en byrååda. Det är även viktigt att presentera revisionen för fullmäktige som är uppdragsgivaren tillägger Mikaela. Ola bekräftar Mikaelas tankar om att det är viktigt att förankra granskningarna i verksamheterna och tillägger att det kan finnas ett motstånd från verksamheterna om revisionen vill granska just dem. Då kan det vara bra med en kontinuerlig dialog med kommunstyrelsen och nämnderna där revisorns roll diskuteras. Det här är viktigt för att verksamheten skall bli mottaglig till revisionens

åsikter och för att revisionsrapporten inte bara ska hamna i en byrålåda, vilket ses som ett led i det proaktiva arbetet.

Joakim säger att fördelen med rollen som "polis" är att det är lättare att skapa trovärdighet utifrån ett oberoendeperspektiv. Nackdelen är att revisionen kan sakna kunskap om verksamheten. När revisionen närmar sig verksamheten genom dialog skapas också bättre förståelse och därför bättre förutsättningar för att bedöma vilka risker som finns. Joakim beskriver vidare att det är viktigt att ha relationer med nyckelpersoner i förvaltningen men att det också är av vikt att sätta upp ramar för hur dessa relationer ska se ut. Han exemplifierar det enligt följande "vi har träffats ett antal gånger varje år. Men det är viktigt att jag ställer frågorna och du ger mig svaren. Vi ska inte luncha och snacka skit, men jag behöver veta saker om vad som händer för att kunna göra mitt jobb."

Joakim uttalar sig vidare kring dialogen och hur han resonerar vid otydlighet i styrningen

"Ja, alltså.. Det skulle kunna bli ett problem om man säger att kriterierna är lite otydliga eller om det är mer ramtypen av kriterier. Då tänker jag att det hade blivit ett större problem, integritets- och oberoendemässigt. Om revisorn tog hjälp av verksamheten för att tydliggöra vilka som är kriterierna. Så har jag iallafall aldrig jobbat när jag haft den typen av projekt. Utan de är ju strategi för att upprätthålla oberoendet att det är vi som revisorer som läser in oss på verksamheten, läser in oss på området och hittar då någon annan typ av kriterier.. Det är egentligen ingen diskussion med de granskade om att "det är det här som vi kommer göra och vad tycker ni om det?"

Lars uttalar sig i samma fråga: "Nämnder och bolag ska ju bryta ner fullmäktiges mål, och det får de inte delegera utan måste göra själva, och det funkar inte. De vill att vi ska tala om hur de ska göra, men det får vi inte göra. Indirekt säger vi hur de ska göra exempelvis genom att säga att man kan peka på någon verksamhet som fungerar bra."

I Borås stad och Göteborgs stad som båda har ett eget revisionskontor kan en eventuell problematik uppstå med att revisorerna blir välkända i kommunens verksamheter. Det här är en uppenbar kontrast till exempelvis Kungsbacka kommun där revisionen upphandlas och revisionsbyråerna kan bytas ut. Ola beskriver att den här problematiken kan uppstå, och att revisionskontoret då kan bli en del av systemet, men att enda vaccinet blir att hävda sin integritet och oberoende som revisor. Birgitta trycker avslutningsvis på att dialogen är det viktiga och att revisionen ska ses som en resurs av verksamheterna och inte som en "polis".

4.8 Trovärdighet för revisionen

Sist men inte minst frågade vi respondenterna under intervjuerna vad de anser bidrar till att en revision blir trovärdig. Ola tycker att oberoendet är en hörnsten tillsammans med yrkesrevisorernas kompetens och att det finns belägg för de rapporter som skrivs. Liselott hävdar vikten av att genomföra riskanalyser för att granskningen skall ske på ett verkligt riskområde och inte på grund utav exempelvis påtryckningar från media. Dessutom tycker Liselott att en god kommunikation med de reviderade är viktigt för att verksamheten skall få ett högt förtroende för de som granskar direkt från början. En tydlig metod, och om det behövs gränsdragning är också viktigt där de sakkunniga utför revisionen, men med ett gott samarbete med de förtroendevalda revisorerna. Mikaela tillägger att det är viktigt att göra en faktaavstämning med de som har blivit intervjuade. Bygger granskningen på felaktiga uppgifter så faller trovärdigheten platt. Det är även viktigt att analyserna är grundade ur revisionskriterier och inte eget tyckande, vilket skapar tydlighet och transparens i vad analysen bedöms mot. Även språket, kommunikationen och texten är viktig. Mikaela avslutar sin tankar genom följande citat:

“Dels att den är lättförståelig rent skriftligt eftersom den har många olika målgrupper, vi har politiker i fullmäktige, politiker i nämnder, kommunalråd, medborgare, media, de valda revisorerna, de i verksamheten och de har väldigt olika perspektiv och skall kunna ta till sig rapporten och tycka att den är värdefull och då är det viktigt hur

den ser ut rent språkligt. Men också hur vi kommunicerar den rent muntligt och att vi kan ha en dialog om en granskning”.

Olof understryker att det är viktigt att en ordentlig research är gjord som går att visa upp och att den faktagranskas av personer från verksamheten genom intervjuer. De behöver inte vara nöjda med resultatet, men de skall vara korrekt. Andreas är inne på att mycket handlar om revisorns inställning till uppdraget. Om revisorn är där för att finna alla felen, eller för att försöka uppvisa en rättvisande bild. Är de det sistnämnda så tror Andreas att mycket trovärdighet kommer på köpet.

Joakim uttalar sig också om trovärdigheten genom nedanstående citat vilket även illustrerar det som Ola och Liselott hävdar.

“Alltså det handlar om att upprätthålla oberoendet, ha trovärdig kvalitet i granskningen. Agera, alltså det ligger i oberoendet, både att du ska göra ett bra jobb sakligt men du ska också som person agera i rollen, du kan inte vara flamsig så att säga för då kommer det inte bli legitimt. Du måste ha förståelse för vilka problem som finns i staden så att säga. Så att, alltså för att kunna granska de väsentliga riskerna.”

Ytterligare ett sätt att skapa trovärdighet till revisionen vilket flera av respondenterna har uttryckt är genom media. Lars säger att Göteborgs stadsrevision skickar ut pressmeddelanden till media när en granskning är klar. Både Olof och Andreas diskuterar att anpassningen till media ökat genom exempelvis skrivandet av kortrapporter som är sammanfattning av de viktigaste delarna av revisionsrapporten. Tanken med dessa är att göra det enklare för media och i slutändan medborgarna att ta del av och förstå det väsentliga revisionen kommit fram till.

