

Masteruppsats i offentlig förvaltning [HT-2015]

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Nathalie Korkis & Nikolina Djurovic

Handledare: Björn Rombach

Examinator Gustaf Kastberg



GÖTEBORGS UNIVERSITET

Att följa eller att inte följa

- En studie av följsamheten av Stadsrevisionens rekommendationer inom Göteborgs Stads förvaltningar

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	5
1. Inledning.....	6
1.1 Granskningssamhället	6
2. Tidigare forskning	7
3. Problemformulering.....	9
3.1 Revision och granskning.....	9
3.2 Intern kontroll.....	9
3.3 Varför är studien viktig.....	11
4. Syfte och avgränsning.....	12
5. Metodiskt angreppssätt	13
5.1 Avgränsning.....	13
5.2 Förståelseorienterad studie	13
5.3 Kvalitativ forskningsstrategi.....	14
5.4 Tillvägagångssätt	15
5.4.1 Insamlingsmetod.....	15
5.4.2 Dokumentanalys.....	15
5.5 Metod för analys.....	15
6. Mer ingående om fallen och organisationen	17
6.1 Göteborgs Stads organisation	17
6.2 Löneprocessen	17
6.2.1 Personec.....	18
6.3 Intäktsprocessen	18
6.4 Stadsrevisionen.....	19

7. Referensram.....	20
7.1 Revisorns oberoende	20
7.2 Legitimitet	23
7.3 Institutionell Teori	25
7.3.1 Påtvingande isomorfism	26
7.4 Dokumentsammanställning av rekommendationer.....	27
7.4.1 Löneprocessen	28
8.1.2 Intäktsprocessen	33
8. Resultat och analys	36
8.2 Revisorns oberoende	36
8.2.1 Oberoende.....	36
8.2.2 Relationer och kommunikation.....	39
8.2.4 Följsamheten.....	40
8.3 Legitimitet	42
8.3.1 Granskning som producent av säkerhet och ökat förtroende.....	42
8.3.2 Lagstiftning.....	44
8.3.3 Dialog.....	46
8.4 Institutionell Teori	47
8.4.1 God redovisningssed.....	47
8.4.2 Samverkan.....	49
8.5 Förklaringsgrunder till varför rekommendationer inte följs	51
8.5.1 Likartade rekommendationer.....	54
9. Slutdiskussion	56
9.1 Fortsatt forskning	58
10. Referenslista	59
10.1 Artiklar	61
10.2 Akademiska avhandlingar.....	61

10.3 Böcker	61
10.4 Lagar.....	62
10.5 Rapport	62
10.6 Internet referenser	63
Bilaga 1. Intervjufrågor yrkesrevisorer	64
Bilaga 2. Intervjufrågor förtroendevald.....	65
Bilaga 3. Intervjufrågor till förvaltningarna.....	66

Sammanfattning

Inledning och problemdiskussion: I Sverige har den externa granskningen ökat. Politiken utvärderas, granskas, revideras och utvärderas i större utsträckning än någonsin tidigare. Granskningsformen revision har också haft en explosiv utveckling precis som de andra granskningsformerna. Revisionen hade sin "explosion" under 1980-talet, då världen präglades av ekonomisk belastning vilket ledde till ett ökat engagemang för organisatoriska och ekonomiska reformer i den offentliga sektorn. Revision syftar till att ge ett förbättrat resultat av offentlig politik, och genom granskningsresultaten får politiska beslutsfattare, medborgare och verksamheten själv tillgång till kunskap. Granskningen finns till för att upptäcka brister, som sedan åtgärdas för att en utveckling ska kunna ske. Följs inte denna granskningskedja blir granskningen ofulländad och utfallet av granskningen uppfyller inte sitt tänkta syfte

Syfte: Syftet med uppsatsen är att öka kunskapen om revisorns legitimitet, oberoende och institutionella påtryckningar medför att revisorns rekommendationer inte följs, och därmed att granskningskedjan brister.

Metod: Den empiriska undersökningen har genomförts i kommunala stadsdelsförvaltningar som varje år tar emot rekommendationer från Stadsrevisionen. Vi har analyserat 30 revisionsrapporter (lägesrapporter) samt utfört kompletterande kvalitativa intervjuer med relevanta personer som arbetar med att utforma rekommendationerna samt ett antal personer från förvaltningarna.

Resultat och slutsats: Studien har resulterat tre identifierade kategorier inom vilka studiens slutsatser kan placeras inom och som förklarar varför följsamheten av rekommendationerna kan brista. Dessa kategorier är utformning, oberoende och resurser.

Nyckelord: Revision, granskning, granskningssamhälle, intern kontroll, oberoende, legitimitet.

1. Inledning

Brukar du dubbelkolla restaurangnotan? Säkerställer du att barnen bär sina säkerhetsbälten vid bilkörning eller efterfrågar ett andra medicinskt utlåtande vid sjukdom? Gör du något av det angivna eller kontrollerar omgivningen på andra sätt, är du en granskare (Power, 1997). Vi lever i ett samhälle där granskning blivit allt vanligare, även om det självklart finns olika grader av granskning. Men vad är det som får oss att vilja granska och varför låter vi granskningen breda ut sig? Olika former av kontroll och granskning blir aktuellt i situationer av tvivel, konflikter, misstro, och fara. De olika formerna av kontroll kan vara olika betungande, men det de har gemensamt är att kontrollerna alltid är kostsamma. Det som skulle kunna avlägsna behovet av granskning är känslan av tillit. Granskningen kan därför ses som en kedja. Granskningens första stadium är att kontrollera ett riskområde och därefter lämnas synpunkter på förbättringar. I det slutliga stadiet är det tänkt att de upptäckta bristerna skall åtgärdas. Granskningen finns till för att upptäcka brister, som sedan åtgärdas för att en utveckling ska kunna ske. Följs inte denna granskningskedja blir granskningen ofulländad och utfallet av granskningen uppfyller inte sitt tänkta syfte (Johansson och Lindgren, 2013:65).

1.1 Granskningsamhället

I Sverige har den externa granskningen ökat. Politiken utvärderas, granskas och revideras i större utsträckning än någonsin tidigare. Denna utvärderingsexplosion har pågått sedan 1990-talet och har enligt Power (1999) skapat ett så kallat granskningsamhälle (Ahlbäck & Öberg, 2010:186ff). Granskningsformen revision har också haft en explosiv utveckling precis som de andra granskningsformerna. Revisionen hade sin "explosion" under 1980-talet, då världen präglades av ekonomisk belastning vilket ledde till ett ökat engagemang för organisatoriska och ekonomiska reformer i den offentliga sektorn. Kunskapen som genereras av revisionen kan de granskade använda för att utveckla och förbättra den egna verksamheten. Revisorns granskning syftar således till att förbättra, utveckla och bedöma den offentliga politikens resultat (Johansson och Ivarsson, 2013:143).

2. Tidigare forskning

Inom detta avsnitt kommer vi presentera vad tidigare forskare har stipulerat i sina studier kring intern kontroll, granskning och revision.

Trots att granskningen i samhället har ökat explosionsartat och att vi praktiskt taget lever i ett granskningssamhälle, finns det följaktligen exempel på situationer då verksamheter inte handlar i enighet med befintliga riktlinjer eller rekommendationer. Granskningen finns till för att kontrollera att offentliga verksamheter bedriver en ändamålsenlig verksamhet. Syftet med granskningen är att rekommendationer lämnas till verksamheterna, förslag på åtgärder ges för att verksamheterna ska kunna förbättras och utvecklas. Trots detta visar tidigare forskning att verksamheter i olika situationer kan välja att inte följa lämnade rekommendationer. Ett sådant fall är följsamheten av RKR:s rekommendationer.

Alla kommuner är enligt lag skyldiga att följa lagen om kommunal redovisning (LKR 1997:614), vilken kompletteras med RKR:s rekommendationer om god redovisningssed (RKR, 2011). RKR ska främst syfta till att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting, i enighet med LKR (RKR, 2013b). Rekommendationerna grundar sig på principer (RKR, 2011).

Falkman (2004) har i en dokumentstudie kartlagt efterlevnaden av RKR:s rekommendationer i hela kommunkollektivet. Ett genomgående resultat som återfinns bland samtliga kommuner är att de anser sig själva följa rekommendationerna i sin helhet. Dock har det visat sig att avvikelser är utbredda bland alla kommunerna. Studien visar även att ju större kommunen är, desto större är sannolikheten att gällande normgivning efterföljs i högre grad (Falkman, 2004:39). En verksamhet måste förhålla sig till principerna men det åligger verksamheten själv att tolka. Andersson och Bjerhem (2014) fortsätter på samma resonemang och menar att notavvikelser, som det kommunala normgivningsorganet (RKR) ger anvisningar om, är ett utbrett fenomen, och att notavvikelsen återfinns i större utsträckning i mindre kommuner. Detta resulterar i bristfälliga årsredovisningar (Andersson och Bjerhem, 2014). Resultatet av Falkmans studie (2004) är att de

redovisningsskyldiga ofta i årsredovisningen inte motiverar varför de bryter mot RKR:s rekommendationer, trots att avvikelserna ska motiveras enligt god redovisningssed (Falkman, 2004:3). Även Eriksson och Tagesson (2005) samt Tagesson (2008) nämner samma problematik. Det är bara en begränsad del av avvikelserna som förekommer och påpekas i årsredovisningar. Det förekommer även att revisorer påstår att årsredovisningarna är upprättade i enighet med god redovisning och övrig lagstiftning även fast så inte är fallet (Eriksson och Tagesson, 2005), (Tagesson, 2008).

På liknande sätt kan samma resonemang som ovannämnda kopplas till ackreditering och certifiering. Ackreditering är en form av offentlig kontroll som granskar de som granskar, och certifiering är ett intyg som är tänkt att garantera att något fungerar på ett visst sätt. Genom ackreditering kan certifieringsföretag visa för omgivningen att de är erkända verksamhetsutövare och har befogenheten att utföra intyg till andra företag. Intygen som utfärdas visar att företaget följer standarder om säkerhet, miljö och rättvisa på ett korrekt sätt. Standarder kan förklaras som frivilliga regler för allmänt bruk skapade av en organisation (Johansson och Lindgren, 2013:8,11). Certifikaten på att ett företag följer vissa angivna standarder och kommer elektroniskt eller i form av papperskopior men det är emellertid, likt fallet med efterlevnad av RKR:s rekommendationer, möjligt att standarderna faktiskt inte följs. Certifieringarna är tänkta att kontrollera standardefterlevnad, men det går inte att fullkomligt garantera att standarderna efterlevs i praktiken. The United Kingdom Accreditation Service (UKAS) har varnat för så kallade ”cowboys”, d.v.s. certifieringsföretag som säljer falska diplom och intyg billigt (Johansson och Lindgren 2013:114ff).

3. Problemformulering

Inom detta avsnitt kommer ämnena revision och granskning samt intern kontroll behandlas. Ämnesbeskrivningarna följs av ett tydligt problem inom revisionen och sedan upplyses kunskapsluckan samt på vilket sätt studien kommer täcka kunskapsluckan som finns.

3.1 Revision och granskning

Under 1980-talet ökade engagemang för organisatoriska och ekonomiska reformer i den offentliga sektorn då världen präglades av ekonomisk belastning. Detta bidrog till att revision och granskning blev mer uppskattat och viktiga verktyg för förändringen. På olika sätt blev Riksrevisionen framträdande auktoriteter i regeringen, de spelade en utvecklande och komplex konstitutionell roll. Denna revisionsexplosion drevs också av politiska krav på uppdrag av medborgarna och andra i samhället för att åstadkomma ansvarsutkrävande i större utsträckning och bidra till en mer transparent offentlig verksamhet. Liknande företeelse pågick även i den privata sektorn. Förklaringen till granskningssamhällets framväxt är enligt Shirin Ahlbäck Öberg den ökande komplexiteten i förvaltningen, som leder till att politiken ständigt måste följas upp. Styrmodeller såsom mål- och resultatstyrning finns inbyggt i förvaltningarna som ett resultat av att New Public Management introducerades i förvaltningen (Ahlbäck & Öberg, 2010). Vidare skedde en kraftig ökning av ”kontroll över kontrollen”, vilket idag benämns som intern kontroll (Power 1999). Detta beror bland annat på kravet på ökad kostnadseffektivitet och hanteringen av allmänna medel med fokus på moral och etik (Haglund et al, 2005:14).

3.2 Intern kontroll

Under de senaste åren har intresset för intern kontroll ökat. Intern kontroll har framförallt begränsats att främst handla om tillförlitlighet eller säkerhet i system och rutiner för redovisning. Men intern kontroll är även en process där politiker, den professionella ledningen samt medarbetarna samverkar för att nå följande mål; (1) *”ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet,* (2) *”tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten,* (3) *”efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter, riktlinjer m.m.”*

Intern kontroll är inte detsamma som revision. Intern kontroll är en integrerad del i verksamhetens styrsystem medan revisionen är mer av en extern granskare. Intern kontroll omfattar alla system och rutiner i verksamheten som syftar till att styra den ekonomiska delen i verksamheten, men även verksamheten som helhet. Innebörden av styrning är att en god planering, ledning, uppföljning och kontroll finns (Haglund et al, 2005:15ff). Intern kontroll syftar till att hantera såväl abstrakta som konkreta risker. De abstrakta riskerna är att gott anseende eller rykte förloras. Konkreta risker är ekonomiska förluster inom en organisation. Intern kontroll utgör en del av organisationens ekonomistyrning och förknippas ofta med riskhantering (Arvinge, 2010:5).

Problematiken skapas när en verksamhet har en svag intern kontroll, det blir svårt för verksamheten att bedriva en ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet. Även de finansiella rapporteringarna blir i större grad otillförlitliga, och det blir besvärligare för verksamheten att följa föreskrifter och riktlinjer. Andra problem som uppstår vid en svag intern kontroll är att det goda anseendet eller verksamhetens rykte förloras detta påverkar legitimiteten negativt. Revisorns roll blir att granska verksamheten och se till att allt hanteras på ett felfritt vis, och denna verifikation blir en avgörande roll för en legitim verksamhet. Därför blir det viktigt att både verksamheten och dess omgivning har förtroende för revisorn. Är förtroendet svagt för revisorn sjunker verksamhetens legitimitet (Johansson och Lindgren 2013:79). Även Pickett påpekar att bristande intern kontroll innebär att en organisation inte har sina risker under kontroll. Har verksamheten inte sina riskområden under kontroll leder det till ineffektivt arbete och risken blir att försätta verksamheten i osäkerhet (Pickett, 2005:86f).

Göteborgs Stad är ett exempel på en verksamhet som inte hade sina risker under kontroll. När muthärvorna avslöjades 2010 kom verksamheten till insikt med att den interna kontrollen var bristande, vilket i sin tur bidrog till att bland annat legitimiteten för organisationen sjönk. Uppfattningen av Göteborg Stad som verksamhet ändrades hos såväl de interna som de externa aktörerna. Detta exempel påvisar vikten av en stark intern kontroll och granskning för att en ändamålsenlig offentlig organisation ska kunna bedrivas och garanteras för medborgarna. Det är inte helt lätt för varken politiker eller medborgarna att kontrollera förvaltningarna. Därför krävs det särskilt i välfärdsstater med en omfattande offentlig sektor att granskning och kontroll genomförs. Problematiken är att revisionen som granskningsform inte är av tvingande art. Revisorns rekommendationer uppmärksammar brister och kan enbart råda verksamheterna att

vidta åtgärder. Det är emellertid upp till verksamheten att besluta om en förändring faktiska ska genomföras. Här uppstår en tolkningsfråga, då det kan råda delade åsikter mellan revisor och de granskade gällande vad som bör prioriteras (Johansson och Lindgren, 2013:53f).

Den ökade användningen av granskning inom verksamheter bygger i grunden på att rationella beslut är möjliga. Genom ett granskningsbeslut får de granskade en uppfattning av hur läget är i verksamheten. Verksamheten uppmärksammas även på vad de avviker från och hur de ska förebygga avvikelserna. Därmed får verksamheter incitament till att vidta åtgärder för att kunna förbättra verksamheten på de punkter avvikelser förekommer. Med en svag intern kontroll får verksamheten en försvagad legitimitet, förtroendet sjunker och bilden visar en verksamhet som inte bedrivs ändamålsenligt. Därför är det av stor betydelse för granskningens funktion att granskningskedjan är fulländad, vilket betyder att verksamheter som får incitament till att vidta åtgärder bör göra detta för att fullända granskningens funktion. Vidtas inga åtgärder vid upptäckt brist blir granskningens funktion onödig (Johansson och Ivarsson, 2013:153).

3.3 Varför är studien viktig

Som nämnts i avsnittet för tidigare forskning finns det flera exempel på när rekommendationer inte följs. Uppfattningen är att den tidigare forskningen är begränsad till att behandla RKR:s rekommendationer. De rekommendationer som RKR behandlar är inte samma som de rekommendationer som utfärdas av revisorer efter att ha granskat en verksamhet. Vi har upptäckt att studier rörande revisorns arbete med att ge ut rekommendationer saknas. RKR:s rekommendationer, och rekommendationer som lämnas till verksamheter efter att revision utförts är två skilda riktlinjer som fyller olika funktioner, och därav blir det relevant att studera varför rekommendationer inte följs när revisorn granskar.

