

# Betydelsefull eller bortkastad tid?

En kvalitativ studie om revisionsrapportens betydelse

Aida Antar och Gordana Ilic

Magisteruppsats 15hp

Hösttermin 2010

Handledare: Olle Högberg, Roland Almqvist och Niklas Wällstedt

English title: Meaningful or waste of time? –

A qualitative study of the audit report's significance

Kontakt författare/Contact author/s: [aida.antar@yahoo.se](mailto:aida.antar@yahoo.se), [gordanaa.ilic@yahoo.se](mailto:gordanaa.ilic@yahoo.se)

**Företagsekonomiska institutionen**



**Stockholms  
universitet**

# Förord

Först och främst vill vi framföra ett stort tack till våra handledare Olle Högberg och Roland Almqvist för deras stora engagemang och deras erfarenheter under uppsatsens gång samt vägledning av värdefulla kontakter inom Stockholms Stad. Vidare vill även tacka Niklas Wällstedt för det generösa stödet och goda råd som möjliggjort det för oss att belysa studien från flera perspektiv.

Slutligen vill vi också rikta ett varmt tack till samtliga respondenter på Stockholm Stad för sitt medverkande och engagemang till uppsatsens empiriska del.

Stockholm, Januari 2011

---

Aida Antar

---

Gordana Ilic

## Sammanfattning

Då den offentliga verksamheten är skattefinansierad är det av väsentlig betydelse att det finns en stark tilltro för den offentliga sektorn bland de svenska medborgarna. Eftersom den politiska utövningen realiseras i högsta grad på kommunal nivå är det essentiellt att den fungerar på ett tillförlitligt och effektivt sätt. Den kommunala revisionens syfte är således att säkerställa att verksamheten bedrivs på ett ändamålsenligt sätt genom kritiken som påpekas i revisionsberättelsen. Då kritiken inte är sanktionsgrundad innebär det att inställningen till revisionen kommer att ha en avgörande roll om granskningsrapporten kommer att följas upp eller inte av de kommunala förvaltningarna. Således är syftet med uppsatsen att få en ökad förståelse för betydelsen av revisionsrapporten bland förvaltningarna. Tillvägagångssättet för att besvara det initierade syftet med uppsatsstudien har utgångspunkt i kvalitativ metod och omfattas av en induktiv forskningsansats.

Det som tydligt kan utläsas ur analysen är att uppföljning av vissa anmärkningar prioriteras framför andra på grund av olika förklarande faktorer. Studien antyder även att det finns fem förklarande faktorer som påverkar uppföljningen av granskningsrapporten. Slutsatsen som kan dras ur det empiriska underlaget är att revisionen inte uppnår sitt syfte i full utsträckning.

## Abstract

As public activities are entirely financed through taxation, it is extremely important to win the confidence of Swedish citizens in order for them to support those public activities. Also, given that political exercises are almost always realized at a municipal level, it is essential for it to function in a reliable and efficient manner. Thus, the purpose of the municipal audit is to ensure that all the activities are operated efficiently by criticizing them in the audit report. In fact, given that criticism will not be based on sanctions, the manner in which the audit is approached will have a crucial role on whether or not the review report will be followed up by the municipal administrations. Thus, the purpose of this paper is to obtain a better understanding of the importance of the audit report, among public organizations. The approach to answer the initial purpose of this thesis study is based on qualitative methods in which inductive research is applied.

To sum up, what can clearly be seen from this analysis is that some criticism are given priority over others, because of different explicative factors. The study also suggests that there are five explanatory factors that affect the follow-up process of the audit report. The conclusion to be drawn from the empirical basis is that the audit report unfortunately does not meet its purpose to the fullest.

## Tabell, figur och diagramförteckning

---

### *Figurer*

<b>Figur 1.</b> Interaktion mellan granskare och granskade .....	6
<b>Figur 2.</b> Teorisammanfattning .....	15
<b>Figur 3.</b> Sammanfattning av revisionsprocessen .....	24
<b>Figur 4.</b> Tvåsidig kontroll avseende den interna kontrollen .....	34
<b>Figur 5.</b> Avrapportering mellan aktörerna under året.....	39
<b>Figur 6.</b> De centrala elementen som haft en påverkan på uppföljningen .....	41

### *Tabeller*

<b>Tabell 1.</b> Schema för intervjuer .....	7
<b>Tabell 2.</b> Ett exempel ur matrisen.....	9
<b>Tabell 3.</b> Antalet intervjupersoner .....	10

### *Diagram*

<b>Diagram 1.</b> Sammanställning av påpekanden.....	23
--	----

# Innehållsförteckning

---

1. Inledning .....	1
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion .....	2
1.3 Frågeställningar .....	4
1.4 Syfte .....	4
1.5 Avgränsning .....	4
2. Metod .....	5
2.1 Vetenskaplig forskningsstrategi .....	5
2.2 Tillämpning av fallstudie .....	5
2.3 Induktion som forskningsansats .....	6
2.4 Datainsamling .....	7
2.4.1 Sekundärdata .....	8
2.4.1.1 Tillvägagångssätt vid val av förvaltningar .....	8
2.4.1.2 Val av respondenter .....	9
2.4.2 Primärdata .....	10
2.4.2.1 Kvalitativa intervjuer .....	10
2.5 Bearbetning av data .....	11
2.6 Etiskt ställningstagande .....	11
2.7 Studiens reliabilitet och validitet .....	12
2.7.1 Reliabilitet .....	12
2.7.2 Validitet .....	13
2.8 Källkritik .....	13
3. Teorisk referensram & litteraturgenomgång .....	15
3.1 Teorisammanfattning .....	15
3.2 Kommunal revision .....	16
3.3 Intern kontroll .....	17
3.4 Målöverensstämmelse .....	19
3.5 Uppmärksamhet .....	20
3.6 Kommunikation .....	21
4. Empiri .....	23
4.1 Sammanställning av Stockholm Stads påpekanden 2006-2009 .....	23
4.2 Revisionsprocessen .....	24
4.3 Presentation av revisionsrapport .....	26
4.4 Syn på revision och revisionsrapport .....	26
4.5 Arbetsätt .....	27
4.6 Kontroll av uppföljning .....	27

4.7 Uppföljning av revisionsrapport .....	29
4.7.1 Prioriteringar av anmärkningar .....	29
4.7.2 Ständiga påpekanden .....	30
4.7.3 Intern kontroll .....	30
4.7.4 Konflikter .....	31
4.7.5 Tidsbrist .....	32
4.7.6 Styrning .....	32
5. Analys .....	34
5.1 Revisionsrapporten .....	34
5.2 Syn på revision och revisionsrapport .....	35
5.3 Uppföljning av revisionsrapport .....	35
5.3.1 Prioritering av anmärkningar .....	35
5.3.2 Intern kontroll .....	36
5.3.3 Konflikter .....	38
5.4 Kontroll av uppföljning .....	39
6. Diskussion och slutsatser .....	41
6.1. Diskussion .....	41
6.2 Slutsatser .....	43
6.3 Förslag till vidare forskning .....	43
6.4 Kritiskt förhållningssätt .....	45
7. Källförteckning .....	45

## Bilagor

Bilaga 1- Sammanställning av revisionspåpekanden

Bilaga 2- Intervjuguide.





# 1. Inledning

---

*I det inledande kapitlet redogör författarna för studiens forskningsområde, därefter förs en problemdiskussion med fokus på revisionsrapportens betydelse. Slutligen mynnar problemdiskussionen ut i studiens centrala frågeställningar, syfte och avgränsning. Syftet med inledningskapitlet är att redogöra för ämnesområdet samt skapa ett intresse för läsaren.*

---

## 1.1 Bakgrund

I ett demokratiskt land som Sverige, där medborgarna har en stark tilltro för politiken behövs både inblick och ett fungerande kontrollsystem i det offentliga fastställandet (Motion 2004/05: K420). Den offentliga verksamheten verkställs till största del på kommunalnivå och därmed är det av väsentlig betydelse att den kommunala organisationen fungerar på ett tillförlitligt och effektivt sätt (ibid). Kontrollorganet för detta ändamål är den kommunala revisionen som ska se till att organisationen bedrivs i överensstämmelse med de mål och riktlinjer som fullmäktige satt upp för verksamheten (Lundin 1999). Detta innebär att det viktigaste granskningsorganet inom offentlig verksamhet är de kommunala revisorerna (ibid).

Den kommunala revisionen skiljer sig från det traditionella synsättet på revision, bolagsrevision, då den består av förtroendevalda revisorer som till sin hjälp anlitar certifierade revisorer som utför själva granskningsuppdraget av förvaltningarna (Lundin 1999). Eftersom revisorerna inte ingår i den samordnade verksamheten har de en stark oberoende ställning i relation till styrelser och nämnder (Lundin och Riberdal 1999 se Nyman, Nilsson & Rapp 2007). På fullmäktiges uppdrag granskar och analyserar revisorerna huruvida verksamheten bedrivs på ett ändamålsenligt sätt, om räkenskaperna ger en rättvisande bild av verksamhetens ekonomiska situation, samt om den interna kontrollen är tillfredställande (ibid). Detta innebär att revisorerna granskar om de olika nämnderna fullföljer sitt ansvar (Motion 2004/05: K420). Revisorerna kontrollerar dessutom kontinuerligt om verksamheten bedrivs i enlighet med god redovisningssed och enligt lagar och förordningar (Lundin 1999).

Revisionsarbetet för de certifierade revisorerna har sin utgångspunkt i en revisionsplan som upprättas av de förtroendevalda (Lundin 1999). Revisionsplanens granskningsarbete består av två delar, dels redovisningsrevision som utgörs av en årlig basgranskning av stadens nämnder samt bolag och dels förvaltningsrevision som består av större revisionsprojekt och kan pågå under flera år (ibid). Utifrån revisionsgranskningen utarbetas slutligen en revisionsberättelse där resultatet av granskningen framgår för respektive nämnd (Nyman, Nilsson & Rapp 2007). Dessutom påpekas det om ansvarsfrihet bör beviljas eller avstyrkas för kommunens nämndemän (ibid). Slutligen utgör de förtroendevaldas revisionsberättelse underlag för fullmäktiges fastställande i frågan om ansvarsfrihet (ibid). I revisionsberättelsen kan även anmärkningar och kritik riktas mot nämnderna, som oftast bygger på revisorernas egna omdöme om nämndernas måluppfyllelse inte ansetts tillräcklig (Lundin 1999). De anmärkningar som är av mindre allvarlig karaktär och som inte leder till någon ansvarsprövning är endast uttalanden utan direkta konsekvenser (ibid). Nämndernas inställning till revisionen avgör därför i vilken utsträckning anmärkningarna kommer att genomdrivas och hanteras inom verksamheten (Nyman & Tengdelius 2007).

## 1.2 Problemdiskussion

Det åligger politikerna inom en kommun att följa upp det formella ansvaret för verksamheten och därmed stå till svars inför fullmäktige och därigenom även medborgarna i det svenska samhället (Nyman, Nilsson & Rapp 2007). Systemet vilar på en komplex ansvarskedja som bygger på uppdragsgivare och uppdragstagare (ibid). Medborgarna utgör den allra centralaste uppdragsgivaren till fullmäktige som därpå är uppdragsgivare till kommunens samtliga förvaltningar som är de huvudsakliga uppdragstagarna (ibid). För att denna ansvarskedja ska fungera på bästa möjliga sätt, bör det ansvar samtliga led åtagit sig vara tydligt och säkerställa att uppdraget följs i enlighet med fullmäktiges riktlinjer och mål (ibid). Detta innebär att politiker måste acceptera att bli granskade och därmed välkomna kritisk revision (Granström 2007). Samtidigt bör revisorerna arbeta utefter varje nämnds – och förvaltnings unika situation för att uppnå en säker och tillförlitlig kommunal revision som värnar om demokrati, rättssäkerhet och effektivitet (ibid).

Att revisionsrapporterna ofta inte följs upp har påvisats i utredningsrapporten SOU 2004:107, vilket innebär att revisorernas påpekanden och kritik gentemot styrelser och nämnder många gånger inte leder till förändringar. Detta är djupt otillfredsställande då syftet med den kommunala revisionen inte kan fullföljas på ett önskvärt sätt, det vill säga, att med hjälp av genomgripande kontroller finna brister som kan ha en påverkan på effektiviteten inom den kommunala verksamheten (SOU 2004:107, Lundin 1999). En förklaring som Johnsen et al. (2001) lyfter fram i sin artikel är att granskningsrapporten många gånger saknar tydliga mål och kan vara orsaken till att revisorernas påpekanden inte får något genomslag bland förvaltningarna. Vidare hävdar Johnsen et al. att granskningsrapporten främst används av förvaltningsledningen och politikerna medan kännedomen samt intresset i organisationens lägre led inte är lika starkt. Därför så anses granskningsrapportens användande i det praktiska arbetet bristfällig eftersom samtliga berörda inom förvaltningen inte tar del av den (Johnsen et al. 2001).

Cassel (2000) menar att förvaltningar inte använder revisionsrapporten som utgångspunkt för beslutstagande vilket indikerar att attityden till revisionen inte är positiv i tillräcklig utsträckning för att förändringar ska kunna genomdrivas. West och Berman (2003), å andra sidan, menar att risken för ignorans minskar ju mer kunskap och politiskt inflytande det existerar bland revisorerna.

En av den kommunala revisionens främsta uppgifter är att identifiera de problem som påverkar effektiviteten inom kommunal verksamhet (Lundin 1999). När de verkställande organen väljer att frångå de identifierade problemen, ifrågasätts både de sakkunnigas och verksamhetens effektivitet (SOU 2004:107). Revisionen förlorar med detta både betydelsen och legitimiteten som folkstyrt kontrollorgan. Utöver det finns det en risk att ansvarsprövningen uppfattas som meningslös och att resurser som läggs ner på revisionen inte gör någon nytta (ibid). Slutligen bör det även poängteras att frångåendet av anmärkningarna kan leda till att effektiviteten ifrågasätts av både staten och medborgarna (ibid).

### 1.3 Frågeställningar

- Hur tas revisionens påpekanden emot av de olika kommunala förvaltningarna?
- I vilken utsträckning får påpekandena genomslag?
- Vilka konkreta effekter leder påpekandena till?

### 1.4 Syfte

Då den offentliga verksamheten fastställs till största del på kommunal nivå, är det ytterst viktigt att de kommunala förvaltningarna fungerar på effektivt sätt (Motion 2004/05:K420). Därför anser författarna att det är av väsentlig betydelse att kommunens förvaltningar följer upp revisionsrapporten för att verksamhetens effektivitet inte ska ifrågasättas av medborgarna. Således är syftet med uppsatsen att få en ökad förståelse för betydelsen av revisionsrapporten bland förvaltningarna.

### 1.5 Avgränsningar

Studien kan belysas ur flera perspektiv - medborgarnas, kommunfullmäktiges, ledningens, förvaltningarnas eller revisorernas syn på revisionsrapporten. Författarna har valt att avgränsa studien till att endast studera revisorernas och förvaltningarnas perspektiv, eftersom förvaltningarna är de primära användarna av revisionsrapporten och revisorerna är det kontrollerande organet. Vidare har studien endast för avsikt att granska Stockholm stad då kommunen har en egen revisionsenhet som omfattas av ett stort antal förvaltningar. De kommunala bolagen kommer att bortses helt ifrån studien då dessa använder sig av externa revisorer.