Birgitta avslutar denna diskussion kring trovärdighet med en kort och koncis sammanfattning av vad just trovärdighet i denna kontext innebär för henne. ”Att vi är oberoende, att vi lyssnar, är ödmjuka, finns tillgängliga och är öppna för dialog och så”.

4.9 Revisionsrapporter

Det var tydligt under intervjuerna att respondenterna arbetade mycket med struktur i revisionsrapporterna för att skapa trovärdighet. Därför bestämde vi oss för att kolla på rapporterna för att studera likheter, olikheter och tolka hur de arbetar med rutiner, struktur och språk med mera. För att kortfattat beskriva hur en revisionsrapport ser ut kan de liknas vid uppsatser från universitetet. De börjar ofta med en inledning och en bakgrund till varför just den specifika granskningen skall genomföras. Därefter följer syftet med studien och vilka frågeställningar som skall besvaras. En viktig del i revisionsrapporterna som inte finns med i akademiska uppsatser är revisionskriterier. Dessa är vad revisorerna bedömer den granskade verksamheten mot och kan t. ex. vara lagtext, styrdokument, ägardirektiv osv.

När vi övergripande läste igenom revisionsrapporter genomförda i Borås kunde vi se att samtliga hade en tydlig och enhetlig struktur. När vi sedan gick in mer på djupet i Borås och valde ut några rapporter för en djupare jämförelse kunde vi se skillnader. Dessa rapporter var *Kvaliteten i förskoleklass och fritidshem*, *Kvaliteten i förskolan och pedagogisk omsorg* och *Borås Stads personalpolitik i de kommunala bolagen*. De två förstnämnda är lika varandra där det finns tydliga revisionskriterier och flera konkreta frågeställningar vilket mynnar ut i tydliga och konkreta bedömningar. Den tredje revisionsrapporten har inte lika självklara revisionskriterier eftersom styrningen som reglerar verksamheten är mer otydlig än i de andra två granskningarna, och inte heller några fler frågeställningar än det syfte som står utskrivet. Det här resulterar även i att bedömningen som görs inte blir lika precis som i de första två revisionsrapporterna. I övrigt kan vi se att revisorerna i samtliga av Borås stads revisionsrapporter är försiktiga med hur de uttrycker sig i deras bedömningar. Bedömningarna anger en stark koppling till försäkran då de oftast enbart anger om verksamheten har skötts ändamålsenligt eller ej. Det vill säga om verksamheten har följt de lagar, direktiv, processer och styrdokument som de har att förhålla sig till. Om vi jämför Borås stads revisionsrapporter med Kungsbacka kommuns som görs av EY så syns vissa strukturella skillnader. Användarvänligheten är mer påtaglig i Kungsbackas rapporter som exempelvis inleds med en sammanfattning och samtliga

revisionsfrågor besvaras även i tydliga boxar. Ytterligare skillnader är att de flesta av revisionsfrågorna besvaras med vad den granskade organisationen "bör" göra. Som exempelvis i revisionsrapporten *Kungsbacka direkt* där revisorerna skriver "Vår bedömning är att nämnden för service bör tydliggöra hur samverkan med förvaltningarna ska bedrivas". EY uttrycker också förbättringsområden i samtliga rapporter till Kungsbacka kommun. Dessa förbättringsförslag skulle kunna sägas vara en omformulering av bedömningen som är gjord. De har samma innebörd, men är olika uttryckta. Förbättringsområdena från EY mynnar ut i rekommendationer som i exemplet med Kungsbacka direkt. När vi ser till revisionsrapporterna som Göteborgs stadsrevision producerat under 2016 går det att argumentera att dessa placerar sig mellan Borås och Kungsbacka ur ett försäkran och förbättran perspektiv. Strukturen kan liknas en hel del med hur den ser ut i Borås rapporter men med undantaget att de flesta innehåller sammanfattningar, precis som Kungsbackas rapporter. Däremot går Göteborgs stadsrevision ett steg längre än stadsrevisionen i Borås med att peka ut rekommendationer för vad den granskade verksamheten borde förbättra. Exempel hur det kan uttryckas är att "Stadsrevisionen rekommenderar kommunstyrelsen att stärka uppsikten över Göteborgs Stads kameraövervakning" (Granskning av kameraövervakning i Göteborg Stad, s. 26). Det här är egentligen inte olik hur förbättringsområdena från EY är uttryckta, men här används ett betydligt försiktigare språk.

För att summera ihop revisionsrapporterna kan studien konstatera att det som främst utmärker sig när vi jämfört de tre kontoren är de förbättringsområden som EY uttrycker i Kungsbacka kommuns revisionsrapporter, men även den väldigt tydliga och pedagogiska strukturen i deras rapporter.

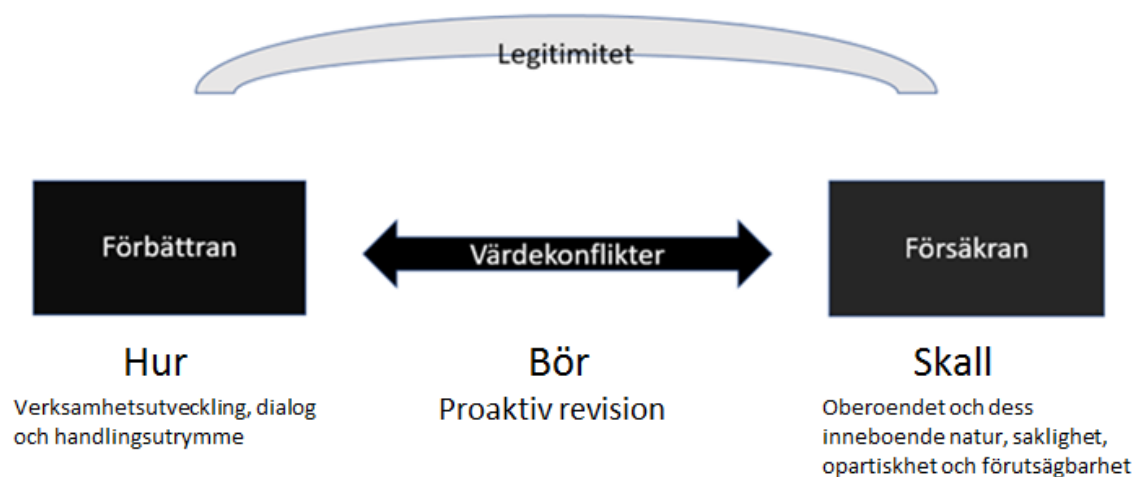
5. Analys

Här analyseras vår referensram tillsammans med empirin som samlats ihop under studiens gång. Det mynnar ut i tre strategier som revisorerna kan använda sig av för att legitimera sitt arbete, vilket skapar en djupare förståelse för ämnet och därmed besvarar studiens syfte.