Ytterligare ett motiv till studiens relevans är revisionens syfte att stärka tilltron till det demokratiska systemet. Enligt SKL:s rapport är en fungerande revision, vilket inkluderar ett tydligt ansvarsutkrävande, viktiga beståndsdelar i den lokala demokratin och självstyrelsen på kommunal nivå. En fungerande revision resulterar enligt rapporten i ökad legitimitet och tilltro till den kommunala sektorn. Den kommunala revisionen granskar på fullmäktiges uppdrag och på det sättet indirekt även för medborgarnas räkning. Med sin granskning bidrar revisorerna inte

bara till mer effektiva verksamheter, utan även med rättssäkerhet och ett värnande av demokratin. Revisionsuppdragets demokratiska förankring, där förtroendevalda granskar förtroendevalda genom ett oberoende förhållningssätt men samtidigt på uppdrag av fullmäktige, är unik. Denna svenska modell tydliggör den demokratiska inriktningen i revisionen, som tillåter fullmäktige och medborgarna få insyn och kontroll över hur organisationer bedriver sina verksamheter. Eftersom den svenska modellen är unik är det som utomstående part intressant att studera hur revisionen går till i en svensk kommun och om granskningen verkligen fyller sitt tänkta syfte, d.v.s. verksamhetsutveckling. (SKL, 2014).

4. Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att öka kunskapen om revisorns legitimitet, oberoende och institutionella påtryckningar medför att revisorns rekommendationer inte följs, och därmed att granskningskedjan brister.

Granskningskedjan påverkas av både de som granskar (t.ex. revisorer) och de granskade (t.ex. bolag, förvaltningar, nämnder). Vi har valt att i vår studie endast fokusera på revisorns roll för att få en djupare förståelse kring utfärdandet av rekommendationer och dess påverkan på följsamheten. Utifrån avsnittet tidigare forskning ser vi ett mönster avseende följsamheten av rekommendationer, att ansvaret ligger på de granskade snarare än de som granskar. Med denna information som bakgrund blir det mer intressant att studera revisorns roll och revisorns rekommendationer.

Vi har valt att utgå från två processer som har varit de mest kritiska de senaste åren; löneprocessen samt intäktsprocessen. Genom att studera två processer där revisorer har lämnat flest antal rekommendationer kommer hjälpa oss besvara vår forskningsfråga på bästa möjliga vis. Det blir intressant att inta detta perspektiv just för att processerna är likartade och har en rad rekommendationer år efter år. Anledningen till att vi fokuserar på två lika processer, snarare än en problematisk och en oproblematisk process, är för att fånga den intressanta aspekten avseende likartade problem som påträffats i två likvärdiga processer. Teorin som valts som utgångspunkt för studien är legitimitet, oberoende och institutionell teori, och ses som bra förklaringsgrunder till varför rekommendationer i viss mån inte följs och att granskningskedjan följaktligen brister.

Våra frågeställningar blir således:

- * Påverkar revisornas legitimitet följsamheten av rekommendationerna?
- * Påverkar revisornas oberoende följsamheten av rekommendationerna?
- * Påverkar institutionella påtryckningar på revisorn följsamheten av rekommendationerna?

5. Metodiskt angreppssätt

Vi kommer i detta avsnitt börja med att avgränsa ämnesområdet vi har valt att studera. Vidare kommer vi förklara val av forskningsdesign och forskningsstrategi. Sedan beskrivs tillvägagångssättet av datainsamlingen och till slut utformningen av empirin och motiveringen av de val som har gjorts.

5.1 Avgränsning

För att kunna hålla oss inom tidsramen behöver vi avgränsa oss för att vi skall lyckas besvara vår forskningsfråga på bästa möjliga sätt. Vi kommer att granska Stadsrevisionens rekommendationer som har riktats till Göteborgs Stads tio stadsdelsförvaltningar. För att avgränsa oss ytterligare har vi valt att granska två processer inom förvaltningarna som har varit problematiska vad gäller följsamhet av rekommendationer och förebyggandet av den interna kontrollen inom området. Dessa är löneprocessen samt intäktsprocessen. Valet av dessa två processer gjordes efter att ha läst dokument och rapporter som behandlar revision inom Göteborgs stadsdelsförvaltning. Vi har använt oss av ett strategiskt urval som speglar verkligheten genom att vi valt processer som är varandra lika (Esaiasson,2012:102). Vidare kommer vi granska åren 2012-2014.

5.2 Förståelseorienterad studie

Vi har valt att göra en förståelseorienterad studie. Fokus kommer ligga på två processer inom förvaltningarna, vilka är; löneprocessen samt intäktsprocessen, och utifrån dessa processer kommer vi granska de rekommendationer som utfärdats. Valet av processer grundar sig på att processerna är av liknande slag. Esaiasson (2012) menar att två fall som är så lika som möjligt ska väljas ut för närmare granskning. Löneprocessen och intäktsprocessen är två av de processer inom vilka den interna kontrollen har visat sig svag och där rekommendationer inte följs av

förvaltningarna. Det var inte möjligt att välja några andra processer inom just vår studie, då de övriga processerna som förekommer inom stadsdelsförvaltningarna inte var lika problematiska och inte omfattade många förvaltningar. Av denna anledning blir det relevant att granska löneprocessen och intäktprocessen för att kunna besvara vår forskningsfråga på bästa sätt (Esaiasson m.fl 2012:101ff).

Genom att detaljstudera rekommendationer utformade av revisorerna på Stadsrevisionen har vi fått en ökad förståelse kring rekommendationernas utformning och utveckling mellan åren 2012-2014. Vi har även haft kompletterande intervjuer med revisorer och relevanta personer från förvaltningarna som har kommit i kontakt med rekommendationerna. Sedan har vi analyserat samman de empiriska resultaten för att kunna besvara vår forskningsfråga på bästa möjliga sätt. Vi har analyserat vårt datamaterial med hjälp av vår referensram för att identifiera förklaringsfaktorer som kan förekomma. Ambitionen var att ta reda på vad och hur X (omständigheter) påverkar följsamheten av rekommendationerna som Stadsrevisionen ger ut. Genom att inta denna ansats underlättar det för oss att öka förståelsen om vilka omständigheter som kan förekomma (Esaiasson m.fl 2012:112f).

5.3 Kvalitativ forskningsstrategi

Vi har valt en kvalitativ forskningsstrategi för studien. Med en kvalitativ forskningsstrategi kommer vi få ett mer tolkande synsätt under insamlingen och analysen, snarare än en kvantifiering vid kvantitativ forskningsstrategi. Forskaren sätter vanligtvis större fokus vid användandet av kvalitativ forskningsstrategi hur individer uppfattar och tolkar sin sociala verklighet (Bryman, 2012:40). En ökad flexibilitet åstadkoms med en kvalitativ forskningsstrategi som resulterar i en mer genomgående förståelse av hur revisorerna utformar rekommendationerna samt hur förvaltningarna hanterar rekommendationerna inom respektive process (Esaiasson et al, 2012:283). Vi anser att en kvalitativ forskningsstrategi förefaller vara det lämpligaste alternativet för vår studie. Eftersom vi intar en förståelseorienterad studie blir den kvalitativa forskningsstrategin bäst eftersom det tillåter oss att analysera intervjupersonernas upplevelse på ett bättre sätt och medför ett mer tolkande synsätt av datainsamlingen.

5.4 Tillvägagångsätt

5.4.1 Insamlingsmetod

Fältintervjuer har valts som insamlingsmetod. Vi har valt att utföra kvalitativa intervjuer för att materialinsamlingen ska kännetecknas av öppenhet och flexibilitet. Intervjuerna fungerar som ett verktyg för att tillhandahålla information om vilka omständigheter som i praktiken påverkar följsamheten av rekommendationer. Detta genom att vi ställer kvalitativa frågor om hur förvaltningarna arbetar med rekommendationer som lämnats av Stadsrevisionen, och av vilken betydelse de är för förvaltningen och dess interna kontroll. Ytterligare intervjuer kommer hållas med revisorer från stadsrevisionen där vi ställt kvalitativa frågor kring hur de utformar rekommendationer för förvaltningarna. Här betonas det faktum att identiska rekommendationer avseende löneprocessen och intäktsprocessen lämnats år efter år till förvaltningarna (Esaiasson et al, 2012:251ff).

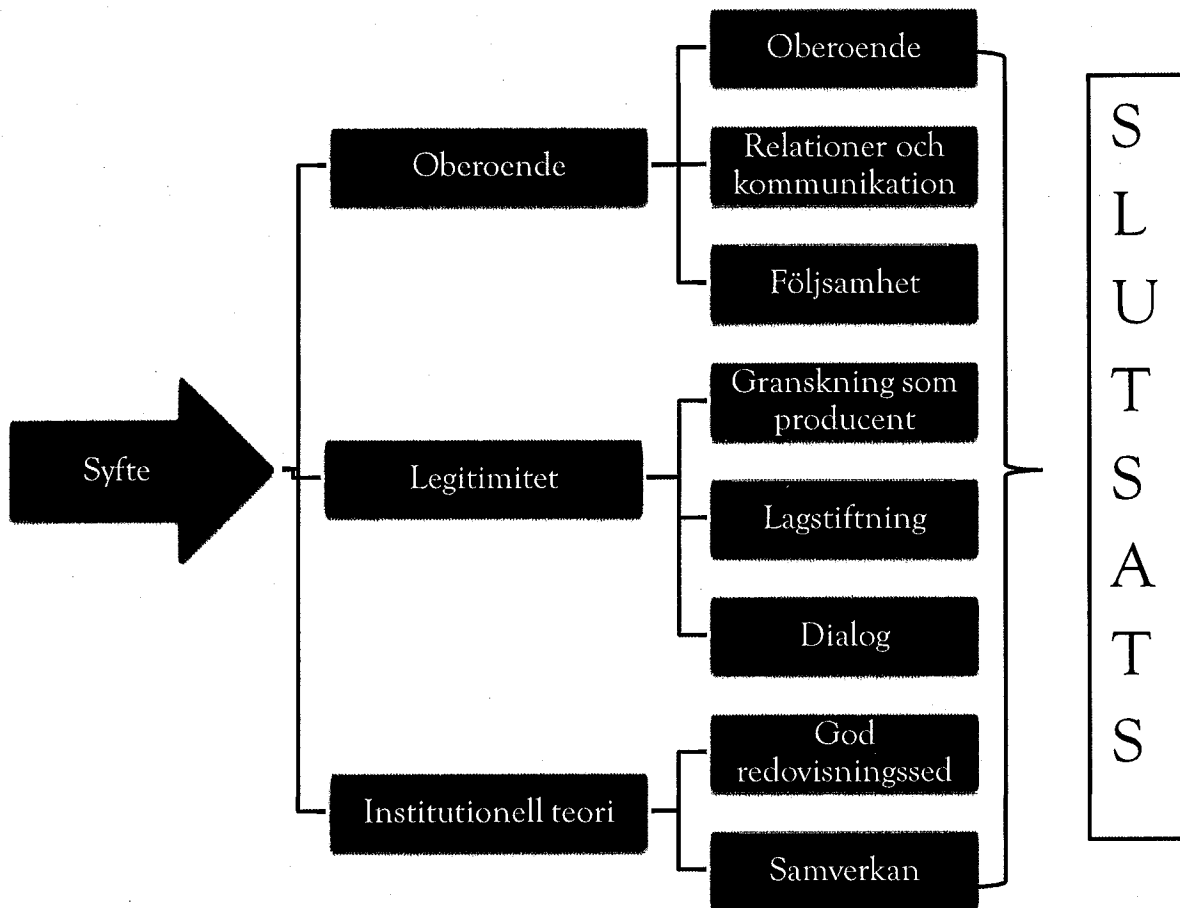
5.4.2 Dokumentanalys

Vi kommer utöver de kvalitativa intervjuerna att genomföra en dokumentanalys för att komplettera intervjusvaren med befintlig fakta i de revisionsrapporter som vi fått tillgång till. Dessa dokument, men dessutom lagar och andra bestämmelser, visar resultatet av stadsrevisionens granskningar. Genom att granska stadsrevisionens revisionsrapporter innehållande rekommendationer samt förvaltningarnas ställningstagande till rapporterna är förhoppningen att en bättre helhetsbild över den rådande situationen gällande förvaltningarnas brist på följsamhet av rekommendationer ska kunna gestaltas. Genom att studera rekommendationer ur revisionsrapporterna från Stadsrevisionen och andra dokument som är kopplade till Stadsrevisionens rekommendationer, kan vi förklara vad som påverkar följsamheten av rekommendationerna.

5.5 Metod för analys

Vi kommer i vår teoretiska referensram presentera teorier som kommer bidra till att hjälpa oss besvara vår forskningsfråga. Vi kommer på detta sätt också få en förståelse för hur valda teorier kan kopplas till vår empiri och därmed kunna hjälpa oss tolka det vi har undersökt (Esaiasson, 2012:112). Den teoretiska referensramen har teorier som vi tycker är mest relevanta inom ämnesområdet revision och vår forskningsfråga. Dessa är revisorns oberoende, legitimitet samt institutionell teori. Vi kommer att utgå ifrån dessa tre teorier som vi misstänker har ett visst förklaringsvärde. Nedan illustreras en figur för hur datainsamling och analys kommer gå till utifrån

de teorier vi valt. I referensramen har vi förklarat teorierna och på vilka sätt de påverkar en revisor. I kapitel 7 där vi för fram vårt resultat och vår analys har vi valt att dela upp kapitlet i teman utifrån de teorierna vi har använt i referensramen för att underlätta läsningen.



Figur 1.

6. Mer ingående om fallen och organisationen

I detta avsnitt redogör vi en lätt inblick i fallet vi valt att studera samt Göteborgs Stads organisation. I slutet av avsnittet framförs en figur av verksamhetsrevisionen.

6.1 Göteborgs Stads organisation

Göteborg stads organisation består av verksamheter i både bolags- och förvaltningsform. Göteborg stad har tio stadsdelsförvaltningar, 31 fackförvaltningar och 34 bolag och omsätter 34 miljarder årligen. Antalet anställda uppgår till ca 50 000 medarbetare.

I Göteborg stads årsredovisning från 2014 uppges det att flertalet förvaltningar har utökat sin verksamhet på grund av beslut om nya uppdrag och demografiska förändringar. Till följd av detta har nya medarbetare anställts. Inom förvaltningarna ökade personalvolymen med 960 årsarbetare, och personalvolymen inom bolagen minskade med 270 årsarbetare. Totalt sett var personalomsättningen, likt de tre senaste åren, 6,7 % av kommunens kostnader. Årsredovisningen nämner att flera av stadens gemensamma HR-processer har reviderats och utvecklats under år 2014. Med detta som bakgrund leds vi in på löneprocessen (Internetreferens 1).

6.2 Löneprocessen

En av de mest kritiska processerna som granskas årligen i Göteborgs Stad är löneprocessen. Lönesystemet Personec används av samtliga förvaltningar i Göteborgs Stad. Granskningarna har utförts av stadsrevisionen och i samband med dessa granskningar har det upptäckts ett antal brister. Granskningen av löneprocessen visar att bristerna ligger i den interna kontrollen och att detta har identifierats i samtliga förvaltningar. Stadsrevisionen skriver i sin revisionsrapport att bristerna till viss del beror på de begränsningar som finns i lönesystemet Personec. Stadsrevisionen har under flera år i rad lämnat rekommendationer till förvaltningarna för att minska bristerna som förekommer i Personec. De har bland annat rekommenderat att förvaltningarna i Göteborgs Stad skall införa egna kontroller/manuella kontroller för att kompensera för de brister som uppkommer i Personec. Stadsledningskontoret har i personalingången publicerat ett flertal handledningar för att stödja förvaltningarna i arbetet kring att stärka den interna kontrollen i lönesystemet Personec.

Stadsrevisionen lägger fokus på den interna kontrollen och tyder på att det ständigt finns fortsatta brister avseende den interna kontrollen inom löneprocessen inom förvaltningarna. Problematiken

med ett bristande lönesystem är att utbetalningen av löner blir inkorrekta samt att felaktiga löner betalas ut. Därtill finnas en tendens att löner betalas ut till personer som har slutat sin anställning vilket skapar onödiga kostnader för förvaltningarna.

6.2.1 Personec

Personec är ett lönesystem som infördes år 2008 i Göteborgs Stads samtliga förvaltningar. Personec är ett självservicesystem där medarbetarna i Göteborgs Stad själva har tillgång till att rapportera in avvikelser i systemet. Avvikelserna kan till exempel vara semester eller sjukdom. Glömmer medarbetaren att rapportera in en avvikelse i systemet baseras löneutbetalningen på ordinarie schema som ligger i Personec. Rapporteras sjukdom eller andra avvikelser inte in i systemet betalas lönen ut enligt ordinarie schema och därmed med felaktigt belopp (Internetreferens 3). Medarbetarens inrapporterade uppgifter ligger till grund för lön och ska godkännas av chef. Chefens attest ska därmed säkerställa att löneutbetalningen görs med rätt belopp, till rätt person i rätt tid samt att lönen redovisas korrekt. Ibland attesterar chefer en avvikelse försent och systemet stängs innan medarbetaren hinner rapportera in sina avvikelser. Följden av detta är att utbetalningar av löner blir fel vilket kapar kostnader för förvaltningen samt en felaktig redovisning (Internetreferens 4).

Göteborg stad har fått samma rekommendationer riktade till sina förvaltningar flera år i rad. Rekommendationerna från stadsrevisionen noterar att manuella kontroller bör införas som komplement till det automatiserade systemet. Trots detta har Göteborgs stad bortsett från rekommendationerna och vår fråga är vad anledningen till detta är. För att bibehålla förtroendet för de offentliga organen är det viktigt att systemen kontrolleras internt för att påvisa att de går att lita på, respektive inte lita på. Detta medför en öppenhet som är en medborgerlig rättighet, samt ett mer demokratiskt samhälle (Zapata, 2004: 123ff).