## 2. Metod

---

*I detta kapitel presenteras studiens vetenskapliga forskningsstrategi, den induktiva forskningsansatsen och fallstudiens användning. Därefter presenteras tillvägagångssätt vid val av förvaltningar och respondenter. Avslutningsvis presenteras författarnas etiska ställningstagande som sedan mynnar ut i studiens tillförlitlighet, validitet och källkritik.*

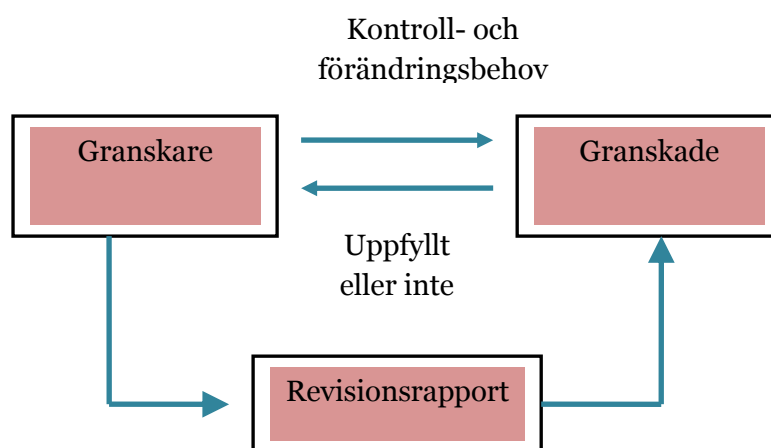
---

### 2.1 Vetenskaplig forskningsstrategi

Då kommunal revision inte är ett välutforskat ämnesområde har författarna beslutat att genomföra en djupgående studie för att få insikt i betydelsen av revisionsrapporten bland kommunala förvaltningar. För att erhålla förståelse för fenomenet valde författarna som ett första steg att undersöka om upprepade anmärkningar förekom bland förvaltningar. Nästa steg i processen var att undersöka varför revisionspåpekandena inte alltid följdes upp för att därmed kunna besvara de initierade frågeställningarna. Detta tillvägagångssätt gav upphov till tillämpning av en *kvalitativ* forskningsansats med kvantitativa inslag. En kvalitativ studie är lämplig om fokus ligger på ord snarare än siffror, som är kärnan i en kvantitativ ansats (Bryman 2002). Utgångspunkten för denna studie var att söka "[...] *förståelse av den sociala verkligheten [...]*" (Bryman 2002, s. 250) och detta genom att försöka förstå deltagarnas verklighetsuppfattning.

### 2.2 Tillämpning av fallstudie

Den vetenskapliga metoden, fallstudie, förklaras i form av att forskaren ställer ett specifikt fenomen i centrum, såsom en organisation (Bryman 2002). Fallundersökning som angreppssätt är tillämpligt när forskare vill erhålla djupgående förståelse för ett specifikt fenomen samt hur de involverade individerna uppfattar fenomenet (Merriam 1994). Då författarna valde att endast studera Stockholm Stads förvaltningar och deras syn på revisionsrapporten valdes fallstudie som undersökningsmetod. I och med att studieobjektet ansågs vara omfattande, var en identifiering av olika förklarande variabler nödvändigt för forskningsansatsen.



**Figur 1.** Interaktion mellan granskare och granskade **Källa:** Egen bearbetning

Illustrationen speglar författarnas uppfattning av samspelet mellan granskare och granskade i kommunal verksamhet. Granskarna har ett behov av att kontrollera verksamheten medan de granskade har kravet på sig att sköta verksamheten på ett effektivt sätt. Resultaten av kontrollen redovisas i revisionsrapporten där det framgår om de granskade har uppfyllt samtliga kriterier för verksamheten eller inte. Om inte, har granskarna ett förändringsbehov som de vill att de granskade ska uppfylla. Denna illustration låg till grund för författarnas förståelse av fenomenet.

## 2.3 Induktion som forskningsansats

Då den kvalitativa undersökningsmetoden valdes som metod gav detta således stöd för tillämpning av forskningsansatsen induktion (Bryman 2002). Induktion förklaras i form av att teorier tas fram på grundval av det empiriska materialet som forskarna erhållit (ibid). Den induktiva processen blir sålunda att slutsatser av det empiriska materialet analyseras först för att sedan finna teorier som förklarar det empiriska materialet (ibid). Forskningsansatsen induktion har många fördelar och den mest betydelsefulla enligt författarna är att den har minimerat sannolikheten att förbise centrala synvinklar avseende betydelsen av revisionsrapporten för förvaltningarna. Detta eftersom behovet av att anpassa intervjufrågorna till ett teoretiskt ramverk inte var nödvändig under hela intervjuprocessen. Å andra sidan försvårar denna typ av forskningsansats genereringen av teorier och medför enbart empiriska summeringar (Alvesson & Sköldberg 2008). Författarna instämde i detta resonemang då teorivalet upplevdes som en stor utmaning eftersom man söker finna teorier som förklarar det

empiriska materialet. Då empirin behandlar många olika forskningsområden blev teorisökningen väldigt utspridd, vilket innebar att teorierna inte alltid hade en koppling till varandra. I och med vald forskningsansats växte de tillämpbara teorierna fram först efter en sammanställning av det empiriska materialet. Författarna hade dock från början en annan föreställning om vilka teorier som skulle kunna vara möjliga att applicera för att besvara uppsatsens syfte, som exempelvis, kommunikationsteori ur synvinkeln att det förekom kommunikationsbrist mellan revisorerna och förvaltningarna. Emellertid framkom det under resans gång att dessa teorier inte var relevanta samt tillämpbara, utan istället växte nya teorier fram tillsammans med den sammanställda empirin. Författarna fann fyra teoriområden som kunde relateras till empirimaterialet; målöverensstämmelse, uppmärksamhet, intern kontroll och kommunikation. Dessa ansågs nödvändiga för att koppla empiri till teori.

## 2.4 Datainsamling

Datakällor kan indelas i två kategorier; primär- och sekundärdata (Lundahl och Skärvad 1999). Primärdata kännetecknas av förstagångsinsamling vilket innebär att forskarna samlar in data som inte har framtagits och introducerats av någon annan. Tillgängligt material som framtagits av andra forskare betecknas sekundärdata (ibid). Den primärdata som har använts vid insamling av empiriskt material till denna studie är kvalitativa intervjuer. Nedan följer en sammanställning över valda intervjupersoner:

<b>Datainsamling</b>	<b>Period</b>
<b>Sekundärdata</b>	
- Revisionsberättelser tillgängliga på hemsidan	<b>September 2010</b>
<b>Primärdata</b>	
<b>10 Kvalitativa intervjuer</b>	<b>Oktober 2010</b>
- 3 förtroendevalda revisorer	V. 41
- 1 sakkunnig revisor	V. 41
- 2 förvaltningar (6 aktörer)	V. 42- 44

**Tabell 1.** Schema för intervjuer. **Källa:** Egen bearbetning

### 2.4.1 Sekundärdata

Författarna har använt sig av sekundärdata i form av interna dokument som erhöles från revisorer och ett flertal nämndemän. Vidare användes elektroniska källor som ansågs vara relevanta för forskningsansatsen såsom revisionsberättelser för respektive förvaltning. Sekundärdata bedömdes som ett nödvändigt komplement till primärdata för att valet av respondenter skulle vara möjligt vilket också utgjorde grunden för intervjuguiden. Dokumentation som tillhandahölls från respondenterna bestod av revisionsplan och diverse material som var av betydelse för studien.

#### 2.4.1.1 Tillvägagångssätt vid val av förvaltningar

För att finna respondenter till den kvalitativa delen av studien, har samtliga 14 stadsdelsförvaltningars och 15 nämnders granskningsrapporter studerats. Författarna valde att granska revisionsberättelser mellan årtalen 2006 och 2009 som fanns publicerade på Stockholm Stads hemsida. Anledningen till valt intervall var att författarna önskade finna eventuella mönster, det vill säga, om anmärkningar föranlett till uppföljning av påpekanden eller inte. Vidare var anledningen att en ny mandatperiod påbörjats, vilket innebar att samtliga förtroendevalda var desamma under valt intervall.

I revisionsberättelsen framgår följande kategorier; om målen för verksamheten är tillfredsställande, om styrning, kontroll och uppföljning är tillförlitligt samt om årsredovisningen ger en rättvisande bild av verksamheten (Revisionsplan). Som ett första steg i processen utformades en matris där dessa tre kategorier ställdes upp. I matrisen framgår vilka av kategorierna som en förvaltning erhöles en anmärkning inom.

Matrisen utformades på följande vis: (Se tabell 2 nedan)

1. Erhöles förvaltningen en anmärkning i sin revisionsberättelse exempelvis att *Styrning, kontroll & uppföljning* ”..är tillräcklig” markerades inget i matrisen, vilket innebär att de ommarkerade rutorna står för *uppfyllt*.
2. Uppfyllde förvaltningen samtliga kategorier, markerades ett **G** i matrisens sista rad och innebär att förvaltningen var *Godkänd inom samtliga kategorier*.



3. Var däremot en eller fler av kategorierna **inte** tillfredställande eller **delvis** tillfredställande markerades ett **P** i matrisen inom varje specifik kategori. Utöver att det i en revisionsberättelse kunde framgå att exempelvis verksamhetsmålen är tillfredställande eller inte, kunde anmärkningarna vara delvis tillfredställande. Exempelvis kunde det framgå i revisionsrapporterna ”Är i huvudsak tillräcklig, men..”, ”Är tillräcklig men kan förbättras...”, ”Är tillräcklig, förutom...”. Dessa påpekanden betraktades som ej tillfredställande och innebar att anmärkningen bör följas upp inför nästkommande år. Detta eftersom revisorerna kontrollerar att dessa anmärkningar följs upp.

Förvaltningens namn	2006	2007	2008	2009
Verksamhetsmål			P	
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning		P	P	P
Godkänt på samtliga punkter	G			

**Tabell 2.** Ett exempel ur matrisen **Källa:** Egen bearbetning

Andra steget i processen var att finna de förvaltningar som fick upprepade anmärkningar under flera år. Detta gjordes genom att den sammanställda matrisen studerades närmre (Se Bilaga 1). Författarna kartlade vilka förvaltningar som fått upprepade anmärkningar av samma kategori under flera år (se tabell 2).

Ett tredje steg var att fördjupa sig i de förvaltningars revisionsrapporter som innehöll flest anmärkningar, detta för att undersöka om det rörde sig om samma anmärkningar som upprepades. Utav dessa valdes två förvaltningar slumpmässigt ut för intervju.

#### 2.4.1.2 Val av respondenter

En viktig aspekt för studien var att ta del av revisorernas syn kring hanteringen av revisionsrapporten för att få en helhetsbild kring ämnet. Inom Stockholm stad finns det tre olika revisionsgrupper, varav varje revisionsgrupp har hand om olika områden. Exempelvis har en revisionsgrupp ansvar för de kommunala bolagen (Förtroendevald revision). Författarna valde att intervjua en förtroendevald revisor

från varje revisionsgrupp då det ansågs betydelsefullt att beakta synpunkter från revisorer inom de olika ansvarsområdena. I samband med de genomförda intervjuerna insåg författarna att flera intervjuer med olika respondenter inom förvaltningen var nödvändigt för att få en helhetsuppfattning samt för att inte missa viktiga aspekter från förvaltningarnas sida.

Från varje förvaltning valdes tre respondenter ut ur organisationens olika led; en förtroendevald politiker, en förvaltningschef samt en verksamhetscontroller för att undersöka hur revisionsrapporten hanterades inom förvaltningen. De förtroendevalda politikerna valdes för att de är förvaltningens ansikte utåt och för att de ger det formella ansvaret åt förvaltningen att följa upp revisionsrapporten, förvaltningschefen valdes för att denne har ansvaret för att revisionsrapporten följs upp, och förvaltningscontrollern för att denne arbetar praktiskt med rapporten.

På grund av tidsbrist från respondenternas håll bortsåg författarna från enhetschefer och andra medarbetare.

## 2.4.2 Primärdata

### 2.4.2.1 Kvalitativa intervjuer

Då undersökningen hade till syfte att söka revisorernas samt förvaltningarnas reflektioner kring fenomenet som studerats var ett naturligt val att använda kvalitativa intervjuer. Respondenternas reflektioner dokumenterades med hjälp av diktafon och utförda anteckningar. Fokus låg dock på att försöka lyssna samt ställa följdfrågor istället för att ha fokus på anteckningar. I undersökningen deltog totalt tio respondenter:

<b>Intervjupersoner</b>	
<b>Inom förvaltningen</b>	
-	2 förtroendevalda politiker
-	2 förvaltningschefer
-	2 förvaltningscontrollers
<b>Revisorer</b>	
-	3 förtroendevalda revisorer
-	1 sakkunnig revisor

**Tabell 3.** Antalet intervjupersoner **Källa:** Egen bearbetning

Samtliga intervjuer utgjordes av semistrukturerade form vilket innebär att frågeformulären utformades utefter respondenternas arbetsposition. Valet av semistrukturerad form gav författarna möjlighet att rätta frågorna efter respondentens reflektioner kring ämnesområdet. Genom flexibiliteten kring intervjuformen kunde författarna fånga upp de viktigaste aspekterna från respondenterna. Intervjuguiden (se bilaga 2) skickades ut i förväg till respondenterna för möjlighet att förbereda sig inför intervjun. Intervjuerna kom att utgöra sammanlagt 7 timmars inspelningsmaterial.

## 2.5 Bearbetning av data

Studiens datainsamling omfattade ljudinspelningar, egna anteckningar samt externa dokument som författarna erhöll från respondenterna under intervjutillfällena. Första steget i processen var att transkribera samtliga ljudinspelningar av intervjumaterialet. Därefter studerade författarna allt transkriberingsmaterial för att få en god överblick över materialet vilket även resulterade i att mönster i transkriberingsmaterialet kunde uttolkas. Sex olika huvudteman inklusive underteman som diskuterats bland respondenterna hade identifierats. Dessa teman ansågs vara *en möjlig förklaring till att en revisionsrapport inte alltid följs upp*. Insamlingsmaterialet delades således upp efter teman för att jämföra likheter och skillnader mellan respondenternas åsikter. Respondenternas identifiering bestod av deras arbetsposition, som även fungerade som deras referens.

## 2.6 Etiskt ställningstagande

Att ta ställning till etiska frågor är av central betydelse vid en kvalitativ fallundersökning, en av frågorna är anonymitet (Merriam, 1994). Innan själva intervjuprocessen inleddes, fastställde författarna att förvaltningarnas och respondenternas namn skulle bevaras anonyma. Denna anonymitet betraktades vara nödvändig ur författarnas synvinkel eftersom ärliga svar eftersträvades. Författarna har varit införstådda med att de inblandande parterna själva har givit befogenheter till deras tankar samt kunskap och därav har författarna varit noggranna med att inte svika deras tilltro. Författarna kan vidare påpeka att de varit noga med att underrätta respondenterna om studiens avsikt och innehåll. Författarna kontaktade först

förvaltningschefen och med deras godkännande kontaktades därefter de andra respondenterna inom förvaltningen för intervju.