Vår empiri bekräftar studiens utgångspunkt och dess referensram, att New Public Management reformen har påverkat revisorernas sätt att arbeta (Radcliffe, 1998). Dels genom att det numera ställs andra krav på revisorerna att utföra granskningar som baseras på otydligheter, som otydliga mål eller ramlagar. Men också att revisionen ändrat fokus från att vara något som befinner sig utanför verksamhetens spelplan till att närma sig verksamheterna och arbeta mer åt det verksamhetsutvecklande hållet (Skaerbaek, 2009). Det här har skett genom att arbeta mer främjande och stödjande, men samtidigt är revisorerna fortfarande sett från studiens empiri uttalat försiktiga att närma sig "hur"-frågan. Med "hur"-frågan menas att revisorernas uppgift inte sträcker sig till att förklara "hur" verksamheten ska gå tillväga för att åtgärda brister som uppdragats i granskningen. Revisorerna ska endast identifiera problemen samt påvisa om styrningen brister och därmed slutar också revisorns uppdrag. Respondenterna i studien använder sig av rekommendationer och kritik för att påvisa brister i den granskade verksamheten. Lars, förtroendevald revisor förklarar att det finns en stor skillnad mellan att använda sig av rekommendationer eller att rikta kritik mot den granskade verksamheten. När revisorn använder sig av rekommendationer skriver de att något "bör" åtgärdas, när revisorerna istället riktar kritik så "skall" det åtgärdas. Respondenterna beskriver att "bör" används när målen, riktlinjerna eller lagarna (ramlagar) hos den granskade verksamhetens styrning är otydlig. "Skall" används istället när det finns tydliga lagkrav eller riktlinjer som revisorerna kan hänvisa sina revisionskriterier till. När styrningen för verksamheten är otydlig blir revisionen påverkad och riskerar att också bli vag och otydlig. Av naturliga skäl blir därför "bör"-frågan mest intressant i denna

studie eftersom just otydlig styrning tillhör en vital del av studiens problematik och utgångspunkt.

Nu återkommer studien till dess analysmodell. Eftersom vi nu varit ute på fältet och samlat in ytterligare information har analysmodellen modifierats för att passa in på vår referensram men också empirin som samlats in.



Figur 3, Analysmodell. Modellen har modifierats och baseras på referensramen och resultatdelen. Modellen illustrerar förutom de teoretiska begreppen förbättran och försäkran även de empiriska begreppen hur, bör och skall samt nyckelvärden kopplade till de olika perspektiven.

Om analysmodellen används utifrån de empiriska begreppen "hur", "bör" och "skall" kan begreppen i dess renaste form bilda idealtyper för vad förbättran (hur) och försäkran (skall) representerar i denna studie. Det mest intressanta i den här studien är dock inte idealtyperna utan istället att studera när det inte är lika självklart. Det innebär situationer när det endast finns nyanser av förbättran (hur) och försäkran (skall) i granskningarna. Den här motsättningen lyser ofta igenom när revisorn utfärdar rekommendationer. Då pratas det från revisorernas sida ofta om ett proaktivt arbetssätt (bör), istället för förbättrande (hur) eller försäkrande (skall). I granskningar av den här typen skapas värdekonflikter mellan "hur" och "skall" där dessa begrepp

operationaliseras och skapar slutprodukten "bör". Hur revisorn uppfattar och operationaliserar de empiriska begreppen blir därför en viktig del i den här studien för att skapa en djupare förståelse och kunna besvara studiens syfte.

I fortsättningen av analysen kommer studien ta fäste i den ovanstående diskussionen och gå på djupet i den för att besvara syftet med uppsatsen. Syftet är att skapa en djupare förståelse hur revisorer kan förhålla sig till begreppen försäkrans och förbättrats för att legitimera sitt arbete.

För att tydligt och konkret besvara syftet i studien kommer analysen vara kategoriserad i tre olika strategier. Innan det kan påbörjas behöver det klargöras vad som egentligen ryms i de teoretiska perspektiven försäkrans och förbättrats för att studien ska kunna besvara syftet på ett tillfredställande sätt. Skaerbaek (2009) skriver att revisionen som förbättrats riskerar få en verksamhetsutvecklande roll och underminera sig självt. Morin (2000; 2003) har snarlika tankar med sin diskussion om revisionen som en katalysator för förändring. Studien har sedan tidigare identifierat nyckelvärden för revisorerna sett utifrån de två perspektiven. För förbättrats är verksamhetsutveckling, handlingsutrymme och dialog vitala begrepp för att legitimera revisorns arbete. När revisorn arbetar med försäkrans blir istället oberoendet och dess inneboende natur som opartiskhet, saklighet och förutsägbarhet extra viktiga begrepp som revisorn behöver anamma för att legitimera sitt arbete.

Studiens respondenter använder sig av begrepp som stödjande och främjande revision, men också som tidigare nämnts begrepp som "hur", "skall", "bör" och proaktiv revision. Respondenterna har också förklarat att de undviker "hur"-frågan, vilken kan kopplas mot Skaerbaeks resonemang kring risken att revisionen kan bli alltför verksamhetsutvecklande. Våra respondenter är även relativt samstämmiga hur de normativa vägledningarna ska användas och tolkas, speciellt vad gäller oberoendefrågan. Däremot finns vissa skillnader mellan respondenterna vad gäller användandet av begreppen främjande och stödjande revision. Att dessa begrepp skulle kunna kategoriseras under en "proaktiv revision" är respondenterna överens om men vilket av begreppen som tar störst plats i diskussionen varierar mellan de