6.3 Intäktsprocessen

En annan kommunal process som visat sig problematisk är intäktsprocessen. I flera stadsdelsnämnder framkommer problemen gällande kontrollen avseende inkomstanmälningar av

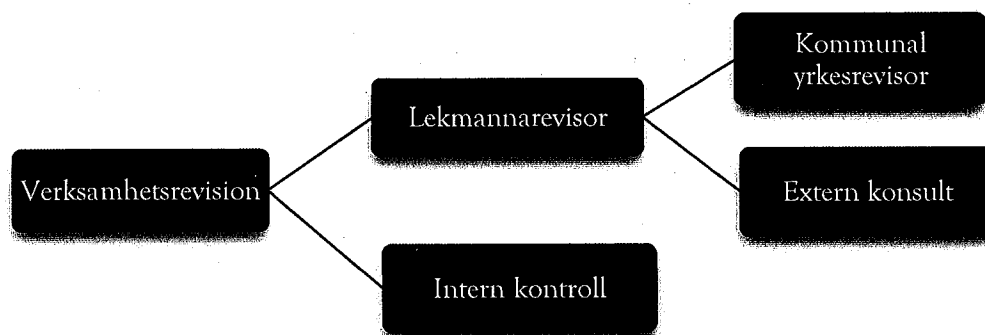
vårdnadshavare inför beräkning av barnomsorgsavgift. Samma rekommendationer har lämnats under flera år till flera stadsdelsnämnder.

Det framkom i granskningen av inkomstanmälningar inför beräkning av barnomsorgsavgift i flera stadsdelsnämnder att ingen systematisk kontroll av anmälningarna gjordes. Granskningen påvisar även att det inte sker någon systematisk uppföljning av de inkomstanmälningar som görs till stadsdelsnämnden, vilket riskerar att inkomstuppgifterna är felaktiga. Därav riktades rekommendationer till förvaltningarna. Bedömningen som gjordes var att den interna kontrollen inom intäktprocessen behöver stärkas i nämnderna och därför kvarstår år 2012 rekommendation där stadsrevisionen rekommenderar *“stadsdelsnämnden att säkerställa kontrollen av inkomstanmälningar inför beräkning av barnomsorgsavgift.”* (Internetreferens 2).

6.4 Stadsrevisionen

Stadsrevisionen i Göteborgs stad har i uppdrag att granska kommunstyrelsen och nämnderna. Kommunfullmäktige utser förtroendevalda revisorer och i Göteborg finns det totalt 22 stycken. Revisorernas uppdrag är att se till att kommunfullmäktiges uppdrag har uppfyllts och genomförts effektivt och ändamålsenligt. Kommunfullmäktige utser även lekmannarevisorer. Dessa revisorer har ett självständigt uppdrag att granska bolag som ägs av kommunen eller som delvis ägs av kommunen. De förtroendevalda revisionerna och lekmannarevisorerna redovisar sina resultat av granskningen av hela verksamhetsåret i rapporter (revisionsberättelser). När granskningarna är klara får kommunfullmäktige en koncernövergripande revisionsberättelse av revisorerna där kommunfullmäktige gör iakttagelser, bedömningar och uttalanden som rör kommunstyrelsen, nämnder eller bolag. Varje år tar revisorerna fram en årsredogörelse som har till syfte att sammanfatta all den granskning som gjorts under det året som är aktuellt.

Rekommendationer lämnas till de granskade nämnderna och bolagen efter att revisorerna har genomfört en granskning. Ibland brukar revisorerna även lämna revisionskritik. Revisorerna lämnar rekommendationer i syfte att utveckla och förbättra verksamheten. I de fall rekommendationer har lämnats sker en uppföljning av vilka åtgärder en nämnd/förvaltning eller bolag har gjort för att åtgärda revisorernas rekommendationer (Internetkälla 1).



Figur 2. Illustration av verksamhetsrevision inom kommunala bolag och nämnder och vilka som utför revisionen.

7. Referensram

Detta kapitel behandlar aktuell litteratur och forskning kring ämnet revision som granskareområde samt revisorsrollen. Vi inleder med revisorn oberoende. Sedan berör vi legitimitetsteorin med en inriktning på revision och avslutar med institutionell teori. Teorierna är avsedda att ge läsaren en ökad förståelse för hur en revisor bör arbeta i sin roll som granskare.

7.1 Revisorns oberoende

En revisor skall utföra sina uppgifter med opartiskhet och vara självständiga och objektiva i sina ställningstagande. Enligt revisionslagen (1999:1079) ska revisionsverksamheten organiseras så att revisorns objektivitet, opartiskhet och självständighet säkerställs. För att säkerställa oberoendet ytterligare skall revisorn pröva om det finns omständigheter som kan påverka förtroendet för revisorns opartiskhet (Revisionslag, 1999:1079). Det finns olika tolkningar av vad som anses vara en oberoende revisor. Diamant (2004) nämner flertalet författare som beskriver begreppet. Han skriver bland annat att en revisor kan ses som oberoende då revisorns val grundas på föreliggande fakta och inte låter på andra personers önsknings. Men han menar även att "oberoende" är en karaktärsfråga där en självständig person skall kunna inta ett självständigt och objektivt ställningstagande till informationen som revisorn själv har inhämtat. Författaren menar att en revisor måste vara "*independence in fact*" (faktiskt oberoende) för att revisorn som yrkesroll skall

vara meningsfull (Diamant, 2004:163). Men Power skriver i sin artikel att revisorn skall vara såväl faktiskt oberoende som påtagligt oberoende, vilket innebär att en revisor skall vara "*independence in appearance*" (Synbart oberoende). Det räcker inte att revisorn är oberoende, utan revisorn måste även *uppfattas* som oberoende för att kunna tillföra trovärdighet (Power, 1996).

För att revisorn skall uppfylla en tilltrosskapande funktion är det av stor vikt att revisorn är oberoende. Genom att en revisor intar en oberoende ställning till bedömningen av rapporterna inger detta förtroende till intressenterna (Gendron et al., 2001). Revisorn skall tillföra en ökad tilltro för den granskade verksamheten. Detta kan uppnås då en revisor arbetar på ett sätt där han eller hon har en förmåga att bedöma och fatta beslut utan att påverkas av andra (Diamant, 2010). Vidare förklarar Diamant (2010) att revisionens funktion är möjlig endast då en revisor är oberoende och därför anser Glazier & Jaenicke (2002) att det blir viktigt att kunna identifiera eventuella relationer som kan tänkas skada oberoendet (Glazier & Jaenicke, 2002).

Cassel (1996) behandlar i sin bok revisorernas civilkurage. Han formulerar civilkurage som en avgörande faktor för oberoendet och att civilkurage även är en av de kriterierna som är svårast att uppfylla. Det är generellt sätt självklart att människan vill undkomma konflikter, därför tillkommer svårigheten i att hålla fast vid sina grundläggande ställningstaganden (ibid.). Cassels menar att civilkurage är viktigt i de situationer revisorn utsätts för otillbörliga påtryckningar. Därför skall en revisor utifrån egna bedömningar upptäcka om oberoendet föreligger i ett uppdrag.

Enligt Eilifsen et al. (2009) finns det fem hot som revisorn ställs inför när de arbetar; (1) egenintressehot, (2) partställningshot, (3) självgranskningshot, (4) vänskapshot, (5) Skrämselhot.

1. Egenintresse; när revisorn fattar beslut som gynnar revisorns egen vinning och då revisorn har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i revisionsklientens verksamhet. Men det kan även vara som Lee benämner; "på grund av olika begränsningar – tid, kostnader, möjligheter att inhämta bevisunderlag, etc. – måste revisorerna bland annat prioritera vilka objekt som ska granskas och vilken information som ska kvalitetssäkras" (Lee, 1993).
2. Självgranskning; innebär att revisorn har varit delaktig och gjort ställningstaganden i samma moment flera gånger. Det som kan förekomma är att revisorn kan ge rådgivning av friständeslag som omfattas av granskningen, detta hotar alltså oberoendet (Eilifsen et al. 2009).

3. Partställningshot; är ett moment där revisorn framträder som ett stöd för de som blir granskade. Hotet avses först när revisorn har haft i uppdrag att föra talan/uppträder som biträde för uppdragsgivaren (Eilifsen et al. 2009).
4. Vänskapshotet; innebär att revisorn har en stark eller nära relation till uppdragsgivaren. Hotet uppstår då revisorn är känslomässigt bunden till de som blir granskade. För att en objektiv bedömning ska kunna ges måste revisor upprätthålla en balans mellan kunskapen om granskningsobjektet och ett objektivt förhållningssätt (Eilifsen et al. 2009).
5. Skrämshot; innebär att det uppkommer hot då det förekommer påtryckningar som riktar sig mot revisorn från uppdragsgivaren (FAR:s Samlingsvolym 2012).

I de fall risken finns att revisorn kan agera oberoende bör revisorn avsäga sig uppdraget (Eilifsen et al., 2009).

Oberoendet skyddas av formella regler som är fastställda i regeringsformen och det grundläggande kravet är att iaktta opartiskhet och saklighet. Eftersom vi alla individer i samhället har kontakter och relationer med varandra blir ett absolut oberoende dock omöjligt att uppnå. För att en revisor skall anses legitim och trovärdig måste oberoendet uppfattas som tillräckligt. En annan viktig regel är att revisorn skall beakta allas likhet inför lagen. Revisorerna arbetar på ett sätt där alla kan komma överens om arbetssätt och samverkan i en arbetsordning. Det finns dock även tillgång för den enskilde revisorn att ta egen ställning vid oenighet. Där får den enskilde revisorn uttrycka sin uppfattning t.ex. i revisionsberättelsen. Är det en avvikande uppfattning kan detta inte undanröjas eller röstas bort. Varje revisor har ett ansvar att själva upprätthålla sitt oberoende och därmed inte tillåta att andra direkt eller indirekt påverkar granskningen. En genomarbetad riskanalys är grundläggande inom revisorns arbete och revisorerna brukar upprätta och följa en revisionsplan i arbetet. Det är viktigt att revisorerna har tillräckliga resurser för att kunna utföra sitt revisionsuppdrag i enighet med god redovisningssed och kommunallagen. Detta med anledning av att revisorerna ska kunna underbygga sina uttalanden väl. Kommunfullmäktiges ansvarar för att tillräckliga resurser fördelas till revisionen (SKL, 2014).

För att summera är det alltså viktigt för revisorn att hen är oberoende för att uppfylla en tilltrosskapande funktion. För att uppfattas som en oberoende revisor är det av vikt att säkerställa

oberoendet genom att pröva om det finns omständigheter till att oberoendet kan komma att rubbas (Diamant 2004:163). Det är viktigt att vara både faktiskt och synbart oberoende som revisor för att kunna tillföra trovärdighet (Power 1996). Eftersom vi alla individer i samhället har kontakter och relationer med varandra blir ett absolut oberoende dock omöjligt att uppnå. Därför kopplas även aspekten legitimitet som en faktor vilken påverkar oberoendet. För att en revisor skall anses legitim och trovärdig måste oberoendet uppfattas som tillräckligt (SKL, 2014).

7.2 Legitimitet

En stor välfärdsstat kräver olika obligatoriska system, istället för marknadsbaserade frivilliga lösningar. Följden av dessa obligatoriska system är att en statlig tvångsmakt skapas. En omfattande välfärdsstat skulle kunna beskrivas som maktfullkomlig och byråkratisk tvångsapparat som hindrar medborgarna från självbestämmande i frågor gällande deras sociala välfärd. Därav uppstår behovet av att legitimera de olika verksamheterna som välfärdsstaten bedriver (Rothstein 2010:7). Den offentliga sektorn har ett större spann normer och värderingar att ta hänsyn till jämfört med den privata sektorn och därför blir det av större vikt att legitimitet uppnås (Christensen, Lægreid, & Røvik, 2005, s. 4).

Problematiken med det politiska systemets legitimitet är det faktum att offentlig verksamhet har en tvångs- eller monopolistisk ställning (Rothstein 2010:10). I ett demokratiskt samhälle är tanken att den demokratiska beslutsprocessen, som baserar sig på majoritetsval, ger den offentliga sektorn legitimitet. Power (2004) menar att granskningen producerar säkerhet och ökat förtroende för granskningsobjektet, och när granskning genomförs ökar tillförlitlighet av de finansiella rapporterna.

Tanken med granskningen är att medföra en ökad tillit, legitimitet och komfort till både allmänheten och andra berörda intressenter som utsätts för felaktig rapportering, opportunist och bedrägeri (Pentland, 1993; Power, 1999 och 2003; och Carrington och Catasús, 2007). Carrington och Catasús (2007) framhåller att komforten som uppstår inte enbart produceras av granskaren utan att andra aktörer har en stor roll i framkomsten av komforten. En sådan aktör är granskningsobjektet, enligt Power (2003), som menar att legitimitet samproduceras av både granskaren och granskningsobjektet. Institutionella mål och revisorns oberoende kan inte bortses från i diskussionen om komfort (Cassel, 2000). Detta på grund utav att granskarens

förhandlingsstyrka, vilja samt makt att hävda professionella värderingar är starkt beroende av institutionella och kontextuella situationer (Power, 1999).

Carrington (2010ab) beskriver revisionen som legitimering. Legitimeringen visar hur revisionen uppfyller befintliga normer och etiska hänsynstagande som finns, men också att någonting anses vara korrekt önskvärt och som är i enighet med samhällets värderingar (Carrington, 2010b). Pentland (1993) förklarar att räkenskaper inte alltid accepteras av samtliga intressenter men att trovärdigheten och legitimiteten, vilket är det revisionen eftersträvar, ökar markant när revisorn ger ett godkänt uttalande. Vetskapen om att en revisor kommer förmedla sin bedömning i en revisionsberättelse är legitimitetsskapande (Carrington, 2010b). Legitimiteten i ett politiskt system kräver att de delaktiga aktörerna måste berättiga sitt styrande. Beethams (1991) legitimitetsteori utgår från tre nivåer, vilka är grunden till att full legitimitet uppnås. Samtliga tre nivåer bidrar till att legitimitet uppnås och är alltså inte alternativa (Beetham, 1991).

(1) Handla i enighet med etablerade lagar och regler, **(2)** Lagefterlevnaden måste accepteras av både de som beslutat om reglerna samt de som ska efterfölja reglerna och **(3)** Bevis på samtycke från den underordnande.

Anpassas Beethams legitimitetsteori för den aktuella studien kan förhållandet inom den kommunala revisionen beskrivas på följande vis;

1. Den första nivån innefattar den juridiska aspekten av revisionen, vilken styr revisionens utformning. Att handla i enighet med etablerade lagar och regler innebär att revisorn efterlever främst kommunallagen. Därtill finns oskrivna regler att ta i beaktning. Dessa oskrivna regler har en betydande del för revisionen utfall (Beetham, 1991).
2. Att reglerna accepteras innebär att omgivningen delar samma värderingar som reglerna bygger på. Det innebär att revisorerna ska uppfattas ha en giltig auktoritet, vilket uppnås genom att de som får makten att utföra revisionen har de rätta egenskaper som krävs. I den kommunala sektorn utgörs de rätta egenskaperna av kompetensen de förtroendevalda- och sakkunniga revisorerna besitter. Dock överensstämmer inte alltid omgivningens värderingar och detta skapar motstridiga påtryckningar (Biddle, 1986, och (Beetham, 1991).

3. Samtycke från underordnade kan i den kommunala revisionen liknas vid relationen mellan revisorn och kommunmedborgare eller kommunanställda. Samtycket kan uttryckas genom aktiva insatser med effektiverings- och utvecklingsyfte. Kommunmedborgarnas aktiva insatser kan exemplifieras genom deras partival. Genom att aktivt välja att ge sitt stöd till ett parti stöds indirekt även revisorerna eftersom det är kommunfullmäktige som i sin tur utser de förtroendevalda revisorerna (Beetham, 1991). Att kontrollera huruvida de politiska besluten haft avsedd effekt ligger i kommunmedlemmarnas intresse. Rose (1991) menar att behovet av att kontrollera de demokratiska aktörerna uppstår på grund av att medborgarnas värderingar och uppfattningar är en del av den politiska auktoritetens berättigande (Rose, 1991).

Som nämnts tidigare är det av större vikt att legitimitet uppnås i den offentliga sektorn pga. ett större spann normer och värderingar finns att ta hänsyn till (Christensen, Læg Reid, & Røvik, 2005:4). Vid granskningar som revisorn utför i den offentliga sektorn är syftet att producera säkerhet och ett ökat förtroende för granskningsobjektet, och när granskning genomförs ökar tillförlitlighet av de rapporterna som sammanställs i slutändan (Power, 2004). Legitimiteten produceras av både de som granskar och de som blir granskade. Legitimitet bidrar, som vi ovan skrivit, med komfort och därför kan inte institutionella mål och revisorns oberoende bortses från, i diskussionen om komfort (Cassel, 2000). Detta på grund utav att granskarens förhandlingsstyrka, vilja samt makt att hävda professionella värderingar är starkt beroende av institutionella och kontextuella situationer (Power, 1999).

7.3 Institutionell Teori

Legitimitet skapas utifrån institutionell teori, detta sker genom att organisationer handlar på ett sätt där de följer strömmarna i dess sociala omgivning för att framstå som rationella och tillförlitliga (Carpenter & Feroz, 2001, Deegan & Unerman, 2011:360-367). Zetterqvist- Eriksson (2009) förklarar den institutionella teorin på flera sätt. Den institutionella teorin kommer till uttryck genom att organisationers handlingar följer det som tas för givet men också genom att omgivningen, vilken består av andra organisationer, har en påverkan på den egna organisationen. Den institutionella teorin förklaras även som hur organisationer väljer att följa såväl formella som informella regler, snarare än att välja rationella handlingssätt. Organisationer försöker att inte avvika från etablerade organisationer inom ett ämnesområde och anpassar sig därmed till vad andra

verksamheter gör och på detta sätt påverkas organisationerna av varandra (Zetterqvist- Eriksson, 2009).