Något som bör beaktas enligt Merriam (1994) är nivån av subjektivitet. Merriam menar att det alltid finns en osäkerhet avseende forskarens subjektivitet vid tolkningen av det empiriska materialet och att forskaren därmed utesluter betydelsefull och relevant information då den strider mot författarnas egna tolkning. Detta eftersom informationen som erhålls filtreras utefter forskarnas initierade tolkning samt teoretiska utgångspunkter (ibid). I detta fall har risken för subjektivitet minskat delvis på grund av att författarna är två studenter med olika attityder och kunskapsnivå, vilket kan medföra olika slutsatser, och delvis på grund av att varje steg i processen varit noggrant genomtänkt och alltid byggt på konsensus. Då en induktiv forskningsansats valts till studiefenomenet har graden av subjektivitet minimerats då utgångspunkten inte legat i att förklara teori.

## 2.7 Studiens reliabilitet och validitet

En viktig aspekt som bör beaktas vid insamling av information, oavsett vald metod, är informationens giltighet och tillförlitlighet. (Bell, 2000)

### 2.7.1 Reliabilitet

Studiens reliabilitet anger sannolikheten att ett instrument eller tillvägagångssätt ska ge samma resultat vid ett upprepat tillfälle med villkoret att övriga omständigheter är desamma (Bell 2000). När man talar om kvalitativ forskning som är beroende av tid, och vars syfte är att erhålla förståelse för ett fenomen, är resultatet inte användbart vid upprepade studier då det inte kommer att vara identiskt (Merriam 1994). Istället bör reliabilitet mätas utifrån begreppen ”grad av beroende” och ”sammanhang” vid kvalitativ forskning (Merriam 1994, s. 182). Detta innebär att man söker eftersträva en mening och konsistans med informationen som erhålls (Merriam 1994). Enligt författarnas mening bör ovanstående argumentation beaktas vid önskan om att upprepa fallstudien samt beakta den rådande tidsperioden då denna studie varit beroende av de rådande situationerna inom nämnderna och förvaltningarna. Vidare bedömer författarna att materialet som använts för studien är tillräckligt tillförlitligt då det är taget ifrån förvaltningarna och revisorernas revisionsberättelser.

### 2.7.2 Validitet

Validitet är ett väldigt komplicerat begrepp som beskriver om en fråga mäter det den är avsedd att mäta och anger om studien har tillräckligt med grund för att lyckas svara på den initierade frågeställningen (Bell 2000). Validitet samexisterar med reliabilitet, det vill säga, saknar en fråga reliabilitet så saknar den också validitet. Dock innebär inte detta att en hög reliabilitet också ger en hög validitet (ibid). Under uppsatsens gång har författarna försökt balansera graden av validitet genom en ordenlig planering av fältarbetet samt strukturering av intervjufrågorna. Exempelvis, har Staffan Moberg som är stadsrevisor på Stockholm Stad intervjuats för vägledning och förberedelse inför de centrala intervjurespondenterna, samt för att säkerställa att rätt personer med den rätta kunskapen är valda för uppsatsstudien. Som tidigare nämnts har författarna också genomfört en kartläggning av nämnder och stadsförvaltningar som har fått ett upprepat antal anmärkningar av samma karaktär. Detta för att säkerställa att rätt förvaltningar valts ut för intervju och därmed öka sannolikheten att lyckas svara på syftet.

### 2. 8 Källkritik

För att bedöma en källas tillförlitlighet beskriver Thurén (2005) fyra identifierbara kriterier; äkthet, tidssamband, oberoende samt tendensfrihet. Äkthet söker förklara en källas tillförlitlighet (ibid). Då denna uppsats huvudsakligen baserats på vetenskapliga artiklar bör trovärdigheten anses vara relativt hög då artikeln genomgått en granskningsprocedur av andra forskare före publicitet. Tidssamband beskriver källans aktualitet, det vill säga, ju närmare källan är rådande tidsperiod desto större anses tillförlitligheten vara (ibid). För att öka litteraturens relevans till denna studie har författarna försökt komplettera gammal litteratur med nyare forskning. Beträffande intervjuerna, har hänsyn till tidaspekten försökt beaktas genom att hålla dem så nära i tiden som möjligt för att informationen ska anses så relevant som möjligt. En källa som anses oberoende innehåller inga redogörande referat till tidigare litteratur inom ett ämnesområde (ibid). Författarna har försökt beakta detta genom att primärt nyttja ursprungskällan. Har beroende källor använts så är det för att de ansetts vara bäst lämpade för uppsatsstudien. Slutligen, söker tendensfrihet beskriva forskarnas subjektivitetsgrad (ibid). Det går aldrig helt säkerligen att tillförsäkra forskarnas subjektivitet gällande deras forskning. Då författarna försökt använda flera källor inom samma ämnesområde finns möjligheten

att risken för tendensfrihet har reducerats. Exempelvis har flera forskare använts i kommunikationsteorin.

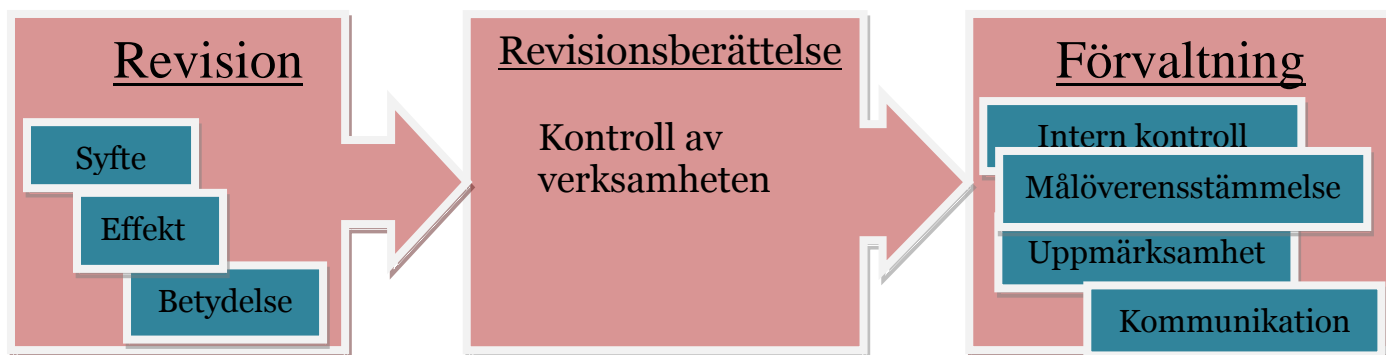
### 3. Teoretisk referensram & litteraturgenomgång

---

I detta kapitel redogörs de teoretiska utgångspunkterna för uppsatsstudien. Kapitlet består av teorier som antas kunna förklara varför en revisionsrapport inte alltid följs upp. Inledningsvis redovisas en teoretisk sammanfattning som bidrar till förklaring av valda teorier. Därefter beskrivs den kommunala revisionens syfte som sedan mynnar ut till en redogörelse av den interna kontrollen, ”uppmärksamhet”, målöverensstämmelse och kommunikationsteori.

---

#### 3.1 Teorisammanfattning



Figur 2. Teorisammanfattning Källa: Egen bearbetning

Figuren illustrerar en teorisammanfattning av författarnas teoretiska underlag som bidrar till en förklaring av det empiriska resultatet. Det finns en rad olika aspekter och faktorer som förklarar varför en revisionsrapport inte alltid följs upp. Utifrån det empiriska underlaget har författarna kommit fram till att det finns fyra centrala element som styr revisionsberättelsens uppföljning (Se figur 2). Elementet *Intern kontroll* bidrar till att förklara varför det existerar problematik när det gäller uppföljning av kontrollområdet. *Målöverensstämmelse* bidrar till en förståelse av de konflikter som förekommer inom organisationen. Likaså kan organisatorisk *uppmärksamhet* bidra till att förklara hur revisionsrapporten tas i anspråk bland förvaltningarna. Huruvida revisionsrapporten *kommuniceras* inom förvaltningen är också av betydelse för att erhålla förståelse för uppföljningen. Inledningsvis krävs det dock en redogörelse av den kommunala revisionens syfte och innebörd för att därefter kunna erhålla förståelse för de inomorganisatoriska elementen.

### 3. 2 Kommunal revision

Förekomsten av revision visar på att det existerar ett behov av granskning bland privata som offentliga organisationer. Vidare menar Lundin (1999) att ordet revision har sitt ursprung i det latinska ”*revidere*” och innebär att blicka tillbaka. Definitionen söker förklara uttryckligen vad revision tidigare innebar; en efterhandsgranskning av organisationens beslutstaganden (ibid). De verksamheter som bedrivs i offentlig regi har inte ett vinstintresse vilket innebär att revision av endast finansiell karaktär inte kan indikera att förvaltningarna bedriver sin verksamhet på ett ändamålsenligt sätt (Berggren 1987). Vidare menar Berggren att detta har resulterat i att den offentliga revisionen har utökats till en granskning av effektivitet. Kommunal revision söker kontrollera verksamheten för att ge offentligheten en rättvisande bild av hur kommunen bedrivs (Lundin 1999). Revisorn ska ge ett uttalande om både räkenskapernas trovärdighet samt om förvaltningarna följer målsättningar som satts av kommunen (ibid). Revisorerna ska vidare lämna kommentarer om olika förvaltningsfrågor samt om hur effektivisering kan åstadkommas (Guthrie 1992). Vid bristande upplysningar har revisorerna rätt att framföra anmärkningar i revisionsberättelsen, det saknas dock rättsliga sanktioner och praxis för brist på uppföljningar samt skyldigheter (Lundin 1999). Enligt Lundin så har den kommunala revisionen förstärkts betydligt under senare år och ska i dagens läge ha bidragit till en fungerande kommunal verksamhet.

Michael K. Power (2003) undersöker i artikeln “Auditing and the production of legitimacy” bland annat vad revisionen bidrar med för att skapa legitimitet. Power poängterar att från den traditionella synsättet är revisionens syfte att skapa säkerhet och tillförlitlighet för finansiella rapporter och menar på att utan revision förekommer inget förtroende för siffror som figureras i rapporterna (ibid). Avvikande från det traditionella synsättet kan revisionen i dagens läge betraktas som legitimitetskapare som ska bidra till god förvaltning då revisorernas uppgift utökats till att även omfatta effektivitetsgranskning inom förvaltningar (Power 2003).

I och med införandet av New Public Management i den offentliga sektorn har kontrollmekanismen utökats och revisionen har fått en betydande roll (Power 1990



se Pentland, 2000). Detta eftersom konceptet omfattar nya styrningsmodeller samt att delar av den offentliga verksamheten har privatiserats vilket har resulterat i att kontroll blivit av central betydelse (ibid). Pentland hävdar att syftet med revisionen är att skapa en trygghet för alla intressenter som har en förbindelse till en verksamhet (Pentland 1993 se Carrington och Catasús, 2007). Således bidrar revisionen med att minska allmänhetens osäkerhet kring en organisations ekonomiska redogörelser och skapar på så sätt en viss trygghet både för verksamheten men också för allmänheten (ibid). Utan denna trygghet bryts intresset för verksamheten och skapar därmed oro och ifrågasättande bland intressenterna (ibid). Vidare menar Pentland (2000) att revision kan påverka en organisations tankesätt avseende hur frågor ska hanteras. Lyckas revisionen genomtränga en organisations tankesätt genom att få förvaltningar att anamma revisionstänkandet så kommer samtliga beslut inom verksamheten att baseras på verifierbarhet (ibid).

### 3.3 Intern kontroll

Intern kontroll är ett verktyg som utgörs av olika regler och rutiner. Burns and Scapens (2000) menar att dessa begrepp ingår i en organisations styrning och kan förändras och ge form åt en företagskultur. För den okunnige kan dessa begrepp anses likvärdiga, men enligt Burns och Scapens så skiljer sig begreppen betydligt. Medan regler har en tendens att förändras med tiden ändras rutiner genom en förändringsprocess. Rutiner beskriver handlingsmönster medan regler är formellt accepterade och beskriver hur olika förfaranden ska gå tillväga. Regler är till för att samordna individers handlingar och genom att repetera dem kontinuerligt börjar individers beteende att bli programmatiska och följa ett repeterat mönster (ibid). Denna programmatiska reglerbaserade uppförande har vid denna fas omvandlats till en rutin. Å andra sidan skapas regler genom att en rutin som funnits länge inom organisationen och blivit allmänt accepterad av medarbetarna, etablerats som regel (ibid). På så sätt har rutinen institutionaliserats och blivit "taken-for-granted way of behaving" (Burns and Scapens 2000, s.11) . De representerar vid det här stadiet det lämpliga beteendet att fullfölja saker på och ju djupare och bredare institutionen har blivit accepterad desto starkare är motståndet till förändringar (ibid). Avslutningsvis menar Burns and Scapens att det kan vara svårt att förändra rutiner då de är djupt inrotade i styrningen.

Fastän intern kontroll har vissa likheter med revisionen så skiljer sig begreppen betydligt (Haglund, Stureson & Svensson 2005). Medan revisionen utgörs av en extern granskning så är intern kontroll en inomorganisatorisk kontroll, integrerad i verksamhetens styrsystem. Enligt kommunallagen ska varje nämnd ansvara för den interna kontrollen i sådan omfattning att en god kontroll kan upprätthållas över verksamheten. Lagen saknar dock anvisningar om hur förvaltningarna ska organisera kontrollen och varje förvaltning får själv avgöra tillvägagångssättet (ibid). För att förvaltningarna ska kunna ha en övergripande insyn i hur organiseringen ska gå tillväg så har ett flertal kommuner infört ett övergripande reglemente som beskriver hur verksamhetens styrning, övervakning och utvärderingar på olika nivåer i organisationen ska se ut. Slutligen poängterar Haglund, Stureson & Svensson (2005) att reglementet bör integreras i verksamhetens normala arbetsprocesser i så stor omfattning som möjligt för att verksamhetens bedrivande ska anses tillfredställande.

Utöver att lagarna om intern kontroll saknar anvisningar om tillvägagångssätt så är inte definitionen av begreppet heller helt tydligt (Abrahamsson & Andersen 2000). Förvaltningarna kan ha olika tolkningar och definitioner på vad som anses och räknas som intern kontroll. Detta kan förväntas i situationer då målkonflikter existerar inom organisationen, det vill säga, det finns konflikter mellan individuella och organisationens mål (ibid). Å andra sidan lyfter Haglund, Stureson och Svensson (2005) begreppet till en annan nivå genom att hävda att begreppet består av processer vars syfte är att säkerställa att givna mål uppnås. Processen intern kontroll berör många i verksamheten utöver ledningen samt politikerna och bör involvera de flesta inom organisationen (Haglund, Stureson & Svensson 2005). Enligt Lundin (1999) innebär begreppet intern kontroll en interkommunal kontroll av organisationens olika enheter. Dess syfte tjänar att säkra att förvaltningen styrs på ett effektivt sätt samt att fel korrigeras så fort de upptäcks. Det saknas dock anvisningar för hur kontrollen ska utföras och det är upp till varje förvaltning själv att reglera kontrollen (ibid).