intervjuade. De normativa vägledningarna förtydligar inte heller nämnvärt begreppens betydelse. Det här visar också att handlingsutrymmet för revisorn är stort. När revisorn granskar genom att vara främjande eller stödjande i sitt arbete är vår tolkning av begreppens betydelse att revisorn inte nödvändigtvis befinner sig särskilt nära idealtyperna försäkran (skall) och förbättran (hur). Revisorerna arbetar snarare ofta "proaktivt" med både försäkran och förbättran på samma gång (bör). Det här kan bland annat bero på kraven som uppdragsgivaren (de förtroendevalda revisorerna) ställer på metod, där NPM- reformen spelat en stor roll. Revisorn påverkas även av revisionskontorets förhållningssätt till metodik, vilket delvis skiljer sig åt. Ett exempel är att EY som enda revisionskontor i studien använder sig av uttalade förbättringsområden i sina revisionsrapporter när de riktar rekommendationer i sina granskningar mot Kungsbacka kommun. Mikaela och Liselott från EY argumenterar att det skapar en enkelhet och tydlighet till rapporterna i form av struktur, snarare än ett verksamhetsutvecklande arbetssätt där oberoendet riskerar att undermineras. Det här bekräftas också av Birgitta, ordförande för de förtroendevalda revisorerna i Kungsbacka som efterfrågar just den här typen av förhållningssätt vid initierandet av revisionsrapporter. Det här skapar tryck på de sakkunniga revisorerna att förhålla sig till och anpassa sig utefter denna önskan. Alla de tre revisionskontoren är dock oavsett privat eller offentligt dito rörande överens om att det går att arbeta proaktivt. Alltså främjande och stödjande med dialogen i fokus utan att riskera oberoendet.

Det här leder oss slutligen in på tre olika strategier som revisorerna i denna studie kan använda sig av och använder sig av för att förhålla sig till motsättningarna (värdekonflikterna) som uppstår mellan begreppen förbättran och försäkran för att legitimera sitt arbete. För att kunna skapa en djupare förståelse kring denna problematik kommer också för- och nackdelar med de olika strategierna beskrivas.

5.1 Undvikandestrategin

Ett sätt våra respondenter kan och har valt att förhålla sig till otydlig styrning av den reviderade verksamheten är att använda sig av ett undvikande beteende. Med det menas att revisorerna väljer att lyfta bristerna i den granskade verksamheten till en

högre nivå, t.ex. att styrningen i verksamheten är alltför otydlig, istället för att rikta in sig på verksamhetens genomföranden under den aktuella perioden. Det är bland annat något som Ola, Borås stadsrevision och Joakim, Göteborgs stadsrevision uttalade sig om under intervjuerna. Ifall revisorn börjar tolka om verksamhetens genomföranden är bra eller dåligt, kan revisorerna riskera sin opartiskhet och saklighet i bedömningen om det inte finns några tydliga revisionskriterier att förankra granskningen i. I den här typen av situationer ökar risken att revisorn arbetar alltför verksamhetsutvecklande utifrån tanken om en proaktiv revision och det stora handlingsutrymmet som revisorerna har. Risken att närma sig förbättran och "hur"-frågan ökar därmed. När revisorerna istället väljer ett undvikande beteende och kritiserar (skall) eller lämnar rekommendationer (bör) om att styrningen är otydlig, arbetar revisorn mer utifrån ett försäkransperspektiv, vilket gör att tolkningsutrymmet samt subjektiviteten minimeras. Om detta sätts i ett större perspektiv kan det också vara på sin plats att ställa sig frågan vilken funktion revisorerna faktiskt fyller genom denna typ av strategi? När revisorn använder en undvikande strategi blir det i slutändan den granskade verksamheten som hamnar i kläm och drabbas av att styrningen uppifrån inte fungerar. Risken finns då att den granskade verksamheten vänder sig mot revisorerna i hopp om att få svar på "hur"-frågan eftersom det är revisorerna som pekat ut brister för verksamheten. Det här kan skapa en stor osäkerhet i den granskade verksamheten kring "hur" de ska agera för att göra rätt. Ifall verksamheten vänder sig till revisorerna för att få svar på "hur" blir det extra viktigt att revisorerna har en hög grad av integritet och förklarar att det inte är deras uppgift, vilket bekräftas av våra respondenter. Respondenterna ser inte heller att det skett några övertramp i deras närhet, men det är likväl en viktig fråga att diskutera. Det här är ett tydligt exempel varför revisorernas integritet är viktig i oberoendefrågan när dialogen mellan revisorn och verksamheten ökar.

Analysen återgår här till agent-principal teorin och tanken om att revisorerna ska överbrygga informationsasymmetri. Det är på sin plats att diskutera hur mycket informationsasymmetri revisorerna faktiskt eliminerar när den använder sig av en undvikande strategi. Kanske skulle revisorn utifrån denna tanke istället kunna överbrygga mer värdefull informationsasymmetri inom organisationen genom att närma sig idealtypen av förbättran och "hur"-frågan något. Det skulle kunna ske

genom att indirekt tala om för verksamheten "hur" de ska gå tillväga och exemplifiera det genom andra verksamheter som hanterat liknande situationer på ett tillfredsställande sätt och på det viset legitimera sitt arbete. I den här kontexten befinner sig revisorn i något av en rävsax där det tydligt skapats värdekonflikter mellan förbättran och försäkran. Utifrån ovanstående diskussionen får revisorn värdera fördelar och nackdelar och dess påföljder innan ett beslut kan tas i frågan. Avslutningsvis vill revisorerna numera tydligt arbeta proaktivt för att legitimera sitt arbete enligt studiens respondenter. Det blir svårt att genomföra det vid användandet av en undvikande strategi. Risken finns istället att revisorerna i sitt granskande skapar ännu mer osäkerhet, till en från början redan osäker organisation. I ett sådant läge skulle det bli svårt att argumentera för revisionen som främjande eller stödjande i sina bedömningar.