Omgivningen har en betydande roll inom den institutionella teorin. Organisationen ses som ett öppet system där normativa, kulturella och historiska aspekter har stor betydelse. Utformningen av normerna sker av dem som ingår i den sociala sfären, det kan vara andra organisationer eller samhället i stort (Tuttle & Dillard, 2007, Deegan & Unerman, 2011, s. 366). Det gemensamma mänskliga handlande styrs av lagar, standarder, riktlinjer, rekommendationer, normer och värderingar och är det som ligger till grund för en organisation (Meyer och Rowan, 1977).

Institutioner är baserade på människors förnuft och redan etablerade traditioner enligt Brorström (1997). Brorström menar att vi genom vår omvärld kan skapa ordning och få en ökad förståelse och en ökad kontroll med hjälp av institutioner. Genom att influeras av sin omvärld får verksamheten en ökad kunskap om hur den ska hantera osäkerhet och hur viktiga beslut ska fattas. Detta kan dock ses även ur ett negativt perspektiv då tolkningsmöjligheterna hämmas och leder verksamheten till likgiltighet och tröghet (Brorström, 1997).

Verksamheter söker sig inte bara till effektivitet utan också legitimitet enligt Meyer och Rowan (1977) och Deegan & Unerman (2011). När en verksamhet uppfyller vissa institutionella krav kan de få en ökad legitimitet, vilket leder till att verksamheten själv har ett intresse kring dessa krav och en ökad effektivitet kan då uppnås genom att arbeta aktivt för att skaffa legitimitet. När den institutionella omgivningen trycker på leder det till att verksamheter antar samma former och därmed blir likartade (Isomorfism) (Meyer och Rowan, 1977, Deegan & Unerman, 2011, s. 364).

7.3.1 Påtvingande isomorfism

Det finns olika typer av samhällsliga påtryckningar vilka påverkar en organisation. Staten är det mest inflytelserika organet och kan genom lagar och tvingande regler utöva formella påtryckningar som en organisation måste efterfölja. Påtryckningar av informell karaktär kommer från andra organisationer. Vidare kan institutionell teori beskrivas genom institutionell isomorfism. Isomorfismen i sig är en process, som i sin tur kan brytas ner till tre olika processer som ger

förklaring till förändringen samt anpassningen av frivillig redovisning (DiMaggio & Powell, 1983).

Den tvingande processen uppstår genom påtryckningar från andra organisationer som har stort inflytande i den egna organisationen, men också genom samhällets kulturella förväntningar. DiMaggio & Powell (1983) förklarar den mimetiska processen som härmande, vilket innebär att organisationer har en strävan efter att efterlikna andra organisationer. Härmande av andra organisationer genomförs genom att strukturer, handlingsmönster och resultat kopieras. Kopieringen skulle medföra att organisationen påvisar en vilja att få omgivningens acceptans och detta uppnås genom att anpassa sig efter de institutionella krav som finns. Förutom acceptans är kopieringen även legitimitetsskapande (DiMaggio & Powell, 1983, Deegan & Unerman, 2011:365f). Att avvika från omgivningens krav minskar inte bara organisationens legitimitet, men medför även minskade konkurrensfördelar för organisationen (DiMaggio & Powell, 1983, Unerman & Bennett, 2004, Deegan & Unerman, 2011, s. 365-366).

Den institutionella teorin kommer till uttryck genom att organisationers handlingar följer det som tas för givet men också genom att omgivningen, vilken består av andra organisationer, har en påverkan på den egna organisationen. En ökad legitimitet uppstår när en verksamhet uppfyller vissa institutionella krav. Detta gör verksamheten drivande och börjar arbeta aktivt för att nå en ökad legitimitet. Legitimiteten är betydande då den håller verksamheten vid liv. När den institutionella omgivningen trycker på leder det till att verksamheter antar samma former och därmed blir likartade (Meyer och Rowan, 1977, Carpenter & Feroz, 2001, Deegan & Unerman, 2011).

7.4 Dokumentsammanställning av rekommendationer

Vi kommer i detta avsnitt framföra en dokumentsammanställning av 30 lägesrapporter av rekommendationer. Vi kommer ta upp vilka rekommendationer som har riktats i samtliga förvaltningar.

Vi kommer att gestalta sammanställningen med hjälp av matriser. På detta sätt ges det en bra övergripande bild av resultatet vilket hjälper läsaren att följa resultatet på ett enklare sätt då datainsamlingen berör två processer inom tio olika förvaltningar under en treårsperiod.

1. Tex Lundby	2.	3.	4.	5.	6.	7.
<i>"CITERING AV REKOMMENDATION"</i>						

I de små numrerade rutorna noteras namnen på de stadsdelsförvaltningar som omfattas av en och samma rekommendation. Rekommendationen citeras i den större rutan under. Beroende på hur många stadsdelsförvaltningar som tecknas i matrisen mellan de olika åren kan en utveckling åskådliggöras. Ju fler stadsdelsförvaltningar som omfattas av rekommendationen, ju mer spridda är bristerna mellan Göteborg Stads förvaltningar. Det innebär att ju färre förvaltningar som skrivs i en matris, desto mindre antal förvaltningar har brister på angiven punkt, vilket är ett bättre resultat. Tanken med att visualisera resultatet på detta sätt är att förenkla och göra resultatet mer lättbegripligt för läsaren. På detta sätt ges en övergripande bild av hur utvecklingen av rekommendationerna har sett ut genom åren.

7.4.1 Löneprocessen

I samband med Deloitte's granskning av löneprocessen inom göteborgsstad's 10 förvaltningar visade granskningen att det saknades kontroller av uppdateringar i löneregistret. Rekommendationen inom detta område är den mest vanliga, och förekommer i nio av tio. förvaltningar år 2014. Precis som i föregående års granskningar visar det sig att det inte funnits någon överordnad som har rollen att löpande kontrollera att de genomförda uppdateringarna i systemets grunddata blivit korrekt.

1. Kontroll av uppdateringar av löneregistret

Rekommendationen har formulerats på samma vis i många förvaltningar, men det skiljer sig åt inom vissa förvaltningar. Stadsdelsförvaltningen Västra Göteborg är den enda förvaltningen som inte fått en rekommendation inom denna del av löneprocessen samtliga år. Med hjälp av matriserna nedan ges en överblick på hur utvecklingen sett ut över åren

2012

1. Ö.G.	2. Ö.H.	3. V.H.	4. A	5. N.H.	6. M.L.	7. L	8. C	9. A.F.H.
---------	---------	---------	------	---------	---------	------	------	-----------

“För att säkerställa en god intern kontroll över förvaltningens löneutbetalningar föreslår vi att förvaltningen ser över löneprocessen med avseende på övervakande kontroller. Vi rekommenderar att ett kontrollmoment införs i samband med förändringar av grunddata avseende nyanställningar, uppdaterade anställningsvillkor etc. Exempelvis kan ekonomichef eller personalchef en gång per kvartal godkänna en logglista över samtliga ändringar i grunddata. Vid stora mängder data kan detta även utföras via stickprovskontroller från utdra en logglista.”

2013

1. Ö.G.	2. Ö.H.	3. V.H.	4. A	5. N.H.	6. M.L.	7. L	8. C	9. A.F.H.
---------	---------	---------	------	---------	---------	------	------	-----------

“För att säkerställa en god intern kontroll över förvaltningens löneutbetalningar föreslår vi att förvaltningen ser över löneprocessen med avseende på övervakande kontroller. Vi rekommenderar att ett kontrollmoment införs i samband med förändringar av grunddata avseende nyanställningar, uppdaterade anställningsvillkor etc. Exempelvis kan ekonomichef eller personalchef en gång per kvartal godkänna en logglista över samtliga ändringar i grunddata. Vid stora mängder data kan detta även utföras via stickprovskontroller från utdra en logglista.”

2014

1. Ö.G.	2. Ö.H.	3. V.H.	4. A	5. N.H.	6. M.L.	7. L	8. C	9. A.F.H.
---------	---------	---------	------	---------	---------	------	------	-----------

“För att säkerställa en god intern kontroll över förvaltningens löneutbetalningar föreslår vi att förvaltningen ser över löneprocessen med avseende på övervakande kontroller. Vi rekommenderar att ett kontrollmoment införs i samband med förändringar av grunddata avseende nyanställningar, uppdaterade anställningsvillkor etc. Exempelvis kan ekonomichef eller personalchef en gång per kvartal godkänna en logglista över samtliga ändringar i grunddata. Vid stora mängder data kan detta även utföras via stickprovskontroller från utdra en logglista.”

Sammanfattning

Avseende granskningsområdet "kontroll av uppdateringar" har exakt likadana rekommendationer riktats till förvaltningarna samtliga år. Det vi kan konstatera är att 9/10 förvaltningar fått rekommendationer under de granskade åren. Endast stadsdelsförvaltningen Västra Göteborg är fri från rekommendation inom granskningsområdet "kontroll av uppdateringar" under de granskade åren.

2. Rimlighetsbedömning av utbetald lön

Det andra området som granskats inom löneprocessen mellan åren 2012-2014 benämns:

"Rimlighetsbedömning av utbetald lön samt rutin avseende avstämning av utbetald lön mot redovisad lön". Inom denna del av löneprocessen råder en variation åren emellan avseende vilka stadsdelsförvaltningar som omfattats av revisorns rekommendation. Det har noterats att det inte sker någon rimlighetsbedömning av lön innan utbetalning sker, samt att den formella uppföljningen avseende huruvida redovisad lön stämmer överens med utbetald lön saknas.

2012

1. Ö.G.	2. Ö.H.	3. V.H.	4. A.	5. N.H.	6. M.L.	7. V.G.	8. A.F.H
<p><i>"För att säkerställa att utbetalda löner blir korrekta rekommenderar vi att förvaltningen implementerar ett kontrollmoment avseende avstämning av redovisad lön mot utbetald lön samt rimlighetsbedömning av lönerelaterade utbetalningar. Genomgång bör attesteras av exempelvis ekonomichef."</i></p>							

2013

1. Västra Göteborg	2. Norra Hisingen	3. Lundby	4. Centrum	5. Askim – Frölunda - Högsbo
<p><i>"För att minimera risken för såväl fel i samband med utbetalningar av löner bör förvaltningen utveckla sin rutin avseende att rimlighetsbedömning av lön utförs innan utbetalning sker. Avstämningen bör dokumenteras. För att säkerställa att utbetalda löner blir korrekta rekommenderar vi att förvaltningen implementerar ett kontrollmoment avseende avstämning av redovisad lön mot utbetald lön. Genomgång bör attesteras av exempelvis ekonomichef."</i></p>				

2014

1. Lundby	2. Centrum	3. Västra Göteborg	4. Askim Frölunda Högsbo
-----------	------------	--------------------	--------------------------

"För att säkerställa att utbetalda löner blir korrekta rekommenderar vi att förvaltningen implementerar ett kontrollmoment avseende avstämning av redovisad lön mot utbetald lön samt rimlighetsbedömning av lönerelaterade utbetalningar. Genomgång bör atteras av exempelvis ekonomichef."

Sammanfattning

Avseende granskningsområdet "Rimlighetsbedömning av utbetald lön samt rutin avseende avstämning av utbetald lön mot redovisad lön" lämnades år 2012 identiska rekommendationer till 8/10 stadsdelsförvaltningar. Rekommendationer har inte lämnats till Centrum och Lundbys förvaltningar. År 2013 har det lämnats identiska rekommendationer till 5/10 förvaltningar. De förvaltningar som saknar rekommendationer år 2013 är Majorna linne, Angered, Östra Göteborg, Västra Hisingen, Örgryte Härlanda. År 2014 har identisk rekommendation lämnats till 4/10 rekommendationer. Majorna – Linné, Angered, Östra Göteborg, Västra Hisingen, Örgryte Härlanda samt Lundby saknar rekommendationer inom denna punkt år 2014. Resultatet visar att förvaltningarna som omfattas av rekommendationerna avseende rimlighetsbedömningar av utbetald lön har minskat från åtta till fyra stadsdelsförvaltningar mellan de studerade åren 2012-2014.

3. Kontroll av slutdatum

Den tredje förekommande punkten bland rekommendationerna är att det saknas kontroller för att säkerställa att slutdatum läggs in i Personec vid uppsägning. Denna punkt benämns "kontroll av slutdatum" i lägesrapporterna mellan åren 2012-2014. Detta är en viktig punkt som bör åtgärdas av förvaltningarna, för annars riskeras det att löner betalas ut felaktigt till anställda som avslutat sina tjänster. Rekommendationerna har varierat formuleringsmässigt mellan åren och är inte av exakt likadana. Nedan illustrerar vi hur det har sett ut åren 2012-2014 vad gäller kontroll av slutdatum.

2012

1. Ö.G.	2. Ö.H.	3. V.H.	4. N.H	5. M.L.	6. L.	7. C.	8. A.	9. A.F.H
<p><i>"Förvaltningen bör se över rutinen för kontroll av slutdatum för att minimera risken för att felaktiga löner betalas ut"</i></p>								

2013

1. Ö.G	2. M.L	3. L.	4. Centrum	5. Angered	6. Örgryte Härlanda
<p><i>"Förvaltningen bör se över rutinen för kontroll av slutdatum för att minimera risken för att felaktiga löner betalas ut. Exempelvis kan kontroll läggas till på den checklista som VI förstått att vissa förvaltningar tillämpar vid uppsägning"</i></p>					<p><i>"Förvaltningen bör se över rutinen för kontroll av slutdatum för att minimera risken för att felaktiga löner betalas ut."</i></p>

2014

1. M.L.	2. C.	3. Ö.G.	4. Örgryte Härlanda	5. Lundby
<p><i>"Förvaltningen bör se över rutinen för kontroll av slutdatum för att minimera risken för att felaktiga löner betalas ut. Exempelvis kan kontroll läggas till på den checklista som vi förstått att vissa förvaltningar tillämpar vid uppsägning. Vidare rekommenderar vi att dessa kontroller dokumenteras och sparas."</i></p>			<p><i>"Förvaltningen bör se över rutinen för kontroll av slutdatum för att minimera risken för att felaktiga löner betalas ut. Vidare rekommenderar vi att dessa kontroller bör dokumenteras och sparas."</i></p>	<p><i>"För att säkerställa en god intern kontroll över förvaltningens löneutbetalningar föreslår vi att förvaltningen ser över löneprocessen med avseende på övervakande kontroller. Vi rekommenderar att ett kontrollmoment införs i samband med förändringar av grunddata avseende nyanställningar, uppdaterade anställningsvillkor etc. Exempelvis kan ekonomichef eller personalchef en gång per kvartal godkänna en logglista över samtliga ändringar i grunddata. Vid stora mängder data kan detta även utföras via stickprovskontroller från utdragen"</i></p>

Sammanfattning

Avseende granskningsområdet "*kontroll av slutdatum*" lämnade Deloitte år 2012 identiska rekommendationer till 9/10 stadsdelsförvaltningar. Endast Västra Göteborgs stadsdelsförvaltning är fri från rekommendation avseende granskningspunkten kontroll av slutdatum.

År 2013 har det lämnats rekommendationer till totalt 6/10 förvaltningar. Fem förvaltningar har fått exakt likadan rekommendation, dock är rekommendationen som riktats mot Örgryte Härlanda fått formulerats en aning annorlunda i jämförelse med de övriga fem förvaltningarna. Det förekommer dock inte stora skillnader, vilket man kan utläsa från matriserna ovan. De förvaltningar som saknar rekommendationer helt och hållet år 2013 är, Västra Göteborg, Askim- Frölunda-Högsbo, Västra Hisingen och Norra Hisingen.

År 2014 har det lämnats rekommendationer till totalt 5/10 förvaltningar. Tre förvaltningar omfattas av identisk rekommendation, dock är rekommendationen som riktats till förvaltningarna Örgryte Härlanda och Lundby formulerats annorlunda. Angered, Östra Göteborg, Västra Hisingen, Örgryte Härlanda samt Lundby saknar rekommendationer inom denna granskningspunkt år 2014. Samtliga matriser inom granskningsområdet "*kontroll av slutdatum*" visar att antalet förvaltningar som omfattas av en rekommendation minskat, d.v.s. år 2012 riktades rekommendationer till nio förvaltningar. 2013 antalet förvaltningar till sex förvaltningar och till sist en minskning till 5 förvaltningar år 2014.

8.1.2 Intäktsprocessen

1. Kontroll av inkomstanmälningar inom barnomsorgen

Rekommendationer har lämnats till 9/10 förvaltningar. Enbart Östra Göteborg omfattas inte av rekommendationen avseende kontroll av inkomstanmälningar år 2013. I samband med Deloitte's granskning har det noterats att formell kontroll och uppföljning på inkomstanmälningar inte genomförs. Detta medför risker att inkomstuppgifter avseende barnomsorg är felaktig.