För att en organisation ska ha en tillförlitlig intern kontroll måste kontrollsystemet utvärderas och underhållas kontinuerligt (Duncan, Flesher &

Stocks 1999). Utan denna fortlöpande uppdatering finns det en risk att effektiviteten förhindras och att utomstående börjar ifrågasätta organisationens funktionalitet (ibid). Detta kan leda till att verksamheten blir anklagad för vanskötsel då förfaringssättet inte är väl dokumenterad och kan påvisas och därmed inte kan kontrolleras (ibid). Vid förekomsten av en tillförlitlig intern kontroll kan brott och andra ogärningar förhindras av kommunens anställda då det inte finns utrymme för brottsbenägenhet (Coe & Ellis 1991). Vidare fungerar den interna kontrollen som en försäkran att lagar, policys och regler följs upp av samtliga anställda inom organisationen, vilket också värnar om verksamhetens resurser och ett tillförlitligt informationsflöde inom organisationen (ibid). Att sköta den interna kontrollen inom en verksamhet innebär att vara benägen att kontrollera verksamheten med hjälp av ett styrsystem (Haglund, Stureson & Svensson 2005). För att detta styrsystem ska fungera på ett tillfredställande sätt måste de ansvariga inom verksamheten besitta kunskapen om den interna kontrollens syfte och beståndsdelar.

### 3.4 Målöverensstämmelse

Ledning och styrning kan förklaras i form av en process där organisationens ledning vidtar medvetna handlingar för att åstadkomma mål i verksamheten (Ewing & Samuelsson 1998). Vidare menar Bruzelius & Skärvad (2000) att ledning kan genom styrning få verksamhetens samtliga medarbetare att arbeta utefter organisationens mål. Målöverensstämmelse innebär att samtliga led i organisationen delar samma måluppfyllelse samt att varje led har accepterat och arbetar utefter dessa mål (Schaffer 2007). Ett vanligt förekommande problem inom en organisation är att det inte förekommer målöverensstämmelse mellan samtliga medarbetare (Anthony & Govindarajan 2001). Medarbetarnas och organisationens mål stämmer inte överrens, utan det förekommer målkonflikter där medarbetarna arbetar efter egna uppsatta mål istället för organisationens (ibid). Forskning har påvisat att det är av central betydelse att medarbetare accepterar och arbetar efter verksamhetens mål för att organisationen ska fungera på ett effektivt sätt (Schaffer 2007). Det är ledningens och avdelningscheferns uppgift att via kommunikationen förmedla organisationens mål ut till samtliga medarbetare (ibid). Vidare menar

Schaffer (2007) att det inte förekommer några garantier på att medarbetarna kommer att godta målen som satts av ledningen.

Enligt Meyers, Riccucci & Lurie (2001) är det svårt att uppnå målöverensstämmelse inom offentliga organisationer på grund av förekomsten av olika intressen bland medarbetarna och de diffusa politiska riktlinjerna. Vidare menar Christensen et al. (2005) att målkonflikter och tvetydighet är ett vanligt förekommande problem eftersom det är svårt för medarbetarna att balansera olika hänsyn mot varandra för att uppnå fullständig enighet. Organisationens multifunktionalitet kräver att verksamheten ska ta hänsyn till flera ändamål såsom politisk styrning, kontroll, insyn i beslutsprocesser och medbestämmande från anställda. Detta medför en obalans kring vilka hänsyn och krav som ska beaktas bland medarbetarna och leder till att organisationen blir utsatt för hård kritik från utomstående (ibid).

### 3.5 Uppmärksamhet

Simons (1995) poängterar i sin bok "Levers of Control" att en komplex organisation inte har möjlighet att följa upp samtliga mål samtidigt eftersom uppmärksamheten i organisationen är begränsad (Cyert and March 1963 se Simons, 1995). Begreppet "*uppmärksamhet*" innebär att fokus riktas mot ett specifikt problem inom en organisation (Simon 1976 se Simons, 1995). Samtliga beslut som genomförs har uppkommit som ett resultat av att uppmärksamhet riktats mot specifika frågor (Simons 1995 se Catusò et al., 2007). Studeras begreppet från det individualistiska perspektivet förklaras det i form av en "uppsättning av element" som fångar upp individens uppmärksamhet vid alla situationer (Simon 1976 se Simons, 1995). Avslutningsvis påpekar Simons (1995), för att kunna skapa värde av tillgänglig information krävs ständig riktad uppmärksamhet från samtliga medarbetare i en organisation.

Uppmärksamheten i en organisation kan förklaras i form av en "flaskhals" som blir allt snävare ju längre upp i organisationens led man kommer (Simon 1976 se Simons, 1995). Vidare menar Simons (1995) att problemet ofta inte föreligger i bristfällig information, utan att det är omöjligt för ledningen att fokusera på all tillgänglig material. Chefer inom en organisation måste fördela deras uppmärksamhet på flera olika områden i verksamheten (Mintzberg 1973 se Simon,

1995). De måste bland annat agera som talesmän, övervakare och informationsspridare och på grund av samtliga roller använda sin begränsade uppmärksamhet på ett selektivt sätt (ibid). Simons (1995) påpekar avslutningsvis att brist på uppmärksamhet är den huvudsakliga anledningen till att organisatoriska mål inte alltid följs upp.

### 3.6 Kommunikation

Kommunikation har sin grund i det latinska ordet ”*Communicare*” och innebär att ett utfall blir till något gemensamt. Vidare beskriver Nilsson & Waldemarson (1994) begreppet som en kontinuerlig process av händelser som varar ständigt. Fisher (1978) förklarar kommunikation i form av ett instrument som används för att överföra information mellan olika parter, det vill säga, sändare och mottagare (Fisher 1978 se Jermias, 2001). Forskning har påvisat att kommunikation är ett centralt instrument när förändringar vill genomdrivas i en organisation eftersom medarbetare ofta är motvilliga till förändringar (Argyris & Kaplan 1994; Janis & Mann 1977 se Jermias, 2001). Vidare menar Barret (2002) att utan en effektiv kommunikation bland organisationens olika nivåer är det omöjligt att åstadkomma förändringar inom verksamheten och därmed upprätthålla en fungerande organisation som maximerar sin fulla potential. Det är just kommunikationen bland medarbetarna som binder samman organisationen (ibid). Vidare hävdar Perry & Warner (2005) att kommunikation kan betraktas som ett verktyg organisationer kan använda sig av för att få samtliga inom verksamheten att sträva mot samma mål. Detta kan åstadkommas genom att ledningen påverkar personalens synsätt så de överensstämmer med ledningens och se till så att samtliga behov är dokumenterade på ett korrekt sätt (ibid).

Kommunikation är enligt Robbins (2003) ett centralt element inom en organisation, vars syfte är att fylla ut fyra betydelsefulla funktioner, vilka är kontroll, information, motivation och känslouttryck. Med *kontroll* avses att via kommunikation kontrolleras organisationsmedarbetarnas handlingssätt. Medarbetarna har en skyldighet att arbeta utefter de regler och mål som förekommer i en organisation och via kommunikation kontrollerar cheferna om medarbetarna följer dessa riktlinjer. Genom att tydliggöra och kommunicera vad som bör åstadkommas för att uppnå specifika mål, följa upp målen, ge feedback och

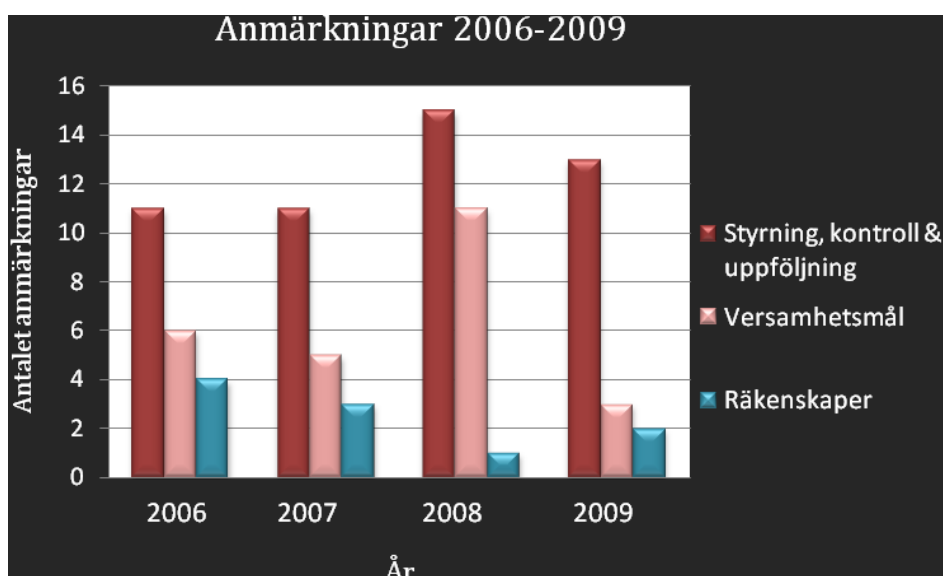
meddela medarbetarna om vad som ytterligare behöver uträttas för att uppnå målen, skapas *motivation*. Medarbetarna kommunicerar *känslouttryck* till resterande medarbetare, det vill säga, om de känner en tillfredsställning avseende arbetsuppgifterna. *Information* är parallellt kopplat till beslutstagande vilket betyder att via kommunikation förmedlas den information och uppgifter som medarbetarna är i behov av för att därefter kunna ta ett beslut (ibid).

Kommunikation kan ha två riktningar, vertikal och sidleds. Den vertikala riktningen har en fördelning i uppåtriktad och nedåtriktad kommunikation (Robbins 2003). Nedåtriktad kommunikation innebär att förmedla information från högre till en lägre nivå i en organisation. Detta kan förklaras i form av att gruppledare samt chefer kommunicerar ut till sina medarbetare. Denna typ av kommunikationskanal används för att informera om organisationens riktlinjer, poängtera problem som förekommer och som kräver uppmärksamhet för att rätt åtgärder ska vidtas. Uppåtriktad kommunikation innebär att avrapportering sker från organisationens lägre led till det högre. Detta med syftet att informera ledningen om hur det ser ut i organisationen genom att exempelvis enhetschefer skickar resultatrapporter till högre led för kontroll. För en effektiv styrning och måluppfyllelse bör kommunikationen förekomma i båda ovanstående former (Robbins 2003).

## 4. Empiri

*I detta kapitel redogör författarna för resultatet från intervjumaterialet. Kapitlet inleds med en sammanställning av Stockholm Stads påpekanden som därefter mynnar ut till studiens empiridel som är indelad utefter olika teman.*

### 4.1 Sammanställning av Stockholm Stads påpekanden 2006-2009



**Diagram 1.** Sammanställning av påpekanden. **Källa:** Egen bearbetning

Ur tabellen framgår antalet anmärkningar som de 28 förvaltningarna erhållit totalt sett årligen för respektive granskningsområde mellan perioden 2006-2009. Anmärkningarna är indelade efter basgranskningens tre huvudområden; Styrning/kontroll & uppföljning, Verksamhetsmål och Räkenskaper.

#### **Styrning, kontroll & uppföljning**

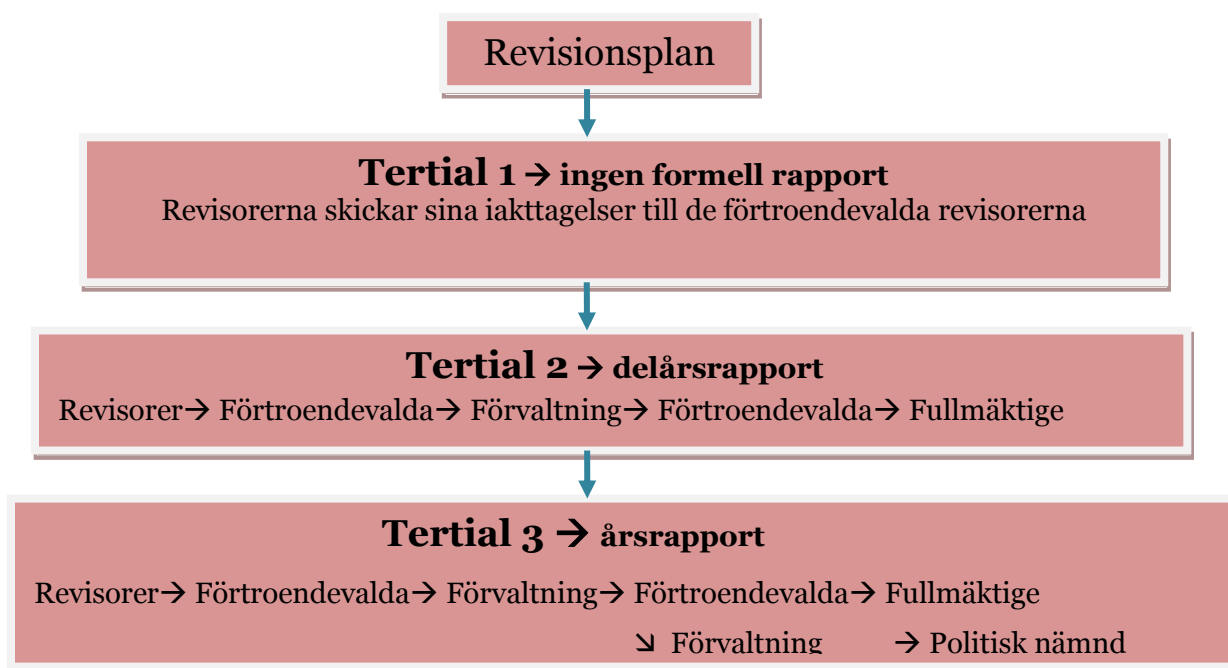
Resultatet visade att granskningsområdet styrning, kontroll & uppföljning var den kategorin som hade fått den mest frekventa kritiken under perioden 2006-2009. De förvaltningar som erhöll en anmärkning inom detta område hade allt från bristande kontroll av olika verksamhetsrutiner, till bristande prognossäkerhet avseende kostnader. Dessutom var uppföljning av föregående års anmärkningar vanligt förekommande kritik i revisionsrapporten. Det var även inom denna kategori som samma upprepade anmärkningar vanligen förekom under ett flertal

år. Intervallet för upprepade anmärkningar varierade, och kunde röra sig om repeterade påpekanden som sträckte sig från två till fyra år i rad.

### **Verksamhetsmål och räkenskaper**

De flesta anmärkningar som förvaltningarna erhöll inom granskningsområdet verksamhetsmål gällde över eller underskott i budgeten, kritiken kunde upprepas under ett flertal år. Anmärkningarna kunde utöver det röra sig om avvikelser från fullmäktiges mål och riktlinjer. Räkenskaperna var det granskningsområde som erhöll minst anmärkningar i revisionsberättelsen, kritik som riktades mot räkenskaperna handlade främst om att olika poster inte redovisats helt rättvisande, som exempelvis investeringskostnader.

## 4.2 Revisionsprocessen – *Från revisionsplan till revisionsrapport*



**Figur 3.** Sammanfattning av revisionsprocessen **Källa:** Egen bearbetning

Revisionsprocessen börjar med en revisionsplan som framtas av de förtroendevalda revisorerna och ligger till grund för hela granskningsarbetet. Denna revisionsplan överlämnas sedan till revisionskontorets certifierade revisorer, som utför själva granskningsarbetet. Basgranskningen görs inför årets olika tertial och består av tre stora huvudområden; Verksamhetsmål, Räkenskaper och Styrning, kontroll & uppföljning.