5.2 Anpassningsstrategin

Ett annat sätt för revisorerna att förhålla sig till motsättningar (värdekonflikter) som uppstår mellan begreppen förbättran och försäkran för att legitimera sitt arbete är att anpassa sig. Det har skapats ett tryck på revisorerna att anpassa sig efter NPM-vindarna som blåsig över offentlig sektor under en längre tid. I det här läget kan revisorerna genom att vara proaktiv välja att följa samhällets trend. Men vad innebär det egentligen att vara proaktiv och kan begreppet ha en flytande definition? På detaljnivå skiljer det sig hur det proaktiva arbetet framförs i praktiken mellan respondenterna. På en mer övergripande nivå kan begreppet uttryckas i termer av en utförligare dialog med verksamheterna och aktiva försök att tvätta bort rädslan och uppfattningar om revisionen som en "polisiär" verksamhet, vilket flera av respondenterna uttryckte under intervjuerna. För att kunna arbeta proaktivt är det också en förutsättning att revisorerna har ett rejält handlingsutrymme att kunna värdera informationen som framkommer i dialogen. Diskussionen mynnar ut i samma sorts tänkande som i undvikande strategin, att arbeta utifrån förbättran (hur) och försäkran (skall), alternativt influenser från båda perspektiven (bör) för att legitimera sitt arbete. I de fall av otydlig styrning från verksamheterna kan revisorerna istället för att använda undvikande strategin försöka hitta revisionskriterier utifrån, som exempelvis etablerad praxis i forskarvärlden för att

förhålla sig till värdekonflikten som uppstår. På så sätt kan revisorerna i denna strategi legitimera sitt arbete, då den subjektiva bedömningen minskar för revisorerna. Genom att minska den subjektiva bedömningen ökar också legitimiteten för revisorns arbete utifrån ett försäkransperspektiv, eftersom revisorerna kan argumentera för sitt oberoende på ett tydligt sätt. Samtidigt kan revisorerna förhålla sig och anpassa sig till nutidens styrningsmetodik med stort fokus på målstyrning och ramlagar. Här förhåller sig revisorerna till sin självreglering och normgivare som SKL och Skyrev men samtidigt hanteras trycket som ställs på revisorerna utifrån, genom att delvis anpassa sig efter samhällets vindar. Anpassningen når endast en viss grad för att inte riskera att tappa trovärdighet ur ett försäkransperspektiv och arbeta "för mycket" med förbättran. Om undvikande strategin var ganska nära idealtypen av försäkrans anpassningsstrategin närmast sig förbättran, utan att för den sakens skull hamna i "hur" frågan. Denna strategi fungerar endast när det finns etablerad praxis på området. Att använda sig av anpassningsstrategin skulle sammanfattningsvis kunna beskrivas som att arbeta proaktivt.

5.3 Struktur- och rutinstrategin

En tredje strategi revisorerna kan och också delvis använder sig av för att förhålla sig till försäkrans och förbättran och legitimera sitt arbete är att använda struktur- och rutiner i revisionen. Det här kan exemplifieras genom att relatera till och försöka förtydliga begrepp som stödjande och främjande i revisionsspråket. Vad betyder dessa begrepp egentligen? Det är tydligt att handlingsutrymmet för revisorn även här är stort i att operationalisera begreppen främjande och stödjande. Att otydligheten är stor är något som även Power (2003a) skriver om i sin studie, vilket också bekräftas av våra respondenter. Att revisorn har ett stort handlingsutrymme är en viktig förutsättning för att kunna arbeta proaktivt (både förbättrande- och försäkrande) och legitimera sitt arbete genom detta tillvägagångssätt. Att revisorer har olika tillvägagångssätt och tolkar begreppen på olika vis kan dock riskera att underminera legitimiteten då förutsägbarheten (försäkrans) i revisorns arbete minskar. När revisorerna granskar bredare områden och tar sig an fördjupade granskningar är det samtidigt av vikt att revisorn har ett relativt stort handlingsutrymme för att kunna

analysera den specifika situationen då varje granskning är unik i dess förutsättningar.

Annars är enkelhet och tydlighet något som respondenterna diskuterar som viktigt i revisionsrapporterna vilket spiller över på hur den ska struktureras. Att ha en tydlig struktur signalerar professionalitet och åtnjuter legitimitet ur ett normativt perspektiv. Denna fråga kan bli allt viktigare om revisionen glider iväg från försäkran och närmar sig förbättran i sitt arbete. Här handlar det i så fall om att förbättra genom att försäkra. Det innebär att extra kraft läggs på strukturen i revisionsrapporter (slutprodukten) där vissa delar från det normativa (försäkran) perspektivet som opartiskhet, saklighet och förutsägbarhet symboliseras genom en tydlig struktur i revisionsrapporterna. Det här kan göras för att legitimera sitt proaktiva och delvis förbättrande arbete i revisionsprocessen där dialogen har en framskjuten roll. Det här är något som också Humprey och Moizer (1990) varit inne på i sin studie. Att lägga extra kraft på strukturen i revisionsrapporter är också en uttalad strategi när det finns stora otydligheter i granskningarna vilket bland annat Liselott på EY bekräftar. Power (2003a) diskuterar också att ett sätt att hantera förändringar i samhällstrukturerna och därmed bibehålla legitimiteten i föränderligheten är att försöka formalisera och standardisera strukturer, något som även ökat på senare år inom revisionen. Respondenterna har förklarat att dialog är viktigt för att revisorerna ska kunna vara proaktiv, revisionen ska helt enkelt inte uppfattas som en "polisiär" verksamhet. När revisorerna i studien arbetar proaktivt i processen arbetar de delvis förbättrande. När sedan den färdiga revisionsrapporten presenteras lägger istället revisorerna stort fokus på att vara försäkrande i strukturen, för att balansera upp försäkran-förbättran perspektivet enligt vår tolkning av de färdiga revisionsrapporterna som granskats. Det här är ett annat sätt att hantera värdekonflikterna på där de faktiskt delvis kan fungera ihop. Samtliga revisionskontor har ganska liknande bedömningar i sina rapporter, men det varierade en del i hur kontoren uttryckte dem. Göteborgs stad fokuserade mycket på rekommendationer liksom EY som även uttrycker sig med förbättringsområden för att beskriva rekommendationerna. Borås stad uttryckte sig istället med ett stort fokus om verksamheten skött sig ändamålsenligt eller ej. Vår tolkning av revisionsrapporterna blir därför att EY arbetar närmast förbättran på skalan i vår analysmodell i hur de

uttrycker sig i revisionsrapporterna vilket inte är så konstigt då de är vinstdrivande. Det ligger delvis i linje med den verksamhetsutvecklande rollen för revisionen som Skaerbaek (2009) diskuterat. Förbättran rimmar också bättre än försäkran som en säljande funktion. En viktig del i att arbeta med förbättringsområden är enligt EY också användarvänligheten för att skapa tydlighet och enkelhet i rapporterna, vilket analysen benämnt tidigare. Göteborgs stad befinner sig mitt emellan i denna kontext och Borås Stad mest åt försäkran. Med det sagt är inget av kontoren i de revisionsrapporter som granskats inne i "hur"-frågan och blir alltför verksamhetsutvecklande.