Vidare har det i granskningen uppmärksamats att det inte sker någon avstämning av inkomstanmälningar avseende personer som erhåller försörjningsstöd. Resultatet är uteblivna intäkter för barnomsorgen uppstår. Likadana rekommendationer har lämnats till samtliga nio förvaltningar:

2012

1. V.G.	2. Ö.G.	3. V.H.	4. A.	5. M.L	6. L.	7. C.	8. Ö.G.
<p><i>"För att stärka den interna kontrollen och för att säkerställa att uppgiften av inkomstanmälningar för barnomsorg blir korrekta rekommenderar vi förvaltningen att utföra stickprovskontroller på inlämnade inkomstanmälningar mot t.ex. skatteverket. Vidare bör förvaltningen undersöka möjligheten till informationsutbyte mellan barnomsorgen och socialkontoret för att säkerställa att uppgiften om försörjningsstöd i inkomstuppgifterna för barnomsorg blir korrekta."</i></p>							
9. V.G.				10. Ö.H.			
<p><i>"För att stärka den interna kontrollen och för att säkerställa att uppgiften av inkomstanmälningar för barnomsorg blir korrekta rekommenderar vi förvaltningen att utföra stickprovskontroller på inlämnade inkomstanmälningar mot t.ex. skatteverket."</i></p>							

2013

1. V.G.	2. Ö.H.	3. V.H.	4. A.	5. N.H	6. M.L	7. L.	8. C.	9. A.F.H
<p><i>"För att stärka den interna kontrollen och för att säkerställa att uppgiften av inkomstanmälningar för barnomsorg blir korrekta rekommenderar vi förvaltningen att utföra stickprovskontroller på inlämnade inkomstanmälningar mot t.ex. skatteverket. Vidare bör förvaltningen undersöka möjligheten till informationsutbyte mellan barnomsorgen och socialkontoret för att säkerställa att uppgiften om försörjningsstöd i inkomstuppgifterna för barnomsorg blir korrekta."</i></p>								

2014

1. V.G.	2. Ö.H.	3. L.	4. C.	5. A.F.H	6. M.L.
<p><i>"För att stärka den interna kontrollen och för att säkerställa att uppgiften av inkomstanmälningar för barnomsorg blir korrekta rekommenderar vi förvaltningen att utföra stickprovskontroller på inlämnade inkomstanmälningar mot t.ex. Skatteverket. Vidare bör förvaltningen undersöka möjligheten till informationsutbyte mellan barnomsorgen och socialkontoret för att säkerställa att uppgiften om försörjningsstöd i inkomstuppgifterna för barnomsorg blir korrekta. Vidare rekommenderar vi att denna kontroll dokumenteras och sparas."</i></p>					

Sammanfattning

Avseende granskningsområdet "*Kontroll av inkomstanmälningar inom barnomsorgen*" inom intäktprocessen riktades det år 2012 rekommendationer till samtliga tio stadsdelsförvaltningar. Åtta av förvaltningarna har tilldelats en och samma rekommendation, och de övriga två förvaltningarna har tilldelats likadana rekommendationer med ett lite tillägg från de övriga åtta förvaltningarna. År 2013 har likadana rekommendationer lämnats till nio av tio förvaltningar. Enbart Östra Göteborg har varit fri från rekommendation gällande kontroll av inkomstanmälningar år 2013. År 2014 har sex av tio stadsdelsförvaltningar fått identiska rekommendationer. De förvaltningar som inte fått någon rekommendation avseende kontroll av inkomstanmälningar är Östra Göteborg, Norra Hisingen, Västra Hisingen samt Angered. Resultatet visar att rekommendationerna inom intäktprocessen mellan åren 2012-2014 har avtagit och har minskat från tio till sex stadsdelsförvaltningar mellan de studerade åren.

8. Resultat och analys

Studiens resultat kommer presenteras i följande kapitel. Först presenteras en dokumentanalys av lägesrapporter för åren 2012-2014, innehållande rekommendationer riktade till samtliga stadsdelsförvaltningar följt av en analys. I sista delen av empirikapitlet redogörs för intervjupersonerna svar, och sedan en analys av deras redogörelser.

8.3 Intervju resultat och analys

Intervjurespondenter

Teamledare, stadsrevisionen: Andreja Sarcevic

Teamledare, stadsrevisionen: Anders Hasslöf

Yrkesrevisor, stadsrevisionen: Anders Landqvist

Yrkesrevisor, stadsrevisionen: Lisa Nöjd

Förtroendevald revisor: Hans Aronsson

Förtroendevald revisor: Lars Bergsten

Auktoriserad revisor, Deloitte: Harald Jagner

Ekonomichef, Västra Hisingen: Anders Glansen

Områdeschef Förskola, Västra Göteborg: Eva-Lil Thorsson

HR-chef, Örgryte- Härlanda: Marianne Thellsten

HR-specialist, Norra Hisingen: Ulrika Bengtsson

8.2 Revisorns oberoende

8.2.1 Oberoende

Begreppet oberoende var något bekant hos samtliga respondenter. Revisorerna ansåg sig inte ha någon form av annat uppdrag inom kommunen bortsett från revisionsuppdraget. Samtliga respondenter påpekade att det inte går att ha ett annat uppdrag och samtidigt vara oberoende. Oberoende är ett begrepp som alla intervjurespondenter ansåg som mycket viktigt för en fungerande revision. Alla revisorer svarade att om det uppstår någon form av tvivel på att revisorn kan upprätthålla ett oberoende förhållningssätt ändras granskningsupplägget och kollegor får byta

enheter de granskar. Det finns två dimensioner av oberoende som alla revisorer nämnde under intervjuerna; (1) Faktiskt oberoende: Att revisorn är faktiskt oberoende och självständig. (2) Synbart oberoende: att revisorn skall uppfattas som oberoende av den granskade enheten. Samtliga intervjupersoner tyckte alltså att oberoendet är av stor betydelse och att det därför också med stor sannolikhet påverkar följsamheten av rekommendationer. Enligt Teamledaren Andreja Sarcevic skulle nog ingen följa rekommendationerna som lämnas om revisorerna inte verkade oberoende i sitt arbete.

En av respondenterna, som arbetar i en av förvaltningarna, uppfattade revisorns oberoende annorlunda i jämförelse med revisorernas egen uppfattning av vad oberoende är. Anders Glansén som är ekonomichef i stadsdelsförvaltningen Västra Hisingen förklarar vikten av en oberoende revisor, men att han ibland uppfattar revisorerna som alltför oberoende. Enligt Glansen saknas en dialog innan granskningen utförs. I utvecklingssyfte efterfrågar Glansén en djupare dialog innan granskningen slutförs. Om revisorerna fick mer information om de risker förvaltningarna uppmärksammat, och utifrån det utveckla sina rekommendationer skulle revisionen vara mer meningsfull menar Glansen. Dock anser de andra tre respondenterna som arbetar i förvaltningarna att revisorn varken ska stå i beroendeställning till intressenterna i organisationen som granskas eller ha egna intressen i verksamheten. En ökad förståelse och inblick kan hindra den som granskar att se det som faktiskt behöver göras.

Oberoendet hos de intervjuade upplevs som något viktigt och influerande vid genomförandet av rapporter. Bedömningarna skall göras utifrån kriterier som är tydliga och legitima, och det som man har granskat skall ställas i relation till dessa kriterier. Det är viktigt att en revisor inte kan komma in och reflektera själv, utan bedömningarna skall göras utifrån tydliga kriterier. Detta säkras de genom en kvalitetssäkring som görs på revisionskontoret, där alla ser till att bedömningarna är av oberoende slag. Slutsatserna bland revisorerna skall inte skiljas åt, snarare vara liknande. Detta är något samtliga revisorer samtyckte om, graden av objektivitet i formuleringarna är av betydelse då de ska vara så likartade som möjligt. Och samtliga höll med om att det är viktigt med hur rekommendationerna framställs, främst tydligheten.

Samtliga revisorer, som vi kan se i att de i detta avsnitt, *oberoende*, nämnde två dimensioner av begreppet oberoende, dessa kan kopplas till Diamant (2004) och Powers (1996) resonemang om att en revisor måste vara "*independence in fact*" (faktiskt oberoende) för att revisorn som yrkesroll ska vara meningsfull. Men även att revisorn ska vara "faktiskt oberoende" som "påtagligt oberoende". Detta innebär att en revisor skall vara "*independence in appearance*" (Synbart oberoende). Revisorn måste alltså *uppfattas* som oberoende för att kunna tillföra trovärdighet (Power, 1996). En tydlig parallell kan dras till intervjuvaren då samtliga respondenter ansåg att det är viktigt att vara både "synbart oberoende" men även "faktiskt oberoende". Inte nog med det, så påpekade också Teamledaren just det som Power (1996) menar att man alltså måste uppfattas som oberoende för att kunna tillföra trovärdighet, och enligt Andreja, kunna bidra till att rekommendationerna följs.

Det är intressant att en av respondenterna från förvaltningen tänkte i helt andra banor än övriga respondenter vad gäller revisorns oberoende, detta var Anders Glansen. Han menade att revisorn och de granskade ska kommunicera i större utsträckning, men detta kan enligt teorin vara problematiskt om man ser det ur ett oberoendeperspektiv. Med en ökad kommunikation kan revisorn hamna i en beroendeställning till de granskade, och Diamant (2010) menar att revisionens funktion är möjlig endast då revisorn är oberoende. Glazier & Jaenicke (2002) anser även att det blir viktigt att kunna identifiera eventuella relationer som kan tänkas skada oberoendet (Glazier & Jaenicke, 2002).

Diamant (2004) skriver i sin bok att en revisor kan ses som oberoende då han eller hon utför sitt arbete där revisorns val grundas på föreliggande fakta och inte låter på andra personers önsknings. Men författaren menar även att "oberoende" är en karaktärsfråga där en självständig person skall kunna inta ett självständigt och objektivt ställningstagande till informationen som revisorn själv har inhämtat (Diamant, 2004:163). Stadsrevisionen verkar tycka att följsamheten av kriterier skall vara tydliga för att inte rubba oberoendet men de verkar ändå kunna ta självständiga och objektiva ställningstaganden till informationen de inhämtat. Kvalitetssäkringen som utförs på revisionskontoret återspeglar det diamant (2004) förespråkar i sin bok.

8.2.2 Relationer och kommunikation

När revisorerna ska rikta rekommendationer eller kritik uppger de två teamledarna vi intervjuat att det är viktigt att kraven som ställs på de granskade är tydliga. Teamledarna tycker främst att kommunikationen är viktig när revisorerna riktar rekommendationer eller kritik. De menar att det inte är en ökad dokumentation de vill se utan att de sinsemellan skall ha en starkare kommunikation. Vilket även Andres Glansén som är ekonomichef i Västra Hisingens stadsdelsförvaltning poängterat skulle vara bra för att kunna nå utvecklingsmöjligheter. Yrkesrevisorerna Lisa Nöjd och Anders Landqvist menar att en ökad kommunikation är bra och det är viktigt att kommunikationen inte går förlorad, men att en viss försiktighet bör beaktas för att oberoendet ska kunna upprätthållas. Detta sker genom att inte skapa alltför nära relationer med de granskade. Samtliga revisorer uppgav att kommunikation är av stor vikt och att revisorn bör testa sitt oberoende innan en granskning genomförs.

“SKYREV är en yrkesförening vi är med i, där har de en blankett om oberoende som varje revisor skall fylla i för att kontrollera sitt ”oberoende”. Sedan diskuterar vi om revisorns lämplighet för uppdraget.” Andreja Sarevic – Teamledare.

Fyra av de intervjuade revisorerna nämnde kommunikationens betydelse, men ändå anser en förvaltningsrepresentant att det saknas kommunikation innan granskningarna genomförs. Dock var det bara en som ansåg att kommunikationen var bristfällig. Att revisorerna testar sitt oberoende innan granskning utförs kan kopplas till revisionslagen. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns objektivitet, opartiskhet och självständighet säkerställs. För att säkerställa oberoendet ytterligare skall revisorn pröva om det finns omständigheter som kan påverka förtroendet för revisorns opartiskhet (Diamant, 2004:163). Även Glazier & Jaenicke (2002) instämmer i att revisorns oberoende bör provas.

Relationerna revisorerna har med de som ska granskas bygger mycket på respekt för varandras roller och förtroende. Lisa Nöjd som är yrkesrevisor tycker att man måste undvika konflikter då det inte blir framkomligt. Dock menar hon att det även är viktigt att de accepterar vissa saker som revisorn kommer med för att kunna värna om integriteten. Samtliga revisorer svarade att det

uppstår någon form av tvivel på att oberoendet kan komma att rubbas ändras granskningsupplägget och kollegor får byta enheter de granskar.

Utifrån intervjuresultaten kan vi se kopplingar till ett av Eilifsen et al. (2009) fem oberoende hot som revisorn ställs inför när de arbetar. Vi kan koppla deras svar med att öka kommunikationen och upprätthålla goda relationer till något som kan skapa ett vänskapshot. Men de är ändå medvetna om att de måst vara försiktiga och inte skapa allt för bra relationer med de granskade. Revisorn måste kunna ha en balans mellan att ha kunskap om de som granskas samtidigt som man skall förhålla sig objektiv och inte involvera sig allt för mycket för att inte ge en bristfällig objektiv bedömning (Eilifsen et al. 2009). Kopplingen kan även dras till Cassel (1996) bok som behandlar revisorernas civilkurage. Han formulerar civilkurage som en avgörande faktor för oberoendet. Det Lisa Nöjd menade att man helst vill undankomma konflikter är något Cassels säger att det generellt sätt är självklart att människan vill undankomma konflikter, därför tillkommer svårigheten i att hålla fast vid sina grundläggande ställningstaganden (ibid.). Cassels menar att vikten av civilkurage där revisorn hamnar i situationer där de utsätts för opassande påtryckningar kan rubba revisorns oberoende. I våra intervjuresultat var det endast Lisa Nöjd som kunde påvisa en viss del av att opassande påtryckningar kan rubba revisorns oberoende, detta genom att man självklart vill undankomma konflikter.

8.2.4 Följsamheten

Oberoendet spelar en stor roll i revisorns granskningar enligt de fyra respondenterna inom förvaltningarna, de alla anser att oberoendet gör att "tyngden" ökar i rapporterna och rekommendationerna eftersom revisorn blir mer korrekt och icke relationsbunden och därför ökar graden av följsamheten. En av respondenterna påpekade just att om man hade kunnat misstänka att granskningen inte har gått rätt till så är det av självklarhet att det påverkar trovärdigheten i resultaten och att det följaktligen inte blir lika viktigt att följa rekommendationen. Samtliga revisorer ansåg också att oberoendet hos en revisor påverkar följsamheten hos en rekommendation.

De förtroendevalda la upp tanken på ett annorlunda sätt och menade att om man arbetar partipolitiskt kommer detta rubba förtroendet och trovärdigheten, detta kan uppvisas då en av de förtroendevalda revisorerna väljer att skriva en egen rapport som resulterar i två revisionsberättelser på slutet med helt olika innehåll. Detta kan komma att påverka följsamheten

negativt. De fyra personerna vi intervjuade från förvaltningarna tyckte inte att oberoendet hos revisorn är något som kan komma att påverka följsamheten. De andra revisorerna tyckte att detta är något oerhört viktigt och som nästan är avgörande vid följsamheten av rekommendationerna de lämnar ut. Marianne och Ulrika påpekade just att om en revisor inte är oberoende så skapar det legitimitetsproblem och därför kan en rekommendation inte kännas lika viktig att följa. Alla revisorer tyckte att det är viktigt att inte gå in och säga för mycket i sina rekommendationer. Man får inte påverka för mycket för att inte förvaltningarna skall ta till sig revisorernas exempel allt för mycket. Gör de det blir risken att man nästa år kommer att granska sina egna beslut. Dock tyckte två av de fyra intervjuade från förvaltningarna att de borde komma med mer utförligare rekommendationer och exempel för att åtgärda bristerna.

Att oberoendet spelar en stor roll i revisorns granskningar enligt de fyra respondenterna inom förvaltningarna, och att oberoendet gör att "tyngden" ökar i rapporterna och rekommendationerna eftersom revisorn blir mer korrekt och icke relationsbunden kan kopplas till det Gendron et al har skrivit (2001) men även något Diamant (2004) tar upp i sin bok. För att revisorn skall uppfylla en tillitsskapande funktion är det av central betydelse att revisorn är oberoende. Genom att en revisor intar en oberoende ställning till bedömningen av rapporterna inger detta förtroende till intressenterna (Gendron et al., 2001). Revisorn skall tillföra en ökad tilltro för den granskade verksamheten. Detta kan uppnås då en revisor arbetar på ett sätt där han eller hon har en förmåga att bedöma och fatta beslut utan att påverkas av andra (Diamant, 2010). Därför kan följsamheten påverka, då mycket hänger på att tilltron till revisorn skall vara hög, och därför är vikten av en oberoende revisor så viktig.

Att samtliga intervjuade revisorer tyckte att det är viktigt att inte gå in och säga för mycket när de framställer sina rekommendationer kan kopplas till ett av oberoende hoten vid granskningen, självgranskning (Eilifsen et al. 2009). Med detta menas att revisorn har varit delaktig och gjort ställningstaganden i samma moment flera gånger. Vilket intervjupersonerna var mycket medvetna om, och utifrån deras svar så verkade de vara väldigt försiktiga så att det inte skulle ske en "sjelvgranskning" nästa år de är på besök för att granska. De är alla mycket försiktiga att detta inte sker men ändå känner de personer som vi intervjuade i förvaltningarna att detta hade hjälpt dem avsevärt att kunna åtgärda bristerna så som revisorerna vill ha det. Det som kan förekomma är att revisorn kan ge rådgivning av friståendeslag som omfattas av granskningen, detta hotar alltså

oberoendet (FAR:s Samlingsvolym, 2012) (Eilifsen et al. 2009), Något vi kan utläsa från dokumentgranskningen är att det inte förekommer allt för tydliga exempel som kan leda till en självgranskning nästa år, vi kan därmed stärka revisorernas svar, att de faktiskt inte ger mycket exempel vid rekommendationerna.

8.3 Legitimitet

8.3.1 Granskning som producent av säkerhet och ökat förtroende

När frågan avseende revisionens funktion ställs refererar samtliga respondenter till stadsrevisionens vision. Granskningen är en sorts garanti för medborgarnas räkning att nämnder och bolag är ändamålsenliga och fyller även en verksamhetsutvecklande funktion.