Revisorerna börjar granskningsarbetet i Terial 1. I det här stadiet förekommer endast en övergripande inblick där ungefärliga avstämningar görs av förvaltningens verksamhet. Revisorerna redovisar sina iakttagelser för de förtroendevalda revisorerna men denna rapport skickas inte ut till förvaltningarna.

Under Terial 2, sammanställs en *delårsrapport*. En formell rapport utformas och revisorerna går igenom mer noggrant hur förvaltningarna har skött sig fram till T2. Fokus i det här stadiet ligger på prognoser, det vill säga, den ekonomiska situationen. Har en förvaltning exempelvis ett underskott från föregående år undersöker revisorerna om förvaltningen åtgärdat situationen. Revisorerna skriver ner sina iakttagelser till de förtroendevalda, sedan skickas rapporten till förvaltningen för faktakontroll samt möjlighet till yttrande. När rapporten kommit tillbaka ska det framgå om förvaltningarna delar samma mening som revisorerna samt vilka åtgärder som ska vidtas. Den slutgiltiga rapporten skickas även till kommunfullmäktige.

Fram till Terial 3 görs inga ytterligare granskningar om inga speciella omständigheter kräver det. Vid årsskiftet sammanställs *årsrapporten*. Revisorerna går då igenom hela verksamheten grundligt och alla tre huvudområden revideras. Efter årsskiftet lämnas årsrapporten till de förtroendevalda, sedan skickas den till förvaltningarna för yttrande tillsammans med ett missiv och slutligen till fullmäktige för ansvarsprövning. Förvaltningarna får vid årsslutet en sammanfattning av samtliga granskningar som genomförts och rapporten delas sedan ut till respektive berörd chef för faktakontroll och synpunkter. Därefter sammanställs synpunkterna och skickas till revisionskontoret för dialog, sedan skickar revisorerna rapporten till de förtroendevalda för genomgång. Hädanefter skickas den slutgiltiga revisionsrapporten till förvaltningen, där revisorerna och förvaltningarna kommer överens om vilka åtgärder som ska vidtas. Slutligen skriver förvaltningen ett tjänsteutlåtande till deras politiska nämnd. En sammanfattning av rapporten utformas, där det framgår vilka brister som upptäckts och vilka åtgärder som bör vidtas. De förtroendevalda politikerna fattar beslut utefter rapportens innehåll.

### 4.3 Presentation av revisionsrapport

De förtroendevalda revisorerna får revisionsrapporten presenterad för sig efter att de certifierade revisorerna varit ute bland förvaltningarna, därefter utformas en rapport med iakttagelser. Sedan sammanträder de förtroendevalda och de certifierade revisorerna där deras iakttagelser lyfts fram till respektive ordförande från respektive revisionsgrupp. Ordförande från varje revisionsgrupp redogör för granskningsrapporternas innehåll i sin revisionsgrupp och en noggrann genomgång utförs innan den skickas till förvaltningsledningen. Rapporten skickas sedan till förvaltningarna utan formella möten såvida inga speciella omständigheter kräver det. Cheferna i förvaltningarna redovisar sedan rapporten för ledningen. Controllern som ansvarar för att förändringar ska genomdrivas i verksamheten får revisionsberättelsen presenterad på olika sätt beroende på vilken förvaltning det rör sig om. En respondent tillhandahöll rapporten endast via e-post medan en annan hade en dialog med chefen. Förtroendevalda politiker får rapporten som ett utskick av nämnden som en bilaga till årsredovisningen. Således får de ta del av rapporten efter att förvaltningen genomfört en sakgranskning och berett den. Till detta bifogas ett tjänsteutlåtande, en sammanfattning av vad revisorerna slagit fast och en åtgärdsplan till dessa påpekanden som de förtroendevalda politikerna ska godkänna.

### 4.4 Syn på revisionen och revisionsrapport

Samtliga revisorer var överens om att förvaltningarna tar deras arbete på allvar och samma mening delades av förvaltningarna. En revisor menade dock att om förvaltningar erhåller upprepade anmärkningar indikerar det att rapporten inte tas på fullaste allvar eller att det inte förekommer grundliga genomgångar av rapporten.

En förtroendevald politiker menade att det förekommer lite olika åsikter om revisionsrapporten i de politiska nämnderna. Vissa politiker negligerar den kommunala revisionen och menar att deras arbete endast bör utgöras av den ekonomiska aspekten medan andra ser revisionen som ett viktigt instrument för att få en helhetsuppfattning av hur förvaltningen sköts. Sedan är det intresset för revisionen som avgör ifall politikerna engagerar sig i revisionsanmärkningarna eller inte. Förvaltningspolitikern uttryckte det enligt följande: *”Ses revisionen som en bra viktig sak eller ser man den som aa de där jävla revisorerna, nu är de här*

*igen och håller på*” (Band 10, 37:47). Vidare poängterade en förtroendevald politiker att åtgärdsplanen från förvaltningarna kunde vara antingen tydligt eller vagt skriven vilket gav upphov till funderingar om arbetet från förvaltningarna verkligen kommer att genomföras eller inte. Är åtgärdsplanen detaljrik och innehåller tydliga anvisningar om hur åtgärderna ska genomföras signalerar det på att förändringar kommer att genomdrivas. Om åtgärdsplanen däremot är vag och otydligt skriven kan det tolkas som att det inte finns intresse och engagemang för revisionsrapporten. En förvaltningscontroller påpekade att uppföljningen av revisionsrapporten inte var den mest intressanta arbetsuppgiften att genomföra, därför resulterade det ofta i att arbetet aldrig följdes upp.

#### 4.5 Arbetssätt – *Från topp till tå*

När de förtroendevalda politikerna erhåller rapporten från förvaltningen så är deras uppdrag att läsa igenom den och lämna kommentarer. Ett sammanträde hålls en gång per år där granskningsrapporten behandlas och åtgärdsplanen avseende hur kritiken ska åtgärdas godkänns officiellt. Därefter överlämnas den till förvaltningens chef som ska säkerställa att åtgärdsplanen verkställs inom förvaltningen. Chefen sköter inte själva genomförandet utan kontrollern får i uppdrag att hantera området. Controllerns uppgift är sedan att föra vidare åtgärderna till enhetscheferna för genomförande. Därefter är det enhetschefens uppgift att verkställa åtgärderna av påpekandena.

#### 4.6 Kontroll av uppföljning, ”*Om påpekanden inte är av allvarlig karaktär, slås inte näven i bordet.*”

Att följa upp revisionsrapporter från basgranskningen från föregående år är en absolut ambition för revisorerna. Således är det samma process som görs varje år, där revisorerna exempelvis går igenom den interna kontrollen, det interna kontrollsystemet och verksamhetsmålen utefter samma mall. Revisorerna har då med sig de iakttagelser som gjorts året dessförinnan, och det första som genomförs vid nästa års bokslut är att undersöka om förvaltningen vidtagit de åtgärder som krävs. Första uppföljningen sker före delårsbokslutet där revisorerna dels granskar hur uppföljningen av föregående års anmärkningar ser ut fram till 30 augusti och dels nuvarande års granskning. Finner revisorerna att brister fortfarande förekommer

inom förvaltningen ges kritik muntligt. Exempelvis uppgav en revisor att kritik kunde framföras på följande vis: ”aa, *det här ser inte något bra ut, ni har ju inte satt igång med rationaliserings/effektiviseringsåtgärder som var nödvändiga med tanke på fjolårets budgetunderskott, nu får ni sätta fart för annars kommer en gravare anmärkning vid årsbokslutet*” (Band 2, tid 20:19). Vidare framförde samma revisor att om en brist inte ansågs **väldigt** allvarlig, ”... *slås inte näven i bordet*” (Band 2, tid 29:43) utan en anmärkning skrivs återigen i revisionsberättelsen, sedan avvaktar man situationen för att invänta förändringar från verksamheten.

De förtroendevalda politikerna följer upp revisionsberättelsen från år till år. Att de kontrollerar uppföljningen av anmärkningar innan årsbokslutet sker sällan om det inte är anmärkningar av allvarlig karaktär, som exempelvis budgetunderskott. Har förvaltningen erhållit anmärkningar såsom den *interna kontrollen är inte tillräcklig* eller *att prognoserna ofta är för försiktiga* kontaktas förvaltningen inte för uppföljning. Å andra sidan sker ingen avrapportering vid uppföljning från förvaltningens sida heller, utan nästa års rapport avslöjar resultatet. ”*Om man kommer ihåg det, eller om man är så duktig och tar fram den gamla och börja jämföra den med den nya så påpekas det.[.]men det händer sällan*” (Band 10, tid 23:38 ). Den politiska respondenten menar att föregående års rapport inte diskuteras vid nuvarande års sammanträden om inte föregående års anmärkningar är av grövre karaktär.

När kontrollern kontrollerar uppföljningen av anmärkningarna används olika metoder beroende på vilken förvaltning det rör sig om. Exempelvis hade en förvaltningscontroller skapat en mapp där det framkom vilken typ av anmärkning som erhållits, vem som ansvarar för respektive anmärkning, och slutligen om arbetet har genomförts eller inte. Respondenten brukar använda sig av revisionsdokumentet vid möten med de ansvariga cheferna och frågar ”*..är det ingenting vi kan bocka av nu att vi gjort?..[.]...inte för att jag tror att de gjort det, utan mer som en påminnelse*”. (Band 7, tid 14:28) Syftet är att kontrollera om medarbetarna följt upp revisionskritiken. En annan controller lade mer vikt på att utarbeta klara rutiner och verktyg för att enhetschefer ska kunna åtgärda revisionsrapportens påpekanden. Kontrollern beskrev uppföljningen enligt följande: ”*Efter att man fått revisionsrapporten så skriver vi ner vad som måste göras för att undvika att*

*samma anmärkning upprepas nästa år.*”(Band 7, tid 20:50). Å andra sidan framgick det att inga formella möten förekom mellan controllern och enhetscheferna, utan när revisorerna besökte förvaltningen för att samla in väsentligt material som underlag för revisionsgranskningen satt enhetscheferna och controllern tillsammans med revisorn och behandlar föregående års påpekanden. Vidare förekommer inga formella möten med förvaltningschefen för avstämning angående uppföljningen.

## 4.7 Uppföljning av revisionsrapporten

### 4.7.1 Prioritering av anmärkningar

Många av respondenterna delade samma uppfattning när det kom till påpekandenas betydelse, det vill säga, att samtliga anmärkningar är av lika stor betydelse och det förekommer ingen gradering. Revisorerna menade att budgetmålen och prognossäkerheten är av minst lika stor betydelse som den interna kontrollen. En av revisorerna belyste det som *”alla människor är inte alltid ärliga, det är därför det är viktigt att den interna kontrollen är av den kalibern. Är den inte tillräckligt bra blir det svårt för oss att hitta felen”* (Band 3, tid 24:17). Somliga hade dock en annan mening, en controller menade att om väldigt många anmärkningar skulle erhållas skulle uppföljningsprocessen bli väldigt begränsad eftersom det inte finns möjlighet att följa upp samtliga anmärkningar. En prioritering skulle vara nödvändig och anmärkningar av allvarigare karaktär som exempelvis budgetunderskott skulle prioriteras eftersom det berör beviljande av ansvarsfrihet eller ej. Om ansvarsfrihet inte beviljas leder det till en omedelbar avgång för ansvariga. Respondenten menade vidare att det kan ske en prioritering av anmärkningar som kräver mindre tid, som exempelvis korrigerings av felredovisade poster i årsredovisningen. En förvaltningschef poängterade att *”ramar gällande budget och lagstiftning... är alltid nr ett”* (Band 5, tid 16:34). Respondenten menade att om budgeten hålls inom de ekonomiska ramarna så torde det säkerställas att resurserna utnyttjas på bästa möjliga sätt. Vidare påpekades att det dessutom måste göras en avvägning mellan den *interna kontrollen* och *oegentligheter*. Den interna kontrollen är inte av samma vikt som oegentligheter eftersom konsekvenserna är grövre vid misskötsel. Å andra sidan är det genom den interna kontrollen som misskötsel kan upptäckas.

#### 4.7.2 Ständiga påpekanden

Samtliga revisorer var överens om att ständiga påpekanden bör ha en påverkan på förvaltningarna. En av revisorerna uttryckte det som: *”ja de klart att de påverkar dem att få ständiga påpekanden men samtidigt så förstår vi att de inte kan vara perfekta i allt”* (Band 3, tid 28:40) En annan revisor påstod att *”... de ska ändå alltid sträva efter att åtgärda problemen”* (Band 4, tid 17:38) trots ständiga påpekanden. En tredje revisor ansåg att förvaltningarna bör se på revisionspåpekandena enligt följande: *”Vi kommer säkert att få en anmärkning i år igen, det går inte att hålla koll på allt men det är bra att revisionen finns för då kan vi bocka av det de säger och så fixar till det”* (Band 2, tid 36:25).

Samtliga förvaltningsrespondenter delade samma uppfattning avseende ständiga påpekanden och menade på att det skulle vara märkligt om revisorerna inte upptäckte fel i förvaltningarna eftersom det rör sig om miljardomsättningar. Vidare förmodade en revisor att förvaltningarna oftast är beredda på att inte erhålla en ”felfri” rapport vilket även bekräftades av en förvaltningscontroller som poängterade att *” det ingår väl lite i spelets regler”* (Band 8, tid 21:54) att revisorerna alltid finner något att yttra sig om. Sammanfattningsvis kan man säga, att ständiga påpekanden inte har en negativ inverkan på förvaltningarna förekom inte, utan de är beredda på att erhålla en icke felfri rapport.

#### 4.7.3 Intern kontroll

Att revisionsrapporten inte alltid följs upp handlar om en resursfråga enligt en förvaltningscontroller, som menade på att det inte alltid fanns tillräckligt med resurser för att utveckla alla områden i det omfång som revisorerna kräver. Intern kontroll, exempelvis, är den mest problematiska kategorin för förvaltningarna att följa upp eftersom området är väldigt brett och kräver många rutinkontroller. En verksamhetscontroller och en verksamhetschef menade på att det inte finns någon som ansvarar för hela den interna kontrollen utan att det mer handlar om att samtliga medarbetare måste arbeta efter rutiner för att förvaltningen ska ha en fungerande intern kontroll. *”Att ansvara för den interna kontrollen är ett jobb utöver det man redan har”* (Band 8, tid 11:18) poängterade en förvaltningscontroller. Att den interna kontrollen styrs på ett funktionerligt och ändamålsenligt sätt ansågs väldigt väsentligt enligt en annan förvaltningscontroller.