6. Avslutande diskussion

I slutsatsen besvaras först studiens frågeställning med en tillhörande diskussion. Studien knyts sedan ihop med normativa tankar och diskussioner som uppenbarar sig i analysen med fokus på det proaktiva arbetssättet, därav ingår jämförelser med andra forskares studier inom ämnet. Slutligen ges rekommendationer på framtida forskning på området.

Här vänder studien tillbaka till dess frågeställning för att kunna sammanfatta analysen där syftet besvarades, vilket i denna avslutande diskussion naturligt mynnar ut i studiens övergripande frågeställning. Hur kan revisorerna förhålla sig till motsättningar (värdekonflikter) som uppstår mellan begreppen förbättran och försäkran för att legitimera sitt arbete?

När värdekonflikterna i studien sorteras bildas värdehierarkier utifrån de nyckelvärden som presenterats i studien. Genom att identifiera en värdehierarki blir det enklare och effektivare att förstå och sedermera ta svåra beslut i komplexa situationer (Rutgers, 2008). Var de olika nyckelvärdena i studien placerar sig i värdehierarkin är därför av stor betydelse för hur revisorn arbetar med försäkran- och förbättranperspektivet för att legitimera sitt arbete. Utifrån detta synsätt har det i analysen presenterats tre strategier som besvarar vår frågeställning. Dessa strategier är undvikandestrategin, anpassningsstrategin samt struktur- och

rutinstrategin. De tre strategierna används vid olika typer av granskningar där undvikande strategin får representera den allra mest otydliga typen av granskningar, vilket ofta är den största utmaningen att ta sig an för revisorn ur ett legitimitetsperspektiv. Anpassningsstrategin används istället när det faktiskt finns något utanför verksamhetens internstyrning som revisorn kan förankra sina revisionskriterier i, som praxis eller lagtext. Struktur- och rutinstrategin används slutligen för att utstråla professionalism, vilket blir extra viktigt vid otydliga och komplexa granskningar, om inte annat som symbolvärde för att signalera kompetens och saklighet utåt. Det här blir också svaret på studiens frågeställning.

6.1 Att vara proaktiv

Revisorerna vill helst arbeta med både förbättran- och försäkransperspektivet samtidigt, vilket de benämner att vara "proaktiv". Den proaktiva revisionen ligger närmast anpassningsstrategin men delar av struktur- och rutinstrategin kan också anses vara proaktiv. I dessa fall anpassar sig delvis revisorerna efter den verksamhetsutvecklande, förbättrande rollen och arbetar mycket med dialog vilket kräver ett stort handlingsutrymme. Vår tolkning av empirin är att försäkrans och därför också normgivningen fortfarande tar en större plats i praktiken än förbättran när revisorn arbetar för att legitimera sitt arbete, men att det också finns influenser i det förbättrande synsättet som används i praktiken. Flera revisorer i studien har exempelvis delvis gett upp tanken med att vara oberoende utan pratar istället om minimal påverkan och integritet, detta tolkar vi som ett led i att anpassa sig och använda sig av influenser från förbättran i arbetet. Vilket ligger i linje med Powers (2003) tankar om att ett visst beroende är nödvändigt för att revisorn ska förstå kulturen och de sociala rollerna i den granskade organisation för att skapa förutsättningar att göra bästa möjliga granskningen av verksamheten. Lundin (2009) pratar också han om vikten av en hög grad integritet i arbetet istället för att diskutera i termer av ett absolut oberoende.

6.2 Risker med ett proaktivt arbetssätt

När revisorn befinner sig någonstans mellan förbättran och försäkran i sitt arbete med utgångspunkten att arbeta proaktivt för att legitimera sitt arbete riskerar revisionen att bli ett tandlöst verktyg, vilket gör att dess formella inflytande minskar. Om revisorerna använder sig av "bör" behöver det inte heller finnas något krav på verksamheten att åtgärda det som brister. När revisorn också tvingas förhålla sig till fler otydliga granskningar som mynnar ut i rekommendationer (bör) krävs det att revisorerna bli extra trovärdiga i att genom sin kompetens faktiskt nå ut till den granskade verksamheten med sitt budskap för att legitimera sitt arbete. Vid den här typen av granskningar behöver revisorerna närma sig den granskade verksamheten för att skapa sig en klar bild hur verksamheten fungerar för att kunna göra en rättvisande granskning. I de här situationerna ökar också dialogen med verksamheten och även personkemin med de reviderade kan spela in i vid ett senare skede. Ska risken finnas att verksamheten inte följer revisorns rekommendationer eller råd? Eller att verksamhetens vilja att faktiskt "lyssna" till revisorerna vilar i händerna på om verksamheten anser att revisorn gjort ett bra intryck? De här frågorna är potentiella risker som vi har identifierat i arbetet med studien.

6.3 Teori och praktik

Det är tydligt att diskrepansen mellan teori och praktik i nuläget är relativt stort, vilket Humprey och Moizer (1990) skrev om redan för många år sedan. Det här gäller oberoendeperspektivet där det delvis skiljer sig mellan hur teorin och praktiken tolkar ordet. Men också begreppen främjande och stödjande revision. Det är generellt fördelaktigt om teori och praktik kan harmonisera. Det är därför viktigt att oberoendefrågan lyfts upp, diskuteras och nyanseras mer med verkligheten för att också kunna påvisa riskerna som finns med att närma sig den granskade verksamheten genom dialogen. Att ha tydligare riktlinjer för vad begreppen främjande och stödjande betyder och var gränsdragningen ute på fältet går när det gäller dialogen är också en viktig fråga som definitivt påverkar oberoendet. Det kan finnas en poäng med att försöka definiera och vara tydlig vad dessa begrepp faktiskt

innebär genom att försöka standardisera dem i normgivningen. Det här kan göra att revisorn känner sig mer säker i sin roll men också att den granskade verksamheten inte ska kunna väga in mer i begreppen än dess egentliga betydelse och pressa revisorerna att närma sig "hur"-frågan ytterligare.