”Stadsrevisionens vision är att stärka tilltron till det demokratiska systemet. Det uppnås genom att vi i vår granskning medverkar till en ändamålsenlig styrning och ledning av stadens verksamheter. Granskningen inriktas i huvudsak mot prövningen av att verksamheten i stadens nämnder och bolag genomförs på ett effektivt, lagenligt och ändamålsenligt sätt, men också på den förebyggande och mer utvecklingsinriktade delen av revisorernas upp drag.”-

(Revisionsplanen, 2014)

Hans Aronsson förklarar att revisionen är främjande, den finns till i förebyggande syfte. Med hjälp av rekommendationer blir revisionen främjande och detta skapar trovärdighet i revisorernas arbete som i sin tur genererar förtroende i nämnder och styrelser i kommunen. Som Lars Bergsten förklarar ska det granskande organet granska den beslutande delen. Påträffas felaktigheter och att fullmäktiges beslut inte verkställs kan revisorerna välja att rekommendera fullmäktige att inte bevilja ansvarsfrihet för den specifika nämnden eller styrelsen. Harald Jagner, revisor på Deloitte, menar att problematiken som återfinns i stora organisationer är att verksamheterna har svårt att veta vem som ansvarar för vad. Även om verksamheterna i stora drag vet vem som ansvarar för vad så har de stora volymer avseende servicetagare och transaktioner. Det uppstår därför frågor kring vem som behöver vilken typ av information och det är svårt att komma fram till vem som berörs av en viss nyhet eller ändring.

Harald Jagner trycker på det faktum att en verksamhets möjlighet att följa rekommendationer beror

på möjligheten att själv påverka. Harald lyfter två aspekter; den egna påverkningsförmågan över rekommendationerna och den egna kreativiteten i verksamheten för att hitta andra lämpliga kontroller för att komma fram med en lösning för en upptäckt risk. På grund av detta förklarar Harald Jagner att revisionsbyrån alltid diskuterar rekommendationen med förvaltningen/nämnden i samband med när den överlämnas till berörd verksamhet. Dialogen är viktig för att ett förändringsförslag ska få acceptans i verksamheten. Både Harald Jagner, som är revisor på Deloitte och Anders Landqvist som är yrkesrevisor, förklarar att det är en sak att ha rätt, och en sak att få rätt.

Ekonomichef Anders Glansén och områdeschef Eva-Lil Thorsson instämmer i påståendet om att en acceptans måste ligga till grund för att en förändring ska kunna komma till stånd. De båda förklarar att det måste finnas ett mått av förståelseskapande så att när de ska utföra förändringen förstår varför och viken effekt förändringen kommer ha. Verkar förändringen obegriplig och irrelevant blir förvaltningarna inte lika benägna att åtgärda en rekommendation. Anders Landqvist uppger att det är viktigt att deras rekommendationer och bedömningar är legitima. Rekommendationerna och kritiken måste ha en relevans och vara väl underbyggda med iakttagelser för att uppfattas som legitimt. För att uppnå legitimitet måste bedömningarna som görs vara förståeliga, som även Anders Glansen och Eva-Lil Thorsson uppmärksammar. Anders Landqvist förklarar dessutom att utan den röda tråden påverkas legitimiteten negativt och att hänsyn måste tas till att rekommendationerna faktiskt genererar arbete i mottagarsidan. Om mottagarsidan inte förstår rekommendationen eller tycker den är dålig eller underbyggd så uppfattas processen som mindre legitim vilket leder till att valet blir att inte följa rekommendationen. Anders Glansen och Eva-Lil Thorsson menar även att det är viktigt att det förklaras hur förändringen/åtgärden ska genomföras. Här råder det delade meningar mellan förvaltningscheferna och den auktoriserade revisorn Harald Jagner som menar att det är de egna verksamheterna själva som ska sätta upp nivån för den interna kontrollen. Därav måste verksamheterna själva ta ansvaret för att komma på lämpliga kontroller, för annars skiftar ansvarsfördelningen från verksamheten och läggs på den externa revisionskonsulten.

Stadsrevisionens vision stämmer väl överens med författarna syn som menar att granskning finns till för att producera säkerhet och ökat förtroende för granskningsobjektet. Carrington menar att

legitimeringen visar hur revisionen uppfyller befintliga normer och etiska hänsynstagande som finns, men också att någonting anses vara korrekt önskvärt och som är i enighet med samhällets värderingar. Tittar man på stadsrevisionens vision, vilken är utgångspunkten för både de förtroendevalda- och yrkesrevisorerna, så stämmer visionen väl överens med Carringtons idé om att revisionen legitimerar genom att uppfylla normer och etiska hänsynstagande, i enighet med samhällets värderingar. Samhällets intresse är att deras skattemedel används ändamålsenligt, och det kan vi se att granskningen finns till för att säkerställa.

Harald Jagners yttrande avseende granskningsobjektets ansvar att komma fram till lämpliga kontroller i åtgärdsarbetet av en upptäckt brist kan kopplas till Pentlands (1993), Powers (1999, 2003), Carrington och Catasús (2007) resonemang om att granskningen ska medföra ökad tillit, legitimitet och komfort för både allmänheten och andra intressenter. Vidare förklarar Carrington och Catasús (2007) samt Power (2003) att komforten samproduceras av både granskaren och andra aktörer, såsom granskningsobjektet. En brist som vi noterat är att i Göteborgs stads förvaltningar verkar förhoppningarna ligga på att revisorerna ska vara mer specifika genom att i rekommendationerna förklara tillvägagångssätten för att åtgärda en upptäckt brist. Detta är ett felaktigt tankesätt som inte överensstämmer med teorin om skapande av legitimitet. Förvaltningarna måste själva vara mer kreativa och lägga fram egna lösningar, precis som revisorn Harlad Jagner poängterar.

8.3.2 Lagstiftning

Andreja Sarcevic förklarar att revisionen har en stor trovärdighet och att revisionen är ett viktigt demokratiskt instrument. Liksom Harald Jagner, Anders Glansén och Eva-Lil Thorsson förklarar Andreja Sarcevic att för att skapa trovärdighet ska revisionen vara grundat i tydliga kriterier och inte bygga på egna bedömningar. Samtliga revisorer är väl införstådda i vilka lagar och regler som gäller för revisionen. Lisa Nöjd är inne på samma spår och menar att revisorerna ständigt måste knyta upp granskningen mot kriterier och lagar. Dock kan det i vissa granskningar saknas tydlig lagstiftning och då menar Lisa Nöjd att det är viktigt att revisorn hittar en ingång som uppfattas legitim och trovärdig. På detta sätt blir legitimitet viktig för efterlevnaden av rekommendationer.

Revisorsuppdraget är definierat i Kommunallagen (KL) 9 kapitel. Revisorerna är de enda tjänstemännen som är upptagna i KL som också skriver att revisorerna i sitt uppdrag ska använda sakkunniga biträden. Revisionen i bolag regleras i Aktiebolagslagens (ABL) 10 kapitel som reglerar allmän och särskild granskning med förtroendevalda lekmannarevisorer. Därtill förklarar Andreja Sarcevic att de har egna rutinbeskrivningar som preciserar hur en granskning skall gå till. God revisionssed är ingen lag, men det är styrande för revisorerna och är den mest konkreta riktlinjerna. Förutom dessa lagar finns STAREVS och SKYREVS riktlinjer, vilka är de förtroendevaldas samt yrkesrevisorernas egna föreningar.

Harald Jagner förklarar att vissa länder jobbar mycket med lagstiftning och andra med uppförandekoder såsom bolagskoden. Bolagskoden är ingen lag, utan antingen följs koden eller så ska förklaring till avvikelser finnas. Lagarna, såsom KL och ABL, är mer detaljerade. I Sverige beaktas dels lagen och dels koden, men Sverige blir inspirerade av andra länder och jobbar alltmer med koder. Förändringen innebär att mer hänsyn tas till vad allmänheten tycker är rätt. En revisor kan ha genomfört en granskning på ett bra sätt, helt lagligt korrekt men sakna social acceptans. Det är något som man ser mer av i samhället, menar Harald och refererar till det som kallas synbart oberoende. Så det handlar inte alltid om att följa lagen utan att följa sin tid och förväntan från samhället.

När det kommer till lagstiftningen är den första nivån av Benthams legitimitetsteori uppfylld. Den första nivån innefattar den juridiska aspekten av revisionen, vilken styr revisionens utformning. Att handla i enighet med etablerade lagar och regler innebär att revisorn efterlever främst kommunallagen men även revisorslagen. Samtliga revisorer är väl införstådda i vilka lagar och regler som gäller för revisionen och de poängterar att revisorerna ständigt måste förhålla sin granskning till lagar, främst revisionslagen och aktiebolagslagen. Harald Jagner nämner att revisorn måste följa sin tid och förväntan från samhället, vilket kan kopplas till Benthams tredje punkt i legitimitetsteorin som innebär att samtycke från underordnade ska finnas. Harald menar att mer hänsyn tas till vad allmänheten tycker är rätt och det ger allmänheten möjlighet att påverka och därmed skapas ett samtycke från de "underordnade".

Det faktum att granskningen inte alltid handlar om att följa lagen utan att följa sin tid och förväntan från samhället kan även kopplas till Carringtons (2010ab) beskrivning av revisionen som legitimering. Legitimeringen visar hur revisionen uppfyller befintliga normer och etiska hänsynstagande som finns, men också att någonting anses vara korrekt önskvärt och som är i enighet med samhällets värderingar (Carrington, 2010b). Åter igen visar detta att det är viktigt att revisorn jobbar för att vinna de underordnades (t.ex. medborgarnas) samtycke. Uppfyller inte revisorn allmänhetens förväntan äventyras den egna positionen och rollen som revisor kan hamna hos någon annan. Frågan är hur legitimt detta är. Revisorerna är sakkunniga, ska de behöva ta hänsyn till allmänhetens tycke och åsikter i sitt jobb, och hur integreras det med tanken om revisorns oberoende.

8.3.3 Dialog

Dialog mellan revisorer och mottagare av rekommendationer har visat sig förekomma i stor utsträckning, och har en positiv inverkan på granskningens resultat menar alla intervjupersoner. Dialog förs under granskningens gång, d.v.s. innan rekommendationer lämnas men även efter att rekommendationer lämnats. Förvaltningarna har tid på sig att svara på rekommendationerna och förklara hur de ska arbeta för att åtgärda upptäckta brister. Lisa Nöjd förklarar att genom en ständig dialog kan det förhindras att bristerna formuleras som rekommendationer. Lösningar kan ske kontinuerligt vilket kan resultera i att rekommendationer inte behöver skrivas. När rekommendationer lämnas är det av stor vikt att rekommendationerna är genomtänkta och bra, för det ska inte lämnas rekommendationer på precis allt menar Lisa Nöjd. Anders Hasslöf för samma resonemang och anser att för många rekommendationer sänker trovärdigheten och mottagarens prioritering att åtgärda rekommendationerna. Anders Glansén bekräftar samma problematik och menar att det är viktigt att de rekommendationer som förvaltningen tar emot är giltiga. Bli det för många rekommendationer som dessutom inte stämmer överens med den egna verksamhetens riskbedömningar upplever förvaltningen att det inte är lika viktigt att följa rekommendationerna, och här kommer dialogens betydelse in i bilden menar Anders Glansén.

Lars Bergsten som är förtroendevald revisor, förklarar att i samband med den så kallade muthärvan 2010 har det satsas mer på revision inom Göteborg Stad och att det har gett ett gott resultat i staden. År 2010 tog man inte revisionens resultat riktigt på allvar men numera uppskattar Lars Bergsten att 80-90% av politikerna har en god uppfattning av revisionens syfte och faktiskt åtgärdar det

revisionen påpekar för att uppnå goda resultat. Lars Bergsten säger att många har en välkomnande attityd till revisionen eftersom den är legitimerade för verksamheten genom att de får opartisk hjälp via rekommendationer att upptäcka brister i verksamheten. Anders Hasslöf menar att under extraordinära situationer såsom vid en kommunal omorganisation eller flyktingströmmen jobbar verksamheter under annat sorts press vilket revisionen måste ha förståelse för. Skulle granskningen fortsätta som vanligt gör det omöjligt för verksamheterna att följa det revisionen uppmanar till. Finns ingen förståelse för de nya situationerna, och om granskningen fortsätter med samma krav som om det vore en normal situation blir det en ohållbart och orimligt Om revisorn saknar känsla för detta så tappas även respekten från mottagarsidan men även allmänheten och därmed påverkas legitimiteten negativt menar Anders Hasslöf.

Paralleller kan dras mellan detta avsnitt om dialoger och Benthams andra punkt i legitimitetsteorin. Den andra punkten i Benthams legitimitetsteori handlar om acceptans av regler, vilket praktiskt innebär att omgivningen delar samma värderingar som de reglerna bygger på. Det innebär att revisorerna ska uppfattas ha en giltig auktoritet. Genom att dialoger förs i den utsträckning som det görs mellan revisorerna och förvaltningarna vinner revisorerna en form av acceptans. Pentland (1993) förklarar att räkenskaper inte alltid accepteras av samtliga intressenter men att trovärdigheten och legitimiteten, vilket är det revisionen eftersträvar, ökar markant när revisorn ger ett godkänt uttalande. Det visar på att revisorns roll i Göteborg stad besitter en viss auktoritet och att de som blir granskade känner en form av tilltro till revisorerna och att de kommer utföra sitt arbete på korrekt sätt.

8.4 Institutionell Teori

8.4.1 God redovisningssed

Den goda revisionsleden är ett av de styrande dokumenten inom Stadsrevisionen, alla revisorer påpekade att de inte kan arbeta utan den goda revisionsleden, den ses som revisorernas ”kompass” vid granskningen. Stadsrevisionen är med och utvecklar den goda leden eftersom revisionskontoret är det största i Sverige, och alla revisorer hyste en åsikt om att de driver på utvecklingen. Samtliga revisorer tyckte att den goda leden kan ses som något som är av omvärldskaraktär då den bygger på erfarenheter och praxis. Således tyckte samtliga revisorer att den goda leden förändras ständigt gentemot omvärlden, vilket påverkar granskningen ytterligare

eftersom den goda seden är som en kompass och något som alla följer. Samtliga intervjuade revisorer säger att de följer God redovisningssed och SKYREV. Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV) är en förening som riktar sig till revisorer som arbetar som sakkunniga inom kommunal revision. Inom SKYREV följer de riktlinjer och rekommendationer på hur revisionsrapporter skall se ut. Revisorerna enas om att de får avvika från god redovisningssed (SKL) eller SKYREVS anvisningar, och det har de gjort vad gäller utlämnande av rekommendationer och kritik. Revisionskontoret i Göteborg har egna kritiknivåer som ingen annan i Sverige har.

Teamledarna och de förtroendevalda revisorerna vi intervjuade uppgav att Göteborgs revisionskontor är det mest ledande i landet, och att SKL sneglar på hur revisionskontoret arbetar med utvecklingen av granskningen och de metoder Göteborgskontoret använder. Båda teamledarna och de förtroendevalda revisorerna säger att de har sina egna mallar, metoder och granskningsprogram som de använder sig av. Ingen av de andra tre respondenterna som var yrkesrevisorer tyckte att de var ledande, snarare att de bara samverkade med andra kontor för utvecklingssyfte.

Institutionell teori är enligt Zetterqvist- Eriksson (2009) då organisationers handlingar följer det som tas för givet i omvärlden men också genom att omgivningen, vilken består av andra organisationer, har en påverkan på den egna organisationen. Utifrån svaren kan vi se att den goda seden och SKYREV är något som har en institutionell karaktär som Zetterqvist- Eriksson (2009) skriver om. SKYREV och den goda revisionsseden är något som påverkas av omgivningen och något som de kallar för deras kompass, vilket kan ses som något revisorerna följer utifrån deras svar och då det tas för givet. Meyer och Rowan (1977) skriver också om att organisationen ses som ett öppet system där normativa, kulturella och historiska aspekter har stor betydelse. Det gemensamma mänskliga handlande styrs av lagar, standarder, riktlinjer, rekommendationer, normer och värderingar och är det som ligger till grund för en organisation (Meyer och Rowan, 1977). God sed och SKYREV är något som är av stor betydelse utifrån de svaren vi har fått, och kan därför kopplas till Meyer och Rowans påstående att allt detta ligger till grund för en organisation. Ytterligare en koppling kan dras med Brorström (1997) som menar att institutioner är baserade på människors förnuft och redan etablerade traditioner. Den goda seden är uppbyggd

på praxis och därmed på människors förnuft. Samtliga svar vi har fått från de intervjuade revisorerna stämmer bra överens med vad teorin förespråkar.

Meyer och Rowan (1977) och Brorström (1997) menar att omgivningen har en betydande roll inom den institutionella teorin. Utifrån de svaren vi har fått här ovan kan vi se att detta påstående hänger ihop med svaren vi har fått. Organisationer försöker inte avvika från etablerade organisationer inom ett ämnesområde och anpassar sig därmed till vad andra gör och på detta sätt påverkas organisationerna av varandra. Just i vårt fall verkar Göteborgs revisionskontor vara det mest ledande, vilket kan tolkas som att de inte är så beroende av omgivningen. Dock påpekar samtliga intervjurespondenterna att det finns samverkan mellan andra kontor i utvecklingsyfte vilket ger en bild av att omgivningen, d.v.s. de andra kontoren runt om i Sverige, kan ha en påverkan på Göteborg stads revisionskontor. Verksamheter och organisationer enligt Meyer och Rowan (1977) söker sig inte bara till effektivitet utan också legitimitet. Vilket kan vara något som förklarar att de uppfattar sig väldigt ledande men att samverka med andra kan få dem att verka mer legitima.