Å andra sidan menade respondenten att den interna kontrollen inte alltid kan följas upp och kontrolleras kontinuerligt på grund av dess omfång. Att dokumentera allt som görs inom förvaltningen är en del av den interna kontrollen, detta är dock inte alltid så enkelt eftersom många av de aktiviteter som pågår i en förvaltning betraktas som intern kontroll men utan att de dokumenteras, vilket ger upphov till anmärkningar i revisionsberättelsen. Exempelvis, fanns det brister i dokumenteringen inom dels organisationens lägre led, men även hos enhetscheferna. Revisorerna ska ha möjligheten att verifiera allt och då är det förvaltningarnas ansvar eller snarare enhetschefernas, att kunna förse administrationen med de verktyg som krävs för att dokumentering ska vara möjligt. Bland annat hade en förvaltning efter att revisorerna påpekat att det fanns brister avseende dokumentationen tryckt upp blanketter på arbetsplatsen där samtliga medarbetare ska kunna göra en avprickning av de arbetsuppgifter som genomförts inom förvaltningen och på så sätt kunna visa revisorerna att de skött sitt jobb.

Avslutningsvis ansåg förvaltningarna att begreppet intern kontroll var lite diffust och att det fanns risk att personalen inte förstod innebörden av kategorin. De ansåg att det var lättare att förstå begreppet intern kontroll om den istället kallades för ”att följa rutiner” (Band 8, tid 14:14).

#### 4.7.4 Konflikter

En annan faktor som påverkar uppföljningen av revisionsrapporten är tolkning av den Svenska lagstiftningen. Förvaltningarna och revisorerna kan ha olika åsikter om hur en lag ska tolkas och då uppstår det diskussioner om vems tolkning som är den mest korrekta. Dessa diskussioner kan pågå under en längre period vilket resulterar i att påpekanden blir upprepade. Tolkar båda parterna lagen olika så fördröjs processen med att genomföra förändringar då det förekommer olika åsikter om vad som är rätt och fel och hur förvaltningen ska styras. Processen går till på följande vis; revisorerna ger förvaltningen en möjlighet att korrigera felet. Uppstår inga förändringar inom närmaste års period, överlämnar revisorerna fallet till stadsledningen som ser till att förändringar genomdrivs inom förvaltningen. ”*Allt handlar ju om att försöka finna den rätta tolkningen*”(Band 3, tid 21:21) påpekade en revisor. I vissa fall har det lett till att verkställande direktörer och enhetschefer fått ge med sig och acceptera revisorernas tolkning av lagen.

Det har även, ibland uppstått konflikter mellan förvaltningarna och revisorerna då de varit oeniga om andra sakfrågor, som exempelvis verksamhetsmål. Förvaltningen kan ha prioriterat att tillfredställa medborgarnas behov och på så vis överskridit kommunfullmäktiges mål och medfört till anmärkningar.

#### 4.7.5 Tidsbrist

Revisorerna utgår som tumregel ifrån att förvaltningarna bör kunna följa upp revisionsberättelsen till nästkommande år. Självklart kan vissa anmärkningar dock ta lite längre tid än andra, ”*det beror på frågans komplexitet, triviala saker som man missat, det kan man fixa direkt, man kan slå ihop en intern kontrollplan upp till nämnden*” (Band 2, tid 40:55) menade en revisor. Ett flertal respondenter från förvaltningen höll med i resonemanget och menade på att *tidsbrist* var en avgörande faktor. ”*ibland blir det ont om tid...visst händer det att man inte hinner åtgärda stora saker...vissa saker är helt omöjliga att åtgärda under samma år*” (Band 7, tid 21:41) påpekade en förvaltningscontroller. Sex månader efter att förvaltningarna erhållit revisionsrapporten ska en åtgärdsplan redovisas för revisionskontoret vilket innebär att det endast återstår sex månader för att driva igenom förändringar. Däremellan har en ny delårsrapport framtagits med nya påpekanden som också de måste hanteras.

#### 4.7.6 Styrning

En förklarande faktor till att revisionsrapporten inte följs upp är förvaltningsstyrning. I vissa förvaltningar förmedlas inte kännedomen om revisionsrapporten till organisationens lägre led eller i vissa fall endast till nästa led i organisationen påpekade. Som en controller uttryckte det ”*min uppgift är att informera avdelningscheferna sen är deras uppgift att förmedla det till sin personal*” (Band 7, tid 35:24). Vidare så ansåg en av revisorerna att förvaltningsstyrelsen hade en central betydelse i frågan om uppföljning. En verksamhetsledning som är *engagerad*, ser till att fel rättas till ganska omedelbart, samtidigt som en oengagerad ledning inte ser till att det sker någon förändring i verksamheten. Att ledningen ibland bör ”*peka med hela handen*”(Band 4, tid 19:29) är nödvändigt för att åtgärder ska vidtas för förändringar menade en revisor. Revisorerna menar att det är av central betydelse att



ledningen visar engagemang för revisionsberättelsen. En revisor menade att om ledningen inte anser att den är viktig, kommer ingen annan heller och göra det. Intresset för att påpekanden genomförs har en stor betydelse för uppföljningen. Detta bekräftades även av en förvaltningscontroller som menade att en anmärkning inte kan korrigeras på egen hand ”... *kan inte driva den här frågan själv, det är en ledningsfråga, tycker man inte interna kontrollen är viktig, vilket det ju är, då måste ju alla avdelningschefer också stå bakom det*” (Band 7, tid 15:28). Ett flertal förvaltningsrespondenter ansåg att det var där det brast, det vill säga, dialogen mellan cheferna och deras personal var inte tillräcklig.

Vidare framkom det att ”*byte av arbetsuppgifter*” från en person till en annan har en påverkan på uppföljningen av revisionspåpekandena. Således innebär det att om en avdelningschef avgår eller byter arbetsposition innan uppföljningen fullföljts, samtidigt som en ny person träder in, finns möjligheten att en förändring inte genomdrivs. Att rapporten inte får genomslag vid ett byte av arbetsuppgifter kan ha två förklaringar; att den nya chefen inte hunnit följa upp arbetet eller att han inte hade kännedom om arbetsuppgiften.

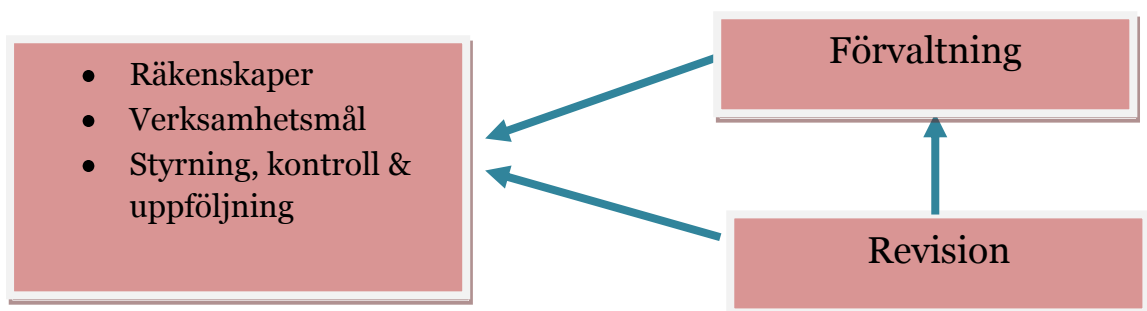
## 5. Analys

*I detta kapitel sammankopplar författarna teorin med det empiriska materialet. Analysen har samma upplägg som empiriavsnittet och är baserad på fyra huvudrubriker.*

### 5.1 Revisionsrapporten

Syftet med den kommunala revisionen är främst att identifiera de problem som existerar inom de kommunala förvaltningarna för att därefter säkerställa en effektiv styrning inom verksamheten (Lundin 1999). Revisionsgranskningen består huvudsakligen av en genomgående kontroll av de tre huvudelementen; verksamhetsmål, räkenskaper och styrning, kontroll & uppföljning. För att en förvaltning ska kunna säkerställa att ovanstående tre huvudelement följs upp krävs det att den interna kontrollen är fungerande. Enligt Lundin (1999) innebär begreppet intern kontroll, en interkommunal kontroll av organisationens olika enheter. Det primära syftet med den interna kontrollen är att stärka verksamheten ändamålsenligt samt att verksamheten arbetar utefter medborgarnas intressen (ibid).

Sammanfattningsvis kan man säga att förvaltningarna kontrollerar om verksamhetens styrs utefter de mål som fullmäktige satt upp för respektive förvaltning. Utöver den egna kontrollen så utför även revisorerna en kontroll över verksamheten som har många likheter med den inomorganisatoriska kontrollen (Haglund, Stureson & Svensson 2005). Dock skiljer sig kontrollerna åt genom att revisionen utgörs av extern granskning medan kontrollen som utförs av förvaltningen är inomorganisatorisk och integrerad i verksamheten (ibid). Detta innebär att en tvåfaldig kontroll genomförs årligen över verksamheten.



**Figur 4.** Tvåsidig kontroll avseende den interna kontrollen **Källa:** Egen bearbetning

Kopplar man ovanstående diskussion till det empiriska underlaget tyder det på att en tvåfaldig kontroll inte har påverkan på effektiviseringen av förvaltningarnas verksamhet. Att kritik förekommer i revisionsberättelsen innebär att den interna kontrollen inom förvaltningen inte har uppfyllt sitt syfte vilket indikerar att effektiviseringsprocessen genom revisorsgranskningen endast utgörs av ständiga kontroller. Detta innebär att processen slutar vid kontroll och fullföljs inte hela vägen ut.

## 5.2 Syn på revision och revisionsrapport

Enligt Lundin (1999) saknas det rättsliga sanktioner och praxis för uppföljning av påpekanden. Analyseras resonemanget vidare, så innebär det att förvaltningens medarbetare har en valmöjlighet när det gäller att följa upp anmärkningar och styrs av hur medarbetarna betraktar revisionsrapporten, det vill säga, om den anses vara betydelsefull eller ej. Kopplar man in Pentlands (2000) resonemang i denna diskussion så innebär det att revisionen kan påverka en organisations tankesätt, genom att få förvaltningarna att anamma revisionstänkandet så att samtliga beslut som tas inom verksamheten baseras på verifierbarhet. Så verkar inte vara fallet med förvaltningarna; det finns tendenser på att de ser den kommunala revisionen som bolagsrevision. Den kommunala revisionen verkar endast utgöras av räkenskaps- och måluppfyllelsegranskning ur förvaltningarnas perspektiv, vilket kan vara en förklaring till varför anmärkningar inom dessa kategorier förekom sällan. Vidare tyder det på att kunskapen om syftet med den kommunala revisionen är begränsad bland medarbetarna. Detta torde innebära att revisionen inte lyckats sätta djupa spår bland förvaltningarna eftersom den inte lyckats åstadkomma en förändring i tankesättet genom att verifierbarheten är än idag bristfällig.

## 5.3 Uppföljning av revisionsrapporten

### 5.3.1 Prioritering av anmärkningar

Simons (1995) belyser organisationer som komplexa och begränsade när det gäller att följa upp flera mål samtidigt eftersom uppmärksamheten inom organisationen är begränsad och därför måste prioriteringar vidtas. Tesen går även att anknyta till förvaltningarnas resonemang kring prioritering av anmärkningar. De uppvisar tendenser på förevändningar när det kommer till uppföljning av samtliga

anmärkningar och ursäktar processen med tidsbrist. Även revisorerna tycks bekräfta förevändningarna men uppvisar tendenser på förståelse för dem. Det som ändå är mest intressant för analysen är de mönster som går att urskilja beträffande vilka påpekanden som får genomslag, vilket tyder på att det finns andra bakomliggande faktorer till prioriteringen som genomförs.

Vidare menar Catasus et al. (2007) via Simons (2005) att samtliga beslut som genomförs inom organisationen har uppkommit som ett resultat av att uppmärksamhet riktats mot specifika frågor. Anknyter man resonemanget till det empiriska materialet så går det tydligt att utläsa vilka anmärkningar som fått mest genomslag inom förvaltningarna på grund av att fokus riktats mot just de problemen. När det gäller budgetunderskott anses problemet vara av allvarigare karaktär och då väljer ledningen att rikta all sin uppmärksamhet på anmärkningen. Detta kan vara en följd av att konsekvenserna är större av att inte åtgärda budgetproblemen, dels på grund av att posten förklarar hur en förvaltnings finansiella resurser använts och dels för att ledningen inte ska riskera sin arbetsposition. Å andra sidan medför den interna kontrollen inte några direkta påföljder vid brist på uppföljning och kan vara en förklaring till varför förvaltningarnas medarbetare oftast väljer att inte rikta fullständig uppmärksamhet mot problemet. Det tycks således finnas ett behov av att styra vissa anmärkningar till en högre grad än andra på grund av externa faktorer. I detta fall rör det sig om uppsatta ramar gällande budget och lagstiftning, som saknas när det gäller styrning av intern kontroll.

### **5.3.2 Intern kontroll**

Enligt Abrahamsson och Andersen (2000) kan organisationer ha olika tolkningar och definitioner på begreppet intern kontroll eftersom reglementet inom området saknar anvisningar om hur organisationer ska gå tillväga för att upprätthålla en god intern kontroll. Dessutom anses definitionen av begreppet inte heller vara helt tydligt. Detta resonemang bör kunna förklara varför förvaltningarna uppfatta styrning, kontroll och uppföljning som den svåraste posten att följa upp. Eftersom det saknas tydliga anvisningar för tillvägagångssätt för rutinhantering uppstår en tolkningsmöjlighet för varje enskild förvaltning att själv styra och tolka begreppet intern kontroll. Förvaltningarna bekräftade resonemanget genom att bestyrka att

begreppet kändes diffust och relaterade även hanteringen av intern kontroll till en arbetsposition vilket inte nödvändigtvis behöver vara fallet. Det finns en tydlig tendens på att kunskapen om den interna kontrollen är begränsad bland medarbetarna och att det till mestadels är verksamhetscontroller som kan placera begreppet i sin rätta kontext. I ett vidare sammanhang bör detta innebära att den interna kontrollen inte är integrerad som en del av den normala arbetsprocessen bland medarbetarna då mycket tyder på att intresset för rutinhanteringen är även den begränsad. Detta kan bero på som tidigare nämnts att medarbetarna inte behärskar begreppet i tillräcklig utsträckning.

Att det nuvarande kontrollsystemet var bristfälligt inom förvaltningarna berodde mestadels på de få resurser som fanns tillgängliga poängterade en verksamhetscontroller. Att förvaltningarna ändå oftast lyckas åstadkomma mindre anmärkningar vad gäller budgeten och räkenskaperna bör kunna förklaras av att förvaltningar möjligtvis kan vara budgetorienterade och söker sig enbart till resultat som är mätbara, såsom siffermässiga resultat. Då intern kontroll inte går att mäta på samma vis tyder det på att det existerar en resultatideologi inom verksamheten. Mer resurser satsas på att följa upp budgeten och räkenskaperna än vad det görs på den interna kontrollen.