6.4 Ett större perspektiv

I slutändan handlar hela resonemanget i studien om vad som gynnar medborgaren mest. Risker kommer alltid finnas men vilka risker kan accepteras för att fördelarna väger tyngre? Det är uppenbart att revisorerna kan stå ut med riskerna med det proaktiva arbetet då de anser att fördelarna med arbetssätt trumfar nackdelarna. Att arbeta proaktivt kan också handla mycket om att skapa tydlighet och enkelhet i revisionsrapporterna och överlag i granskningen. Med en tydlighet och enkelhet blir det enklare för revisorerna att göra sig förstådd både hos fullmäktige som är medborgarnas förlängda arm, vilka också ansvarsutkräver den granskade verksamheten på revisionens underlag. Men också för att nå ut till offentlig verksamhets verkliga ägare, medborgarna. Här kan även media vara till stor hjälp vilket flera av respondenterna bekräftat. Att närma sig de granskade verksamheterna genom dialogen kan också skapa en mer nyanserad granskning, där bristerna uppdagas på ett tydligare sätt, vilket gör att medborgarna får en mer rättvisande bild av verksamheten då de senare ska rösta i allmänna val. Blir revisorn en del av verksamhetskontexten och underminerar sitt oberoende blir det revisorn kommit fram till i sina granskningar mindre trovärdigt. Det gäller därför att uppnå en balans i revisorns tillvägagångsätt.

Studiens empiri ligger delvis i linje med vad exempelvis Skaerbaek (2009) skriver i sin studie om den verksamhetsutvecklande revisionen. Studiens referensram är dock mer vågad än svaren vi fick av respondenterna som uttalar sig kring problematiken på ett mer reserverat sätt. Bland annat Gendron et al. (2001) belyste att den NPM- influerade revisionen kan skapa legitimitetsproblem för professionen, vilket även denna studie kan se risker i som också problematiseras i analysen. Men tvärtom kan också ske om det normativa perspektivet har alltför orealistiska förväntningar på hur revisionen ska utföras. Om revisorn känner sig bakbunden och

alltför ofta måste använda sig av undvikandestrategin kan det även skapa legitimitetsproblem för professionen. Det här är dock ett gränsöverskridande problem som revisionsprofessionen får svårt att lösa själv. Att arbeta med en proaktiv revision kan därför definitivt ses som en legitim medelväg för att förhålla sig till värdekonflikterna mellan försäkrans- och förbättrarna för att legitimera sitt arbete.

Pentland (2000) efterfrågade fler empiriska studier av konsekvensen och effekten av att det genomförs fler och fler granskningar i samhället. Det har nu gått några år sedan dess men det Pentland skrev år 2000 känns lika relevant nu som då. Det här bekräftar vår empiri då det fortfarande finns en relativt stor osäkerhet men också motsättningar mellan olika styrformer som behöver studeras och problematiseras.

6.5 Metodologiska ställningstaganden och vidare forskning

De metodologiska ställningstaganden vi har gjort i den här studien har varit avgörande för de slutsatser vi har kommit fram till, men de har även varit begränsande. För att utveckla den här studien och bygga vidare på den finns det en rad möjligheter. Ett alternativ är att skala upp studien och involvera fler respondenter från fler kommuner än vi har använt oss utav. Genom att operationalisera de tre strategierna till enkätfrågor hade en större massa haft möjligheten att delta i studien och resultaten kunnat generaliseras. Det hade varit intressant att se ifall våra tre strategier är ett resultat av de respondenter och revisionsrapporter som varit del av uppsatsen eller om det är strategier som revisionsprofessionen använder överlag. Det hade även varit intressant att närma sig de granskade revisorerna mer än enbart genom intervjuer, exempelvis genom skuggning eller observationer. Det hade ökat möjligheterna att skapa ett ännu mer empirinära material. Framförallt för att den ökade dialogen mellan revisor och verksamhet har en så stor tyngd i denna uppsats, hade det varit intressant och också givande att faktiskt få vara med och följa den på nära håll ur ett vetenskapligt perspektiv. Det hade även varit intressant att vara med på möten där revisorerna diskuterar metodfrågor för hur den styrning som revisorerna måste förhålla sig till ska införlivas i praktiken. Revisorerna vill arbeta proaktivt men studien har också identifierat risker med detta arbetssätt som hade

varit intressant att följa upp i vidare forskning. Ska risken finnas att verksamheten inte följer revisorns rekommendationer eller råd? Eller att verksamhetens vilja att faktiskt "lyssna" till revisorerna vilar i händerna på om den granskade verksamheten anser att revisorn gjort ett bra intryck? Hur påverkas revisionen av detta och kan det ens kallas revision om denna tendens tar över hand i praktiken? Dessa frågeställningar ligger i linje med diskussionerna kring gränsdragningen mellan att vara konsult eller revisor som bland annat Jeppesen (1998) och Power (2000) har skrivit om.

Referenser

Artiklar, rapporter och hemsidor

Ek Österberg, Emma. Solli, Rolf. (2015). Den kommunala revisionens nyttans roll - Svaret är 64. Rapport 30. Kommunforskning i Västsverige.

Gendron, Y, Cooper, D.J. and Townley, B. (2001), In the name of accountability – state auditing, independence and new public management, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14/ no. 3, pp. 278-310.

Hood, Christopher. (1991). A Public management for all seasons? *Public administration*, vol. 69/ no 1, pp. 3-19.

Humphrey, Christopher, Moizer, Peter. (1990). From techniques to ideologies: an alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 1/ no. 3, pp. 217–238.

Jeppesen, Kim. K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, vol.7/ no. 3, pp. 517–539.

Lundin, Olle. (2009). Oberoende i kommunal revision - en studie av den kommunal revisionens oberoende. *Rapport skriven för Sveriges kommuner och landsting*.

Morin, Danielle. (2000), La vie après une mission de vérification de l'optimisation des ressources: le point de vue des gestionnaires (Life after value for money audit: auditees' standpoint). *Canadian Public Administration/Administration publique du Canada*, vol. 43/ no. 4, pp. 432-52.

Morin, Danielle. (2003), Controllers or catalysts for change and improvement? Would the real value for money auditors please stand up? *Managerial Auditing Journal*, vol.18/ no. 1, pp. 19-30.

Morin, Danielle. (2011). Serving as Magistrate at the French Cour Des Comptes: Navigating between Tradition and Modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 24/ no. 6, pp. 718.

Pentland, Brian T. (2000). Will auditors take over the world? Program, technique and the verification of everything. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25/ no. 3, pp. 307-312.

Power, Michael. (2003). Evaluating the audit explosion. *Law and Policy*, vol. 25/ no. 3, pp. 185-202.

Power, Michael. (2003a). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting Organization and Society*, vol 28/ no. 4, pp. 379-394.