8.4.2 Samverkan

Stadsrevisionen samverkar med andra revisionskontor på deras nivå för att förbättra kvalitén i arbetet. Revisorerna menar att revisionskontoren granskar varandra. Samverkan sker mellan främst Stockholm, Malmö samt Helsingborg. Revisionskontoren träffas varje år och går igenom varandras granskningar.

”Det brukar vara så att man efterliknar de olika kontoren om man tycker att de har goda kriterier och att de är legitima i arbetsättet.” - Anders Landqvist yrkesrevisor

Lars Bergsten menar att många vill vara med i granskningarna där kontoren granskar varandra då det är legitimitetsskapande. Sex av sju revisorer var eniga om samverkan, dock hade Harald Jagner som är från Deloitte inget att säga om detta utan han tryckte på bolagskoden som är något som förekommer hos dem inom Deloitte som en typ av samverkan. Anders Hasslöf lyfte även upp att revisionskontoret ibland samarbetar med Norge och deras kommunalförbund KRF. KRF ger ut kurser som Stadsrevisionen har varit delaktiga i, och mycket i det Norska systemet har Sverige

anammnat. Även de från KRF har varit på besök på Stadsrevisionen de berättat om sina granskningar.

De två förtroendevalda som vi intervjuade förklarade att de är med i STAREV, detta är någon form av nätverk där de förtroendevalda revisorerna utbyter erfarenheter med olika revisionskontor. De deltar i en hel del kurser och konferenser och vilket enligt de två förtroendevalda revisorerna kan vara något som finns för utvecklingssyfte (SKYREV motsvarar STAREV för yrkesrevisorerna). De två förtroendevalda revisorerna resonerade mycket om EU. Europeiska Unionen är ett organ som kan komma att influera Stadsrevisionens arbete. Kommer EU exempelvis med en lag så måste Stadsrevisionen och de andra revisionskontoren följa lagen. Ett exempel de tog upp är när EU kom med en lag där kommunala bolag endast fick granskas av sakkunniga revisorer, och inte av förtroendevalda och icke-sakkunniga. Ett annat exempel de tog upp är projektet ISA som EU har slagit igenom. Detta medför förändringar och något som man måste införa i Sverige så småningom.

Många av de svar vi har fått från våra intervjuade tyder på att omvärlden spelar en roll och att det sker mycket samverkan mellan olika kontor och andra instanser. Det som utmärks är det Brorström (1997) menar, att vi genom vår omvärld kan skapa ordning och få en ökad förståelse och en ökad kontroll med hjälp av institutioner. Stadsrevisionen påverkas av många, och genom omvärldens förändringar så skapas en form av ordning och förståelse. EUs lagar, granskningarna som genomförs av de olika revisionskontoren samt samarbetet och utvecklingsarbetet med Norge är några exempel på hur omvärlden påverkar men också hur Stadsrevisionen påverkar omvärlden. Genom att influeras av sin omvärld får verksamheten en ökad kunskap om hur den ska hantera osäkerhet och hur viktiga beslut ska fattas. Som att de snappar upp idéer kring hur man ska granska och utforma rekommendationer från andra revisionskontor. Detta kan dock ses även ur ett negativt perspektiv då tolkningsmöjligheterna hämmas och leder verksamheten till likgiltighet och tröghet (Brorström, 1997). EUs lagar som de förtroendevalda revisorerna tog upp är något som kan kopplas till Brorström, att tolkningsmöjligheterna hämmas. När den institutionella omgivningen trycker på, leder det till att verksamheter antar samma former och därmed blir likartade (Isomorfism). EUs lagar är något som kan förknippas med det DiMaggio och Powell (1983) resonerar om, den tvingande processen inom isomorfism. Den tvingande processen uppstår genom påtryckningar från andra organisationer som har stort inflytande i den egna organisationen, vilket

EU som institution har, eftersom Sverige är med i EU. Men också genom samhällets kulturella förväntningar (DiMaggio & Powell, 1983).

Att stadsrevisionen samverkar med bland annat Norge samt är med i granskningarna av varandras arbeten tyder på DiMaggio & Powells (1983) förklaring av den mimetiska processen som något "härmande". Precis som i citatet ovan vill de efterlikna de olika kontoren. Förklaringen av den mimetiska processen är att organisationer har en strävan efter att efterlikna andra organisationer. Kopieringen skulle medföra att organisationen påvisar en vilja att få omgivningens acceptans och detta uppnås genom att anpassa sig efter de institutionella krav som finns. Kunskap och resultaten från granskningarna tas upp av kontoret om de är legitima samt att Sverige har fått mycket kunskap från det Norska kommunalförbundet KRF. Förutom acceptans är kopieringen även legitimitetsskapande vilket även yrkesrevisorn Anders bedömde (Deegan & Unerman, 2011, DiMaggio & Powell, 1983).

8.5 Förklaringsgrunder till varför rekommendationer inte följs

Enligt Hans Andersson är de vanligaste grunderna till att rekommendationer inte följs bristande måluppfyllelse, bristande styrning (intern kontroll) och att beslut fattas när befogenhet för det saknas. Men han tillägger att det även handlar om bristande resurser, eller att revisorernas rekommendationer inte upplevs som bättre än det aktuella arbetssättet i verksamheten. Att rekommendationer inte följs med motivet att resurserna inte räcker till har samtliga respondenter lämnat som förklaringsgrund. Anders Hasslöf förklarar vidare att det även handlar om att revisionen i landet har problem med resursbrist. Revisionen erhåller inte tillräckliga resurser för att för att kunna göra ett tillräckligt bra jobb.

Vidare, Anders Hasslöf uppger att verksamheterna i vissa fall inte samtycker om riskerna revisorn noterat. Anders Glansen och Marianne Thellsten förklarar att de i förvaltningarna gör en bedömning utifrån sin egen riskanalys och sätter det i relation till risken revisorn noterat. Likt SKL:s rapport, som beskriver att en genomarbetad riskanalys är grundläggande inom revisorns arbete, tyder Anders glansen och Marianne Thellsten resonemang på att även förvaltningarna arbetar utifrån riskanalyser.

Det avgörande för om rekommendationen kommer att följas eller inte, baseras på hur mycket resurser förvaltningen måste lägga på att eliminera risken samt den bedömda insatsen som krävs i form av tid för att kunna genomföra de angivna kontrollerna. Kontrollerna införs för att eliminera risken, de kräver för mycket i förhållande till riskens storlek. Exempelvis kan en kontroll kräva för mycket tid i förhållande till vilken säkerhet det kommer ge. Anders Glansén säger att denna avvägning beror på att ett genomförande av rekommendationernas åtgärder medför omstruktureringar i budgeten, d.v.s. att resurser måste tas från något annat område för att täcka kostnaderna för åtgärdandet av rekommendationerna. Bedömningen handlar därför inte alltid om att rekommendationen uppfattas som dålig, utan det handlar om vart förvaltningens pengar kommer göra mest nytta. Harald Jagner är inne på samma spår och uppger att organisationerna gör en bedömning gentemot risk. När både revisorn och organisationen bedömer att risken är hög blir även följsamheten väldigt god. När revisorn bedömer högre risk än organisationen är följsamheten inte lika god.

En annan aspekt som lyftes i intervjuerna är ansvarsfrågan. Anders Glansén, Harald Jagner, Lisa Nöjd samt Anders Hasslöf uppger att förvaltningarna kan bedöma att en upptäckt risk inte är deras ansvar. Det kan också vara att de inte har möjlighet att lösa en viss fråga, utan att det är en gemensam fråga för hela staden som inte ligger på förvaltningen specifikt. Exempelvis säger Anders Hasslöf att vissa rekommendationer är trögrörliga och att åtgärderna kan kräva systemförändringar som inte ens staden riktigt kan utföra, utan det ansvaret ligger på den specifika leverantören. Lisa Nöjd anser att de som revisorer ibland bör fundera på vem som egentligen som äger frågan eller problemet och i vissa fall rikta om rekommendationen så den kommer rätt.

Harald Jagner och Eva-Lil Thorsson poängterar en annan problematik gällande att förvaltningarna kan vara väldigt fångade i den dagliga verksamheten att de inte har tid eller rentav inte uppmärksammar vissa risker. Hög stressnivå i verksamheten orsakar också att förvaltningarna har svårt för att införa nya rutiner och hellre har kvar sitt gamla arbetssätt. Eva-Lil Thorsson lägger till att en stark organisationskultur också kan förhindra att rekommendationer följs då vissa organisationer inte vill bli tillsagda hur de ska göra och inte har viljan att ändra sitt arbetssätt de kanske har haft i 30 år.

Lars Bergsten förklarar att när de på stadsrevisionen ser att åtgärder har vidtagits så släcks en rekommendation. Om det i de allvarligare frågorna återfinns samma brister eller att verksamheten har försämrats sig avseende en viss fråga där verksamheten egentligen behöver få rutiner, leder rekommendationen till kritik. Vidtas inga åtgärder och rekommendationen ligger kvar till nästkommande år ska tonläget normalt höjas genom att kritik lämnas till verksamheten. I fallet med Personec, som är ett exempel på hur rekommendationer har lämnats år efter år. Lars Bergsten kan inte förklara varför tonläget inte har höjts till att omfatta kritik till förvaltningarna.

Bland samtliga respondenter är en återkommande förklaringsgrund till orsaken bakom att rekommendationer inte följs just otillräckliga resurser. Enligt teorin är det fullmäktiges ansvar att se till att revisionen har tillräckliga resurser för att kunna genomföra revisionsuppdraget enligt kommunallagen och god revisionsred. Teorin förklarar även att granskningen ska vara så omfattande att revisorerna kan avge ett väl underbyggt uttalande i revisionsberättelsen och att ett otillräckligt revisionsanslag försvagar revisionen. Detta påvisar att kommunens resursbrist därmed kan spela en betydande roll i att revisionen som bedrivs idag inte är tillräckligt kraftfull, vilket kan resultera i att rekommendationerna som lämnas till förvaltningarna inte följs (SKL, 2014).

En annan förklaringsgrund som uppmärksammas är skillnader i befintliga riskanalyser. Utifrån intervjuerna poängteras det tydligt att riskanalyserna görs på olika sätt hos revisorn respektive förvaltningarna och att detta är en aspekt som påverkar samtycket gällande vad som upplevs som en risk och inte. Kanske bör revisorerna och förvaltningarna ha mer lika arbetsrutiner avseende riskanalyserna för att i större utsträckning kunna uppnå konsensus kring en viss risk och därmed kunna åstadkomma ett mer effektivt arbete för att åtgärda riskerna. Även detta har koppling till resurser då det kan vara både kostsamt och tidskrävande att överge sin riskanalys för att utarbeta nya enhetliga sätt för att bedöma risker på. Dessutom har revisorer olika kunder och kanske inte är villiga att implementera nya riskanalyser enbart för att underlätta arbetet hos en specifik kund. Men det handlar inte bara om att båda parter utgår från samma riskanalyser. Precis som det har påvisats i intervjuerna ligger stort fokus på hur mycket resurser förvaltningen måste lägga på att eliminera risker som uppdragats, samt på tidsåtgången för att angivna kontroller ska kunna genomföras. Det har visats sig att i de fall både revisorn och organisationen bedömer att risken är

hög blir även följsamheten väldigt god. När revisorn bedömer högre risk än organisationen är följsamheten inte lika god. Den institutionella teorin förklarar att organisationer kan välja mellan att följa såväl formella som informella regler, snarare än att välja rationella handlingsätt. Vi ser här att en förvaltning kan samtycka om en risk, och anse att den föreslagna åtgärden i en rekommendation egentligen är den mest rationella handlingsättet. Men resursbrist kan hindra förvaltningen från att genomföra de anvisade åtgärderna (Zetterqvist- Eriksson, 2009).

Problematiken rörande att organisationer kan präglas av en stark organisationskultur, vilket medför att arbetssätt inte vill ändras kan ha en förhindrande effekt på att rekommendationer väljs att inte följas. Enligt den institutionella teorin ses en organisation som ett öppet system där normativa, kulturella och historiska aspekter har stor betydelse. Meyer och Rowan (1977) menar att det gemensamma mänskliga handlande styrs av lagar, standarder, riktlinjer, rekommendationer, normer och värderingar och är det som ligger till grund för en organisation. Även Brorström (1997) menar att Institutioner är baserade på människors förnuft och redan etablerade traditioner. Meyer & Rowan och Brorströms påståenden kan relateras till situationen inom förvaltningarna. Precis som Eva-Lil Thorsson och Harald Jagner förklarar så kan organisationerna ibland präglas av en stark organisationskultur och då blir det svårt att ta till sig av rekommendationer som kommer från någon utomstående granskare. Ibland verkar det som att de begränsar sig själva för att det är enklare helt enkelt.

8.5.1 Likartade rekommendationer

Lars Bergsten kunde inte uttala sig varför ingen kritik har riktats till förvaltningarna trots att rekommendationer har återkommit år efter år. Vi har i vår dokumentanalys uppmärksammat ett mönster som kan koppas till detta Lars Bergsten förklarar. Inom löneprocessens första granskningspunkt "*kontroll av uppdateringar av löneregistret*" kan vi se att varje rekommendation är av exakt samma art och resultatet av de tre granskade åren visar inte någon förändring eller förbättring i antalet utlämnande rekommendationer, utan 9/10 förvaltningar får samma rekommendation tre år i rad. Inom den andra punkten "*rimlighetsbedömning av utbetald lön*" har det varit relativa likartade rekommendationer under de tre granskade åren. Dock finns det en viss skillnad år 2013, och utvecklingen av följsamheten av dessa rekommendationer har varit positiv vilket innebär att fler förvaltningar har åtgärdat rekommendationerna. Inom den sista punkten "*kontroll av slutdatum*", syns ett mönster där alla rekommendationer är annorlunda

formulerade och resultatet av detta visar också en positiv utveckling där fler förvaltningar åtgärdat rekommendationerna. Inom intäktprocessen ser vi samma mönster, att rekommendationerna inte är helt likartade och att det skett en positiv förändring mellan åren.

Även om det har skett en positiv utveckling inom intäktprocessen samt löneprocesserna (punkt 2 och 3), men granskningspunkten 1 har haft samma rekommendationer. Rekommendationerna omformuleras inte och här kan en koppling dras till Anders Hasslöfs påstående om att antalet rekommendationer som lämnas medför att rekommendationerna prioriteras lägre. När en förvaltning får samma rekommendation år efter år blir det naturligt att anta att rekommendationens innehåll inte är så allvarligt eller brådskande. Revisorn kan höja tonläget genom att ge kritik till förvaltningarna. Men ingen kritik har getts i varken inköps- eller löneprocessen, vilket Lars Bergsten själv förklarar som att inte tillräckligt mycket görs.

8.5.2 Förståelse av den offentliga sektorn

Från förvaltningarna råder det delad mening om vare sig revisorerna förstår sig på den offentliga sektorn eller inte. Ulrika Bengtsson och Eva-Lil Thorsson upplever att revisorerna förstår sig på offentlig sektor medan Anders Glansen, och Marianne Thellsten upplever att revisorerna inte alltid gör det. Anders Glansen menar även att om revisorerna blir bättre på att förstå sig på den offentliga sektorn görs inte riskanalyserna på samma sätt. Många saker är samma men många saker upplever förvaltningarna som risker som revisorerna inte ens tittar på. Åter igen uppmärksammas problematiken med de olika riskanalyserna. Men att införa mer dialoger, såsom Anders Glansen efterfrågar, kan vara på gott och ont.

Enligt rollen som oberoende revisor påverkar teorin att revisorns uppgifter ska utföras med opartiskhet och de ställningstaganden som tas skall vara självständiga och objektiva. Diamant (2004) skriver bland annat att en revisor kan ses som oberoende då han eller hon utför sitt arbete på ett sådant där revisorns val grundas på föreliggande fakta och inte på andra personers önskningar. Cassel (1996) pratar om revisorernas civilkurage som en avgörande faktor för oberoendet och att detta även är en av de kriterier som är svårast att uppfylla. Cassel menar att människan generellt vill undankomma konflikter, därför tillkommer svårigheten i att hålla fast vid sina grundläggande ställningstaganden. Med denna teori som bakgrund ser vi att dialoger skulle kunna t.ex. öka förståelsen mellan parterna och nå samtycke om riskerna i större utsträckning. Men

dialoger kan även verka för att revisorns oberoende kan rubbas eller alternativt ifrågasättas, eftersom att den som blir granskad kan försöka påverka revisorns ställningstaganden.

Slutdiskussion

Syftet med uppsatsen var att öka kunskapen om revisorns legitimitet, oberoende och institutionella påtryckningar medför att revisorns rekommendationer inte följs, och därmed att granskningskedjan brister. Vi ställde oss frågorna

- Påverkar revisorns legitimitet följsamheten av rekommendationerna?
- Påverkar revisorns oberoende följsamheten av rekommendationerna?
- Påverkar institutionella påtryckningar på revisorn följsamheten av rekommendationerna?

Utifrån vårt empiriska material samt analyser av löneprocessen och intäktsprocessen kan vi urskilja tre kategorier inom vilka studiens slutsatser kan placeras inom. Den första kategorin är handlar om utformning. Vi kan konstatera rekommendationer som formulerats på olika sätt inom de granskade åren 2012-2014 gav en positiv effekt av följsamheten av rekommendationerna. Lika formulerade rekommendationer visade en negativ effekt av följsamheten av rekommendationerna. Utifrån detta mönster av de två granskade processerna i Göteborgs Stad kan vi dra en slutsats om att rekommendationens utformning kan komma att påverka följsamheten av rekommendationen. En annan slutsats är att legitimiteten, vilket granskningen ska resultera i, samproduceras av både revisorn och de som granskas. Revisorns granskning får inte sluta rekommendationer innehållande detaljerade exempel på åtgärder i. Detta med anledning av att revisorerna annars hamnar i en sits där de nästkommande år får granskar sina egna beslut, och inte förvaltningens beslut om vilka åtgärder och kontroller som ska tillämpas. Av den anledningen måste granskningsobjektet vara mer kreativa och komma med egna lösningar och egna kontroller för att följsamheten ska öka. Under denna första kategori hamnar även omvärldsförändringars påverkan på hur revisorn utför sin granskning. Den goda revisionsleden är uppbyggd av praxis och påverkar indirekt hur stadsrevisionen arbetar kring utförandet av rapporter och rekommendationer. En högre instans är EU vars lagar influerar starkt i hur arbetet utförs på revisionskontoret.