Enligt Burns and Scapens (2000) är intern kontroll ett verktyg som utgörs av regler och rutiner. Det som skiljer begreppen åt är att regler förändras med tiden medan rutiner kräver en förändringsprocess. När rutiner har funnits länge inom organisationen och blivit allmänt accepterade så har de blivit institutionaliserade som det rätta sättet att utföra saker på. Därför så kan det vara svårt och förändra dem då de är djupt inrotade i organisationens styrning (ibid). Ovanstående resonemang går att koppla till förvaltningarnas upprepade anmärkningar inom kategorin intern kontroll. Eftersom förvaltningarnas rutiner av den interna kontrollen är så djupt inbäddad i företagskulturen blir det svårt att driva förändringar när revisorerna påpekar kritik. Sättet förvaltningarna styr den interna kontrollen på har blivit så allmänt accepterat av medarbetarna att ingen ifrågasätter styrningen trots kritik. Det verkar som att rutinerna har börjat betraktas som lagar av förvaltningarnas medarbetare då de länge har arbetat utefter samma rutiner och därmed blivit djupt inrotade i företagskulturen vilket även är en effekt som Burns

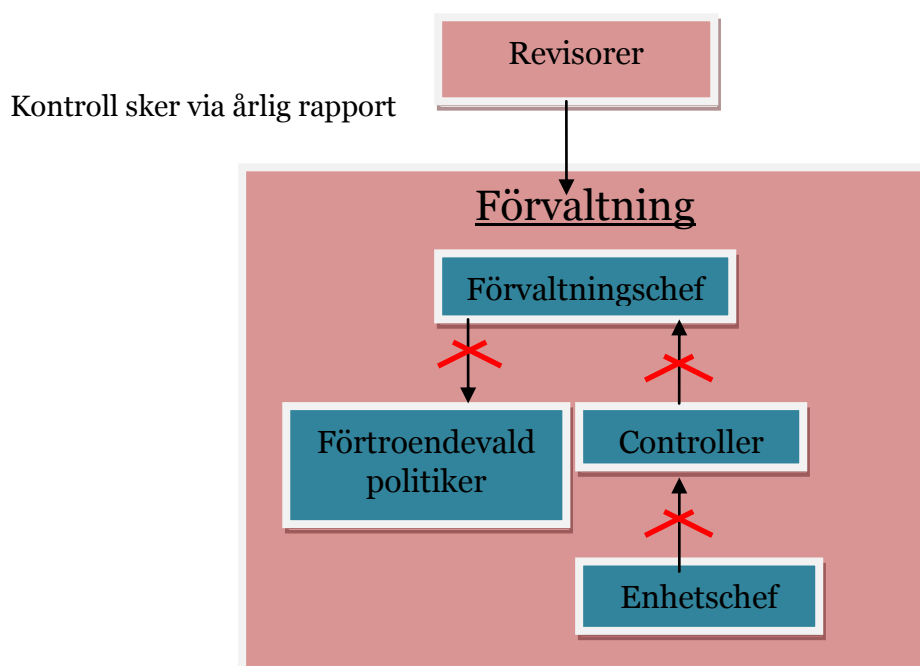
and Scapens (2000) belyser i sin artikel. Detta medför svårigheter för förvaltningarna att driva igenom förändringar och stöter bort förändringsprocesser. Detta kan åskådliggöras med hjälp av exemplet i empiriavsnittet avseende dokumenteringen av transaktionerna inom verksamheten. Trots upprepade anmärkningar och framtagande av rutinhantering så genomdrevs inga större förändringar inom förvaltningen.

### **5.3.3 Konflikter**

Förekomsten av konflikter mellan revisorerna och förvaltningarna gör det möjligt att anta att det existerar målkonflikter mellan parterna, det vill säga, att revisorerna och förvaltningarna inte delar samma uppfattning avseende måluppfyllelse. Denna oenighet tydliggörs även av Anthony & Govindarajan (2001) och Christensen et al. (2005) som menar på att förekomsten av målkonflikter inte är ett ovanligt förekommande problem inom en organisation. Då förvaltningarna strävar efter att uppnå mål som är uppsatta av kommunfullmäktige i den mån som krävs samtidigt som de söker tillfredställa medborgarnas behov har det resulterat i överskridande av somliga riktlinjer som satts av kommunfullmäktige. En fråga som vid detta tillfälle dyker upp är om *det alltid är negativt att förvaltningarna frångår att följa fullmäktiges mål helt och hållet?* Sett ur revisorernas perspektiv innebär detta att förvaltningarna inte följer de riktlinjer som satts upp av fullmäktige och resulterar därmed i en anmärkning i revisionsberättelsen. Ur förvaltningarnas synvinkel kan detta anses vara ett dilemma som de kontinuerligt måste handskas med. Målkonflikten som förekommer mellan parterna kan tydliggöras av Meyers, Riccucci, & Lurie, (2001) diskussion om svårigheten att uppnå målöverensstämmelse inom offentliga organisationer på grund av förekomsten av olika intressen bland medarbetarna och de diffusa politiska riktlinjerna. Även om de förekom olika intressen bland medarbetarna och var ett grundläggande problem inom organisationen så kunde inte de politiska riktlinjernas oklarhet bekräftas av studien, det vill säga, att de politiska riktlinjerna är diffusa och oklara. Utan målkonflikten kan alternativt tolkas som att två motsatta krafter drar åt varsitt håll; fullmäktiges samt medborgarnas och leder därmed till att de politiskt uppsatta målen blir diffusa för medarbetarna eftersom de söker beakta dessa två motsatta krafter på samma gång.

Då granskningsrapporten kan ses som ett av flera mål som ska beaktas kan effekten bli att den negligeras då rapportens existens försvinner bland alla andra mål. En möjlig förklaring till detta kan vara som Christensen et al. (2005) belyser det, att den offentliga organisationens multifunktionalitet kräver att organisationen tar hänsyn till flera ändamål och medför på så vis en obalans mellan vilka mål som ska beaktas. En annan eventuell tolkning är att kärnverksamheten går ut på att tillfredställa medborgarnas behov och då revisionsrapporten inte ingår i kärnverksamheten hamnar den i skymundan. Detta leder därmed till kritik från revisorerna eftersom de har en önskan om att revisionsrapporten ska vara integrerad som en del av kärnverksamheten.

#### 5.4 Kontroll av uppföljning



**Figur 5.** Avrapportering mellan aktörerna **Källa:** Egen bearbetning

Figuren illustrerar hur kontroll av uppföljningsprocessen ser ut mellan medarbetarna inom förvaltningen. Kryssen står för att de inte förekommer någon kontroll.

Barret (2002) menar att utan en effektiv kommunikation bland organisationens olika nivåer är det omöjligt att åstadkomma förändringar inom verksamheten och därmed upprätthålla en fungerande organisation som maximerar sin fulla potential. Då det

empiriska underlaget påvisade att det inte förekom någon kommunikation i form av formella möten mellan förvaltningschefer, förtroendevalda politiker och controllers avseende kontroll av uppföljningen av revisionspåpekanden, torde det innebära att kommunikation är ett bristfälligt element inom förvaltningen. När kommunikationen brister försvåras processen att realisera revisionspåpekanden inom förvaltningen, vilket tyder på att kommunikationsbrist existerar inom organisationen. Det förekommer varken uppåtriktad eller nedåtriktad kommunikation bland medarbetarna vilket klargör problematiken kring uppföljningen, då organisationens lägre led inte avrapporterar till det högre och vice versa (Robbins 2003). Vidare menar Robbins (2003) att organisationsmedarbetarnas handlingssätt kontrolleras via kommunikationen. När det inte förekommer någon kontroll av uppföljning inom förvaltningen tyder det på att medarbetarnas sätt att hantera revisionspåpekanden inte kan påverkas eller övervakas av ledningen. Dock är kontroll av medarbetarnas handlingssätt av central betydelse för att lyckas åstadkomma eftersträvad uppföljning av revisionsrapporten.

De förtroendevalda politikerna är endast involverade i förvaltningens angelägenheter på fritiden eftersom de har andra sysselsättningar på dagarna. Detta resulterar i att kommunala frågor endast kan diskuteras vid sammanträden som oftast hålls en gång per månad. Revisionsrapporten kan då ses som "*ett av många teman*" som ska diskuteras vid dessa sammanträden vilken kan vara anledningen till att kontroll av uppföljning sker sällan. Om en förvaltning erhållit en anmärkning om budgetunderskott kunde ett tydligt mönster utläsas av det empiriska underlaget då anmärkningen plötsligt ansågs vara "*ett viktigt tema*" som diskuterades fler än en gång på år. Detta tyder på att "uppåtriktad kommunikation" (Robbins 2003) förekommer vid sådana omständigheter, eftersom förvaltningen då avrapporterar till politikerna avseende åtgärdsprocessen för budgetunderskottet.

Robbins (2003) poängterar att information är parallellt sammankopplat till beslutstagande vilket betyder att via kommunikation förmedlas den information och uppgifter som medarbetarna är i behov av för att därefter kunna ta ett beslut. Detta resoneras enligt en respondent som en av anledningarna till att revisionsrapporten inte alltid följdes upp, på grund av att informationsflödet brast inom förvaltningarna. Teoretiskt sätt bör det innebära att det är ledningens och politikernas uppgift att



förmedla informationen till medarbetarna eftersom de utgör en informationskanal mellan revisorerna och medarbetarna för beslutstagande. Eftersom det förekommer upprepade anmärkningar indikerar det att kritik från revisorernas håll inte alltid når ut till samtliga medarbetare inom förvaltningen och detta kan antas ha en förklaring i att ledningen brister med att förmedla informationen så samtliga tar till sig av situationen.

## 6. Diskussion och slutsatser

---

*I detta kapitel redogörs de slutsatser som kan dras utifrån analysen och därefter besvaras de tre frågeställningar som ställts upp i bakgrundskapitlet. Tillsammans med diskussionen kring slutsatserna besvaras även uppsatsens syfte.*

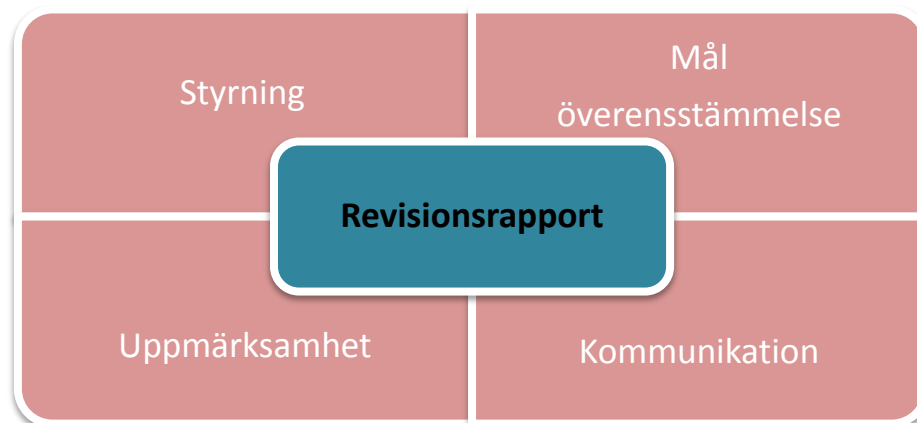
---

### 6.1 Diskussion

Studien hade för avsikt att undersöka betydelsen av revisionsrapporten bland Stockholm Stads förvaltningar. För att lyckas åstadkomma syftet med uppsatsen användes följande frågeställningar till hjälp:

- Hur tas revisionens påpekanden emot av de olika kommunala förvaltningarna?
- I vilken utsträckning får påpekandena genomslag?
- Vilka konkreta effekter leder påpekandena till?

Efter utarbetad resultat som påvisade brist på uppföljning var en ambition med uppsatsen att undersöka vilka faktorer som hade en påverkan på uppföljningen. Författarna fann fem faktorer som ansågs kunna förklara problematiken med uppföljningen.



**Figur 6.** De centrala elementen som haft en påverkan på uppföljningen **Källa:** Egen bearbetning

*Syn på revision.* En diskussion som bör framläggas är huruvida synen på revisionen påverkar uppföljningen av verksamheten. Olika förvaltningar har olika syn på revision och utefter synen lägger olika vikt på olika delar av revisionsgranskningen. Detta medför att vissa anmärkningar beaktas i större utsträckning än andra,

samtidigt som vissa negligeras helt eller delvis, på grund av att kunskapen om den kommunala revisionens syfte inte är helt behärskad av institutionens medarbetare. Som tidigare nämndes i analysen, kan en organisations ovanstående problem behärskas genom att förvaltningen försöker anamma revisionstänkandet för att genomdriva förändringar.

*Uppmärksamhet.* Vidare har studien antytt att eftersom en organisations uppmärksamhet är begränsad och inte kan riktas mot alla omständigheter så har prioriteringar varit nödvändiga att vidta gällande kritiken som riktats mot förvaltningarna. Denna prioritering har grundat sig på synen på anmärkningarna, det vill säga uppmärksamhet har fokuserats beroende på vilken anmärkning det rör sig om. För att granskningsrapporten ska följas upp på ett tillfredställande sätt bör ingen selektion vidtas av förvaltningarna.

*Intern kontroll.* En annan aspekt som även den bör poängteras är huruvida förvaltningarna behärskar begreppet intern kontroll. Kunskapen bland förvaltningens medarbetare kring hur rutinerna för den interna kontrollen ska integreras i den normala arbetsprocessen har en central betydelse för effektivisering av förvaltningen. Även synen på den interna kontrollen har en påverkan på hur den hanteras. Eftersom förvaltningarnas rutiner av den interna kontrollen är så djupt inbäddade i företagskulturen har problematiken legat i att driva igenom förändringar när revisorerna påpekat kritik. Föreställningen av intern kontroll har institutionaliserats inom organisationen och stöter därför bort andra föreställningar.

*Kommunikation.* Studien har även indikerat att det föreligger brister i kommunikationskanalerna mellan förvaltningars samtliga medarbetare. Eftersom ledningen och politikerna fungerar som en mellanhand mellan revisorer och medarbetare så är det deras uppgift att förmedla information till medarbetarna så att de kan genomdriva förändringar. För att revisionsrapporten ska följas upp på ett tillfredställande sätt är det ytterst viktigt att kommunikations- och informationskanalerna är välfungerande. Uppföljningsprocessen från förvaltningarna kan effektiviseras genom månadsuppföljningar istället för inväntning av del- eller helårsrapporter. Rapporteringen kan användas som ett verktyg som bekräftar att allt

inom organisationen utförs enligt riktlinjer och som gör att man undviker kontinuerliga anmärkningar från revisorernas håll.

*Målöverensstämmelse.* Slutligen har undersökningen konstaterat att det förekommer konflikter mellan revisorerna och förvaltningarna avseende måluppfyllelse. Eftersom granskningsrapporten är ett av flera mål som ska beaktas inom förvaltningen har effekten blivit att den i vissa fall negligeras då rapportens existens försvinner bland alla andra mål. En överensstämmelse av organisationens mål mellan samtliga led i en organisation är av central betydelse för att förändringar ska kunna genomdrivas inom en organisation såsom revisionsrapporten.

## 6.2 Slutsatser

Sammanfattningsvis är studiens resultat att granskningsrapporten inte åstadkommer dess syfte i full utsträckning. Dock ligger inte problematiken i att granskningsrapporten avsiktligt negligeras, då synen på revisionen är positiv ur förvaltningarnas synvinkel generellt sätt, utan det rör sig om inomorganisatoriska faktorer som påverkar uppföljningen av rapporten. Påpekanden får genomslag till en viss grad beroende på vilken kritik som anges. Mer genomgripande är slutsatsen att en tvåfaldig kontroll inte bidrar till större grad av uppföljning. Därmed vågar författarna hävda att om inga inomorganisatoriska förbättringar genomförs så kan revisionsrapporten uppfattas som bortkastad tid.