Radcliffe, Vaughan. (1998). Efficiency audit: an assembly of rationalities and programmes. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23/ no. 4, pp. 377-410.

Rutgers, Mark. R. (2008). Sorting out public values? On the contingency of value classification in public administration. *Administrative Theory & Praxis*, vol. 30/ no. 1, pp. 92-113.

Schwartz, S. H., & Bilsky, W. (1987). Toward a psychological structure of human values. *Journal of Personality and Social Psychology*, vol. 53/ no. 3, pp. 550-562.

Sveriges kommunala yrkesrevisorers (Skyrev). (2014). Vägledning för verksamhetsrevision.

Sveriges Kommuner och landsting (SKL). (2014). God Revisionsred - I kommunal verksamhet 2014.

Sveriges kommuner och landsting (SKL). (2017). *Revision - Det här är kommunal revision*. <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision.383.html> Hämtad 2017-01-26.

Skaerbaek, Peter. (2009). Public Sector Auditor Identities in Making Efficiency Auditable: The National Audit Office of Denmark as Independent Auditor and Modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34/ no. 8, pp. 971-987.

Skaerbaek, Peter. Justesen, Lise. (2010). Performance auditing and the narrating of a new auditee identity. *Financial Accountability & Management*, vol. 26/ no. 3, pp. 325-343.

Tetlock Philip. E. (1986). A value pluralism model of ideological reasoning. *Journal of Personality and Social Psychology*, vol. 50/ no. 4, pp. 819-827

Van der Wal Z., Van Hout E. T. J. (2009). Is public value pluralism paramount? The intrinsic multiplicity and hybridity of public values. *International Journal of Public Administration*, vol. 32/ no. 3-4, pp. 220-231.

Wæraas, Arild. (2014). Beauty from Within: What Bureaucracies Stand for. *American Review of Public Administration*, vol. 44/ no. 6, pp. 675–692.

Böcker

Ahrne, Göran och Svensson, Peter. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm: Liber AB.

Almqvist, Roland. (2006). *New Public Management - om konkurrensutsättning, kontrakt och kontroll*. 1. uppl. Malmö. Liber AB.

Aucoin, Peter. (1997). *Accountability: The Key to Restoring Public Confidence in Government*. Saskatoon. University of Saskatchewan.

Carrington, Thomas. (2014). *Revision*. 2. uppl. Malmö. Liber AB.

Justesen, Lise. Mik-Meyer, Nanna. (2011). *Kvalitativa metoder - från vetenskapsteori till praktik*. Lund. Studentlitteratur AB.

Power, Michael. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. 2 uppl. New York, NY. Oxford University Press.

Power, Michael. (2000). *The audit implosion: regulating risk from the inside*. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London.

Tetlock, Philip. E.(Lupia, A, McCubbins, M, Popkin, S. (red.)). (2000). *Coping with trade-offs: Psychological constraints and political implications*. Elements of reason: Cognition, choice, and the bounds of rationality. pp. 239-263. Cambridge, UK: Cambridge University Press.

Trost, Jan. (2010). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur AB.

Revisionsrapporter

Borås stad

Doung, Anna. Ekelund, Andreas. (2016). *Godmanskap i Borås Stad*. Borås stadsrevision. Borås.

Doung, Anna. Ekelund, Andreas. (2017). *Hemlöshet och boendelösningar i Borås Stad*. Borås stadsrevision. Borås.

Ekelund, Andreas. Doung, Anna. (2016). *Borås Stads personalpolitik i de kommunala bolagen*. Borås stadsrevision. Borås.

Fredholm, Olof. Sandström, Anna. (2016). *Kvaliteten i förskolan och pedagogisk omsorg*. Borås stadsrevision. Borås.

Fredholm, Olof. Sabel, Ola. (2016). *Styrning av de kommunala bolagen*. Borås stadsrevision. Borås.

Sabel, Ola. Ekelund, Andreas. Doung, Anna. (2016). *Borås Stads flyktingmottagande*. Borås stadsrevision. Borås.

Sabel, Ola. Doung, Anna. Fredholm, Olof. (2016). *Detaljplaneprocessen*. Borås stadsrevision. Borås.

Sabel, Ola. Doung, Anna. Fredholm, Olof. (2016). *Orangeriet*. Borås stadsrevision. Borås.

Sandström, Anna. Fredholm, Olof. (2017). *Kvaliteten i förskoleklass och fritidshem*. Borås stadsrevision. Borås.

Sandström, Anna. Ekelund, Andreas. (2016). *Elevdokumentation i Borås Stads grundskolor*. Borås stadsrevision. Borås.

Göteborg stad

Bengtsson, Mats. Nöjd, Lisa. (2016). *Granskning av strategisk lokalförsörjning i Göteborg Stad*. Göteborgs stadsrevision. Göteborg.

Carresjö, Carina. Brunnegråd-Gelzinger, Linda. Värnestig, Laila. Bjerhem, Charlotta. (2016). *Utan fast punkt - En granskning av Göteborg Stads arbete med boendelösa barnfamiljer*. Göteborgs stadsrevision. Göteborg.

Dalenius, Carina. Bengtsson, Linda. Lisboa Skarp, Vilma. (2016). *Granskning av rutiner för arvoden och ersättningar till förtroendevalda*. Göteborgs stadsrevision. Göteborg.

Sebring, Joakim. Grandin, Susanne. (2016). *Granskning av kameraövervakning i Göteborg Stad*. Göteborgs stadsrevision. Göteborg.

Kungsbacka kommun

Reismer, Ludwig. Daun, Liselott. Bengtsson, Mikaela. (2016). *Granskning av Kungsbacka direkt*. Ernst & Young AB. Göteborg.

Daun, Liselott. Rask, Rebecka. Björnram, Cecilia. (2016). *Granskning av strategisk kompetensförsörjning av chefer*. Ernst & Young AB. Göteborg.

Bengtsson, Mikaela. Reismer, Ludwig. Gavin, Hans. (2016) *Granskning av samverkan i lokalförsörjningsprocessen och ingångna hyresavtal*. Ernst & Young AB. Göteborg.

Cronholm, Elin. Filipsson, Kristoffer. Bengtsson, Mikaela. (2016). *Granskning av VA-försörjning*. Ernst & Young AB. Göteborg.

Henriksson, Christoffer. Carlsrud Felander, Maria. Bengtsson, Mikaela. (2016). *Granskning avseende utredning och uppföljning av familjehem*. Ernst & Young AB. Göteborg.