Den andra kategorin rör oberoende, vilket har visat sig vara en förklaringsfaktor till följsamheten av rekommendationer. Det är av stor vikt att en oberoende revisor bedriver granskningen, och detta

har vi sett ger effekt på följsamheten av rekommendationer. Revisorn måste uppfattas och vara oberoende för att kunna tillföra tillit i samhället och hos de granskade. Utan trovärdighet blir följsamheten svår att uppnås bland de granskade förvaltningarna. Analysen visade en tydlig röd tråd av begreppet oberoende, där samtliga respondenter ansåg detta vara en grundpelare för en revisor. Revisionen grundar sig på oberoendet och utan detta kan man inte utföra revision. Kommunikation faller in under denna kategori. Kommunikation mellan revisorn och de granskade verkar i fallet vi har studerat väldigt väsentligt och av stor vikt. Utan en god kommunikation kan problematik vad gäller kunskap om organisationen skapas, vilket kan bidra till att de granskade upplever att revisorn inte besitter tillräcklig kunskap för att utfärda en god rekommendation. Är rekommendationen inte relevant ökar sannolikheten att förvaltningarna inte följer rekommendationen. Dessutom måste rekommendationerna riktas till rätt part för att de ska kunna åtgärdas. I vissa fall riktas rekommendationen till fel instans, vilket har varit fallet gällande löneprocessen, och därför har åtgärder inte kunnat vidtas.

Den tredje identifierade kategorin är resurser. Resurser är en återkommande faktor som påverkar följsamheten av rekommendationer. En revisor kan anta olika risker vid sin granskning av en stadsdelsförvaltning, medan stadsdelsförvaltningen kan upptäcka andra risker än de revisorerna upptäcker. Följsamheten är som högst då revisorn och de granskade samtycker och bedömer att risken är hög. En slutsats är att organisationerna inte är villiga att åtgärda brister de inte anser vara av hög prioritet, även om revisorn bedömer riskerna som höga. Men det kan också ligga en tidsmässig tanke bakom beslutet att inte åtgärda de risker som organisationen själv inte bedömer som höga. En rekommendation kan ibland kräva mer tid i relation till vilken nytta rekommendationen kommer resultera i.

Vi har ovan kunnat urskilja tre förklaringskategorier till att rekommendationer inte alltid följs inom Stadsdelsförvaltningarna i Göteborgs Stad. Kartläggningen av dessa förklaringsfaktorer är inte generaliserbara, utan begränsas till vår studie av de två processerna vi valt att studera; intäktprocessen och löneprocessen. Dock är det av självklarhet att dessa förklaringsfaktorer går att applicera även i andra situationer och andra förvaltningar. Det går tydligt att se att följsamheten är trög inom vissa områden. Det är svårt att dra en konkret slutsats till varför det ser ut som det gör. Vi kan anta att det är en kombination av olika faktorer som påverkat följsamheten av

rekommendationerna, och olika kombinationer av faktorer kan råda för varje specifik förvaltning. Vidare kan det finnas ytterligare förklaringsfaktorer som inte berörts i denna studie. Studien har vart begränsad till de valda teorierna och därav har svaren varit inriktade på dessa teorier.

Samtliga revisorer anser sig vara oberoende, och säger sig förstå betydelsen av att vara oberoende i sin roll som revisor. Eftersom följsamheten har varit dålig inom framförallt löneprocessen samt att samtliga revisorer anser sig oberoende, skulle vi kunna dra slutsatsen att oberoendet inte har någon inverkan på följsamheten av rekommendationerna i just vårt fall. Men det är svårt att helt fastslå att oberoendet inte skulle vara en förklaringsfaktor till att rekommendationerna inte följs då vi inte varit delaktiga i granskningsprocessen utan bara fått svar kring revisorernas egna upplevelser. Vi inser att det kan råda en viss skillnad mellan teori och vad som sker i praktiken. Det mest sannolika i vårt fall är att kommunikationsproblematiken kan vara en omständighet som har gjort att rekommendationerna inte har följts p.g.a. att vi noterade större variation i svaren gällande kommunikationen. Den andra omständigheten som med större sannolikhet påverkat följsamheten av rekommendationerna är ägandefrågan. Rekommendationerna inom speciellt löneprocessen är felriktade och bör riktas om till den part som har behörighet att införa de åtgärder som efterfrågas i rekommendationerna. Slutligen har vi kommit fram till att kreativiteten hos de granskande är en omständighet som starkt påverkar följsamheten. Förvaltningarna har påvisat sig vara relativt passiva och hellre förlitar sig på att revisorerna ska ge mer detaljerade åtgärdsförslag.

Det som kan beaktas är att vi i denna studie har lagt ett större fokus på revisorns roll som granskare och hur det ur detta perspektiv påverkat följsamheten. Detta försvårar att en konkret slutsats kan dras, men utifrån vårt valda perspektiv och de valda processerna, har vi fått en ökad förståelse för vilka omständigheterna som kan påverka följsamheten inom Göteborgs Stads stadsdelsförvaltningar.

9.1 Fortsatt forskning

Vi har fokuserat på ett perspektiv, d.v.s. revisorns roll som granskare och om detta har någon inverkan på rekommendationernas följsamhet. Detta har vi främst gjort på grund av tidsbrist, men en studie där båda perspektiven tas i beaktning hade gett en bättre helhetsbild av vad som

egentligen påverkar följsamheten av rekommendationerna. Vidare anser vi att en skuggning hade varit en lämplig metod för fortsatt forskning inom detta ämne. Genom skuggning får man observera den faktiska granskningsprocessen och se vad det finns för inverkan som kan påverka rekommendationens utformning. Man kan dessutom i större utsträckning observera revisorernas beteende, istället för intervjufrågor som ger utrymme för att respondenterna vinklar sina svar. För att nå ett större djup i studien kan fler processer studeras, och kan omfatta en större tidsaspekt än tre år.

10. Referenslista

10.1 Artiklar

Agoglia, C. P., Douppnik, T. S., & Tsakumis, G. T. (2011). "Principles-based versus rules-based accounting standards: The influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions." *The Accounting Review*, 86(3), 747-767.

Beetham, D. (1991). "Max Weber and the legitimacy of the modern state." *Analyse & Kritik*, 13(1), 34-45

Biddle, B. J. (1986). "Recent development in role theory." *Annual review of sociology*, 67-92.

Carrington, T., & Catasús, B. (2007). "Auditing stories about discomfort: Becoming comfortable with comfort theory." *European Accounting Review*, 16(1), 35-58.

- Carrington, T. (2010b). "An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts!." *Critical perspectives on Accounting*, 21(8), 669-682.
- Carpenter, V.L. and Feroz, E.H. (2001). "Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four US State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles." *Accounting, Organizations and Society* 26 (7): 565-596.
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2005). "Regulatory reforms and agencification."
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields." *American Sociological Review*, 48,147-160.
- Gendron, Y., Cooper, David J. & Townley, B., (2001) "In the name of accountability - State auditing, independence and new public management", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 Iss: 3, pp.278 - 310
- Glazer, A. S., & Jaenicke, H. R. (2002). "A pathology of the Independence Standards Board's conceptual framework project." *Accounting Horizons*, 16(4), 329-352.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). "Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony." *American journal of sociology*, 340-363.
- Pentland, B. T. (1993). "Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order." *Accounting, Organizations and Society*, 18(7), 605-620
- Power, M. (1997). "Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit." *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123-146.
- Power, M. K. (2003). "Auditing and the production of legitimacy." *Accounting, organizations and society*, 28(4), 379-394
- Power, M. (2000). "The audit society—Second thoughts." *International Journal of Auditing*, 4(1), 111-119.
- Power, M. (1996). "Making things auditable." *Accounting, organizations and society*, 21(2), 289-315.

Rose, N. (1991). "Governing by numbers: Figuring out democracy." *Accounting, organizations and society*, 16(7), 673-692.

Sinclair, A. (1995). "The chameleon of accountability: Forms and discourses." *Accounting, organizations and Society*, 20(2), 219-237.

Unerman, J. and Bennett, M., 2004. Increased stakeholder dialogue and the internet: towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony?. *Accounting, Organizations and Society*, 29(7), pp.685-707

10.2 Akademiska avhandlingar

Zapata, P. (2004). I skandalers spår: minskad legitimitet i Svensk offentlig sektor. 1. uppl., Förvaltningshögskolans avhandlingsserie, ISBN 9162859838, Volym 11

10.3 Böcker

Ahlbäck Öberg, S. (2010). Att kontrollera förvaltningen: framväxten av granskningssamhället. *Politik som organisation: förvaltningspolitikens grundproblem*.

Arwinge, O. (2010). Internal control: a study of the concept and themes of internal control. Linköping University Electronic Press.

Becker, S., Bryman, A., & Ferguson, H. (2012). *Understanding research for social policy and social work: themes, methods and approaches*. Policy Press.

Cassel, F. (2000), *Behovet av kommunal externrevision*, SNS förlag, Stockholm.

Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen: en oren berättelse*. Nerenius & Santérus Förlag.

Carrington, T. (2010a). Revision. 1. uppl. *Malmö: Liber*.

Diamant, Adam (2004). *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Diss. Uppsala : Uppsala universitet, 2004

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. Maidenhead: McGraw-Hill Education

Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2008). *Auditing & assurance services: A systematic approach*. New York, NY: McGraw-Hill Irwin.

Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori—idéer, moden, förändring*. Liber,.

Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H., & Wängnerud, L. (2007). *Metodpraktikan. Konsten att studera samhälle, individ och marknad*. Norstedts juridik,.

Haglund, A., Stureson, J. & Svensson, R. (2005). Intern kontroll: en del av verksamhets -och ekonomistyrningen. 2 uppl. Stockholm: Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB.

Johansson, V., & Lindgren, L. (Eds.). (2013). *Uppdrag offentlig granskning*. Studentlitteratur.

Johansson, V., & Ivarsson, A. (2013). Granskningsformernas betydelse. *Uppdrag offentlig granskning*, 143-160.

Lee, T. A. (1993). *Corporate audit theory*. Chapman & Hall.

Pickett, K. S. (2010). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons.

Rothstein, B. (2010). *Politik som organisation: Förvaltningspolitikens grundproblem, 4 uppl.* SNS Förlag,.

Power, M. (1999). *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press

Tuttle, B. & Dillard, J. (2007). Beyond Competition: Institutional Isomorphism in U.S.

Accounting Research, Accounting Horizons, vol. 21, s. 387-409.

10.4 Lagar

Lag om kommunal redovisning (KRL) SFS 1997:614

Revisionslag (RevL) SFS 1999:1079

10.5 Rapport

Bjerhem, O., & Rundblom Andersson, P. (2014). Är ni med på noterna? En studie om kommunala redovisningsval och notavvikelser.

Eriksson, O. och Tagesson, T. (2005) ”Kan man lita på revisorerna?”, *Kommunal ekonomi*, nr 3.

Falkman, P. (2004). Efterlevnad av kommunal redovisningsnormering.

Förlag, F. A. R. (2006). Revision—en praktisk beskrivning. *Stockholm: FAR Förlag. s*, 11-171.

Rådet för kommunal redovisning, (RKR). (2011) Konceptuellt ramverk: för finansiell rapportering i kommuner och landsting. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning

Rådet för kommunal redovisning, (RKR). Rådets uppgift. (2013)

Tagesson, T. (2010). Vad påpekar de sakkunniga?-2008 års bokslut.

30 st lägesrapporter inhämtade vid förfrågan. Finns ej på nätet, inhämtat av teamledare Andreja Sarovic. Lägesrapport löpande granskning 2014

10.6 Internet referenser

Referens 1: Kommunens organisation (2015): (<https://goteborg.se/wps/portal/invanare/kommun-o-politik/kommunens-organisation>).

Referens 2: Revisionsrapport (2014). *Kommunstyrelsen - granskning av verksamhetsåret 2014*: (https://goteborg.se/wps/portal/invanare/kommun-o-politik/kommunens-organisation/stadsrevisionen/revisionsrapporter_etj/!ut/p/z1/).

Referens 3: Rapport intern kontroll (2014): ([http://www5.goteborg.se/prod/Intraservice/Namndhandlingar/SamrumPortal.nsf/FCFD45D3B6E02BD5C1257D9D00280459/\\$File/09%20Rapport%20intern%20kontroll%202014.pdf?OpenElement](http://www5.goteborg.se/prod/Intraservice/Namndhandlingar/SamrumPortal.nsf/FCFD45D3B6E02BD5C1257D9D00280459/$File/09%20Rapport%20intern%20kontroll%202014.pdf?OpenElement)).

Referens 4: Regler för attest i Göteborg stad (2013). *Handling 2013 nr 105*: ([http://www5.goteborg.se/prod/Intraservice/Namndhandlingar/SamrumPortal.nsf/17AEBCE557545ABDC1257B7F0033B3EE/\\$File/Handling_2013_nr_105.pdf?OpenElement](http://www5.goteborg.se/prod/Intraservice/Namndhandlingar/SamrumPortal.nsf/17AEBCE557545ABDC1257B7F0033B3EE/$File/Handling_2013_nr_105.pdf?OpenElement)).

Bilaga 1. Intervjufrågor yrkesrevisor

Inledning

- Hur länge har du arbetat som kommunal revisor?
- Vad har du för bakgrund? Utbildning?
- Har du något uppdrag i kommunen utöver revisorsuppdraget?
- Hur ser dina arbetsuppgifter ut?
- Vilken funktion anser du att den kommunala revisionen fyller? Vart finns det eventuella brister?
- Beskriv er relation till de som skall bli granskade, hur ser det ut?

Oberoende

- Hur ser du på begreppet oberoende inom revision?
- Hur viktigt är oberoendet för dig?
- När det finns risker att oberoendet kan komma att rubbas, vad gör ni då vanligtvis?
- Tror du att graden av oberoendet påverkar följsamheten av rekommendationer?

Legitimitet

- Vilka formella lagar och regler följer en yrkesrevisor?
- Vilka informella regler följer en yrkesrevisor?
- Ser du någon förbindelse mellan rekommendationer och legitimitet?

Institutionell teori

- Upplever ni att det finns påtryckningar från andra verksamheter som ni är tvungna att förhålla er till för att vara mer legitima?
- Samverkar stadsrevisionen med andra verksamheter i utvecklingssyfte?
- Anser du att institutionella påtryckningar påverkar utfallet av granskningen?

Avslut

- På vilket sätt arbetar ni när ni skall utforma rekommendationer? (Mall, styrdokument...)
- Vilka faktorer tror du ligger till grund för att rekommendationerna inte efterföljs?

Bilaga 2. Intervjufrågor förtroendevald

Inledning

- Hur länge har du arbetat som revisor?
- Vad har du för bakgrund? Utbildning?
- Har du något uppdrag i kommunen utöver revisorsuppdraget?
- Hur ser dina arbetsuppgifter ut?
- Vilken funktion anser du att revisionen fyller? Vart finns det eventuella brister?
- Beskriv er relation till de som skall bli granskade, hur ser det ut?

Oberoende

- Hur ser du på begreppet oberoende inom revision?
- Hur viktigt är oberoendet för dig?
- När det finns risker att oberoendet kan komma att rubbas, vad gör ni då vanligtvis?
- Vad anser du oberoendet spelar för roll vid genomförandet av revisionsrapporter?
- Tror du att graden av oberoendet påverkar följsamheten av rekommendationer?

Legitimitet

- Vilka formella lagar och regler följer en förtroendevald revisor?
- Vilka informella regler följer en förtroendevald revisor?
- Ser du någon förbindelse mellan rekommendationer och legitimitet?

Institutionell teori

- Upplever ni att det finns påtryckningar från andra verksamheter som ni är tvungna att förhålla er till för att vara mer legitima?
- Samverkar stadsrevisionen med andra verksamheter i utvecklingssyfte?
- Anser du att institutionella påtryckningar påverkar utfallet av granskningen?

Avslut

- På vilket sätt arbetar ni när ni skall utforma rekommendationer? (Mall, styrdokument...)
- Vilka faktorer tror du ligger till grund för att rekommendationer inte efterföljs?

Bilaga 3. Intervjufrågor till förvaltningarna

Inledning

- Vilken funktion anser du att revisionen fyller?
- Vart finns det eventuella brister vid revision bundet till utförandet av rekommendationer?

Oberoende

- Hur ser du på begreppet oberoende inom revision?
- Vad anser du att revisorns oberoende spelar för roll vid genomförandet av revisionsrapporter?
- Tror du att graden av oberoendet hos revisorn påverkar följsamheten av rekommendationer?

Legitimitet

- Ser du någon förbindelse mellan hur legitim en revisor är och följsamhet av rekommendationer? (om revisorn är legitim så kan ni tycka att det är bra att följa rekommendationen då det kommer öka er legitimitet).
- Vad är din syn kring den/de granskade revisorn/revisorernas förståelse av din verksamhet?

Avslut

- Vilka faktorer tror du ligger till grund för att rekommendationer inte efterföljs?
- Tror du att revisorns arbete kring, och utformande av rekommendationer påverkar ert val att följa rekommendationer?