## 6.3 Förslag till vidare forskning

Under studiens gång har det dykt upp ett flertal nya idéer som kunde ha varit intressanta att genomföra för denna uppsatsstudie, dock låg det utanför författarnas tidsram.

- En intressant aspekt vore att använda denna uppsatsstudie som utgångspunkt men fördjupa sig i organisationens läge led och inte ha fokus på den centrala nivån. Ett exempel vore att ta med enhetschefernas och andra medarbetares syn på revisionsrapporten och hur uppföljningen hanteras inom förvaltningen.

- En annan intressant studie vore att undersöka hur Stockholm Stads förvaltningar arbetar med den interna kontrollen, det vill säga, lägga fokus på den interna kontrollplanen och analysera rutinhanteringen.

## 6.4 Kritiskt förhållningssätt

Den kritik som författarna först vill framföra är gentemot de *valda respondenterna*. Då endast respondenter på en relativt central nivå ingick i undersökningen kan detta ha gett upphov till en ofördelaktig bild avseende betydelsen av revisionsrapporten. Problematik som är kopplad till detta är att valda respondenters åsikter och syn avseende revisionsrapporten inte nödvändigtvis behöver stämmer överens med organisationens lägre leds uppfattning. Hade respondenter från samliga led i förvaltningarna ingått i studien kunde slutsatserna som dragits ha stärkts eller resulterat i ett annat utfall.

Då författarna valde att hålla både förvaltningarnas och respondenternas namn *anonyma* har viss information varit nödvändig att filtrera bort för att kunna bevara denna anonymitet. Information som medvetet inte valts att presenteras har i vissa avseenden varit betydelsefull för att förstå betydelsen av revisionsrapporten i sin fulla kontext. Detta har gett upphov till en diskussion rörande det empiriska kapitlets fullständighet. Dock erhöles annan betydelsefull information vilket kunde kompensera den borttagna informationen.

*Ledande intervjufrågor* är ett annat föremål för kritik som vill framföras av författarna. Att man i viss mån haft ledande frågor som exempelvis "*Vilka anmärkningar lägger Ni störst vikt på för korrigerings?*" istället för en mer objektiv frågeställning som "*Förekommer en gradering avseende anmärkningar för korrigerings?*" kan ha gett upphov till att respondenternas svar styrts åt ett håll. Hade däremot intervjufrågorna formulerats på ett annorlunda sätt finns möjligheten att svaren sett annorlunda ut.

## 7. Källförteckning

---

- Abrahamsson, B. & Andersen, J.A.(2000). *Organisation- att beskriva och förstå organisationer*. Malmö: Liber AB.
- Abrahamsson, B. & Andersen, J.A.(2005). *Organisation- att beskriva och förstå organisationer*. Malmö: Liber AB.
- Argyris, C., & Kaplan, R. S. (1994). Implementing new knowledge: the case of activity based costing. *Accounting Horizon*, vol.8, ss.83-105. I Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting Organization and Society*, vol.2, ss.141-160.
- Alvesson, M. & Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektioner*. Lund: Studentlitteratur.
- Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (2001). *Management Control System*. Singapore: McGraw- Hill book Co.
- Barret, D.J. (2002). Change communication: using strategic employee communication to facilitate major change. *Corporate communications: An International Journal*, vol. 7, ss. 219-231.
- Burns, J. & Scapens, W. R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, vol. 11, ss. 3-25.
- Bell, J. (2000). *Introduktion till forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Berggren, R.G. (1987). Developed Auditing in a Developing Public Sector, *Managerial Auditing Journal*, vol. 2, ss. 3-5.
- Bruzelius, L.H. & Skärvad, P.H. (2000). *Integrerad organisationslära*. Lund: Studentlitteratur.
- Bryman, A. (2002). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Malmö: Liber AB.
- Carrington, T. & Catasús, B. (2007). Auditing stories about discomfort: Becoming comfortable with comfort theory. *European Accounting Review*, vol.16, ss. 35- 58.
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag.
- Catasus, B., Ersson, S., Gröjer, J.E. & Wallentin, F.Y. (2007). What gets measured gets ... on indicating, mobilizing and acting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 20, ss. 505 – 521.
- Christensen, T., Laegreid, P., Roness, P.G. & Rovik, K.A. (2005). *Organisationsteori för offentlig sektor*. Malmö: Liber Ekonomi.

Coe, C. K. & Ellis, C. (1991). Internal control in state, local, and nonprofit agencies. *Public budgeting and finance*, vol. 11, ss. 43-45.

Cyber, R.M & March, J.G. (1963). *A Behavioral theory of firm*. Englewood Cliff: Prentice Hall. I Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press MA.

Duncan, J.B., Flesher, D. L. & Stocks, M.H. (1999). Internal Control Systems in US churches. *Accounting Auditing & Accountability*. vol. 12, ss. 142-163.

Ewing, P. & Samuelsson, L.A. (1998). *Styrning med balans och fokus*. Malmö: Liber Ekonomi.

Fisher, R. (1978). *International mediation: A working guide*. Cambridge, MA. I

Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting Organization and Society*, vol.2, ss.141-160.

*Förtroendevald revision* (2010) [Elektronisk] Tillgänglig:

<http://www.stockholm.se/OmStockholm/Dina-skattepengar/Revision-/Fortroendevalda-revisorer/>

Granström, J. (2007). Debatt: *Skarp revision bidrar till verksamhetsutveckling*.

Dagens Samhälle, 22 mars. Tillgänglig: [2010, 09, 28]

<http://www.dagensamhalle.se/debatt/skarp-revision-bidrar-till-verksamhetsutveckling-4962>

Guthrie, J. (1992). Critical Issues in Public Sector Auditing. *Managerial Auditing Journal*, vol. 7 ss. 27-32.

Haglund, A., Stureson, J. & Svensson, R. (2005). *Intern kontroll: en del av verksamhets – och ekonomistyrningen*. Stockholm: Komrev AB.

Janis, I. L., & Mann, L. (1977). *Decision making: A psychological analysis of conflict, choice, and commitment*. New York:Free Press. I Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting Organization and Society*, vol.2, ss.141-160.

Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgement usefulness to accounting system. *Accounting Organization and Society*, vol. 2, ss. 141-160.

Johnsen, Å., Pentti, M., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. (2001). *Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway*. *The European accounting review*, vol. 10, ss. 583-599.

- Lundahl, U. & Skärvad, P.H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.
- Lundin, O. (1999). *Kommunal revision: en rättslig analys*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Lundin, O & Rieberdal, C (1999). *Demokratiska aspekter på den kommunala revisionen*, Del av Demokratiutredningen SOU 1999:76. Stockholm: Fritzer förlag. I
- Nyman, C, Nilsson, F. & Rapp, B. (2007). Ansvarsprövning med förhinder. *Kommunal ekonomi och politik*, vol. 11, ss. 29-46.
- Merriam, S.B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Meyers, M.K., Riccucci, N. & Lurie, I. (2001). Achieving Goal Congruence in Complex Environments: The case of welfare reform. *Journal of public Administration Researcher & Theory*, vol.11, ss. 165-202.
- Mintzberg, H. (1973). *The Nature of Managerial work*. New York: Harper & Row. I
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press MA.
- Kristdemokraterna (2004). *Oberoende kommunal revision*. [Elektronisk] Stockholm: Sveriges Riksdag. (Motion 2004/05: K2420) Tillgänglig: <http://www.riksdagen.se/webbnav/?nid=410&doktyp=mot&rm=2004/05&bet=K420&dokid=GS02K420>
- Nilsson, B. & Waldemarson, A-K. (1994). *Kommunikation: Samspel mellan människor*. Lund: Studentlitteratur.
- Nyman, C., Nilsson, F. & Rapp, B. (2007). Ansvarsprövning med förhinder. *Kommunal ekonomi och politik*, vol. 11, ss. 29-46.
- Nyman, C. & Tengdelius, K. (2007). *Den kommunala revisionens förtroende, Uppfattningar om och attityder till den kommunala revisionen*. Sveriges kommuner och landsting
- Pentland, B. T. (1993). Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18, ss. 605-620. I Carrington, T. & Catusus, B. (2007). Auditing stories about discomfort: Becoming comfortable with comfort theory. *European Accounting Review*, vol. 16, ss. 35-58.
- Pentland, B. T. (2000). Will auditors take over the world? Program, technique and the verification of everything. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, ss. 307-312.
- Perry, W.E. & Warner, H.C. (2005). A quantitative assessment of internal controls. *The International auditor*, vol. 62, ss. 51-55.



Power, M. (1999). *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press. I Pentland, J.B (2000) Will auditors take over the world? Program, technique and the verification of everything. *Accounting, Organization and Society*, vol. 25, ss.307-312

Power, M.K (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, ss. 379–394.

*Revisionsplan* (2010). [Elektronisk] Tillgänglig:  
<http://www.stockholm.se/OmStockholm/Dina-skattepengar/Revision-/Revisionsplan/>

Robbins, S. (2003). *Organizational Behaviour*, Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall.

Schaffer, S.B. (2007). The nature of goal congruence in organization. *Supervision*, vol. 68, ss. 13-17.

Simons, H.A. (1976) *Administrative Behavior: A Study of Decisions Making- process in Administrative Situations*. New York: Free press. I Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press MA.

Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press MA. I Catasus, B., Ersson, S., Gröjer, J.E & Wallenstin, F.Y (2007). What gets measured gets ... on indicating, mobilizing and acting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.20, ss.505-521.

Simons, R. (1995), *Levers of control: how managers use innovative control system to drive strategic renewal*. Boston:Harvard Business School Press

Utredningen om den kommunala revisionen (2004). *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*. [Elektronisk] Stockholm : Fritzes offentliga publikationer. Statens Offenliga Utredningar; 2004:107. Tillgänglig:  
<http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/32356>

Thuren, T. (2005) *Källkritik*. Stockholm: Liber AB

West, J.P. & Berman, E. M. (2003). Audit Committees and Accountability in Local Government: A National Survey. *International Journal of Public Administration*, vol. 26, ss. 329- 362.

## Bilaga 1 – Sammanställning av revisionspåpekanden

Revisionsgrupp 3				
Stadsdelsförvaltningar				
<b>Bromma</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål			P	
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning		P	P	
Godkända	G			P
<b>Enskede</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål			P	
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning			P	
Godkända	G	G		G
<b>Farsta</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning				
Godkända	G	G	G	G
<b>Hägersten/Liljeholmen</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper	P			
Styrning, kontroll & uppföljning	P			P
Godkända		G	G	
<b>Hässelby/Vällingby</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål	P	P	P	
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning		P	P	
Godkända				G
<b>Kungsholmen</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper			P	
Styrning, kontroll & uppföljning	P	P	P	P
Godkända				
<b>Norrmalm</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål	P		P	
Räkenskaper		P		
Styrning, kontroll & uppföljning				
Godkända				G
<b>Rinkeby/Kista</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål	P		P	
Räkenskaper	P			
Styrning, kontroll och uppföljning			P	P
Godkända		G		
<b>Skarpnäck</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål	P	P	P	
Räkenskaper				

Styrning, kontroll och uppföljning		P		P
Godkända				
<b>Skärholmen</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper	P(Röd)	P		
Styrning, kontroll och uppföljning	P			P
Godkända			G	
<b>Spånga/ Tensta</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål	P	P		
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning		P	P	P
Godkända				
<b>Södermalm</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning			P	
Godkända	G	G		G
<b>Älvsjö</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning				
Godkända	G	G	G	G
<b>Östermalm</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning				
Godkända	G	G	G	G

<b>Nämnder</b>				
<b>Äldrenämnden</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning	P	P	P	P
Godkända				
<b>Överförmyndarnämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål			P	P
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning				
Godkända	G	G		
<b>Socialtjänstnämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper	P			
Styrning, kontroll och uppföljning				
Godkända		G	G	G

<b>Revisionsgrupp 2</b>				
<b>Nämnder</b>				

<b>Utbildningsnämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål	P			P
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning	P	P	P	P
Godkänd				
<b>Idrottsnämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning	P	P	P	
Godkänd				G
<b>Servicenämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning				P
Godkänd	G	G	G	
<b>Exploateringsnämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål			P	
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning				
Godkänd	G	G		G
<b>Fastighetsnämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål			P	P
Räkenskaper				
Styrning, kontroll och uppföljning	P	P	P	P
Godkänd				
<b>Stadsbyggnadsnämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål			P	
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning			P	
Godkända	G	G		G
<b>Äldrenämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning	P	P	P	P
Godkända				
<b>Trafik &amp; renhållning</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål		P		
Räkenskaper	P	P		P
Styrning, kontroll & uppföljning	P	P	P	P
Godkända				
<b>Kyrkogårdsnämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning	P		P	P

Godkända		G		
<b>Miljö &amp; Hälsönämnd</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål		P	P	
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning	P			
Godkända				G

<b>Revisionsgrupp 1</b>				
<b>Nämnd</b>				
<b>Kommunstyrelsen</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Verksamhetsmål				
Räkenskaper				
Styrning, kontroll & uppföljning	P			
Godkända		G	G	G

## Bilaga 2. Intervjuguide

### Förtroendevald politiker, Förvaltningschef & Förvaltningscontroller

---

1. Vad arbetar Du med inom förvaltningen?
2. Hur arbetar Ni med revisionsrapporten?
  - Presentation
  - Åtaganden
  - Arbetsätt
  - Uppföljning
3. Vilka personer får ta del av revisionsrapporten i Er förvaltning?
3. Vilka anmärkningar lägger Ni störst vikt på för korrigering?
5. Hur ofta träffar Ni de sakkunniga revisorerna samt förtroendevalda under en mandatperiod?
6. Känner Ni att revisorerna visar förståelse för just Er situation?
7. Har det någonsin hänt att Ni inte kommit överens med revisorerna angående någon specifik fråga?
8. Hur lång tid brukar det ta för Er att korrigera en anmärkning?
9. Vad anser Ni om revisionsrapportens utformning?
  - Svårt att förstå innehållet
  - Tråkig
  - För mycket upprepningar
  - Layoutmässigt
11. Är Ni medvetna i förväg om att Ni kommer få en anmärkning angående någon specifik fråga?
12. Vilka förbättringsområden vill Du lyfta fram i revisionsarbetet?
  - Kommunikation
  - Rapportutformning
  - Styrning

---

## Förtroendevald och certifierad revisor

1. Vad arbetar Du med inom Stockholm stad?
2. Hur arbetar ni inom er revisionsgrupp med revisionsrapporten?
  - Åtaganden
  - Arbetssätt
  - Uppföljning
3. Vad innebär den kommunala revisionen för Dig?
4. Följs tidigare revisionsarbete upp eller genomför Ni endast årliga granskningar av verksamheterna utan någon uppföljning av tidigare år?
5. Vilka tror Du är orsakerna till att förvaltningarna inte har genomfört några förändringar trots att Ni repeterat samma anmärkningar under ett flertal år?
6. Vilka förbättringsområden vill Du lyfta fram i revisionsarbetet?
  - Kommunikation
  - Rapportutformning
  - Styrning
7. Är vissa förvaltningar bättre på att följa upp revisionsarbetet än andra?
8. Vad tror Du detta beror på?