

# Väsentlighet I Offentlighet

En fallstudie av lekmannarevisionen i Stockholms stads bolag

Författare: Nils Lindfors & David Sennton

Företagsekonomiska institutionen

Examensarbete för kandidatexamen 15 hp

Examensämne: Företagsekonomi

Höstterminen 2015

Handledare: Roland Almqvist, Andreas Sundström & Niklas Wällstedt

English title: Municipal Materiality

Stockholm Business School



## *Förord*

*Denna kandidatuppsats gör vi som en del i våra studier vid företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet.*

*Efter uppsatsens slutförande skulle vi vilja rikta ett varmt tack till våra respondenter som deltagit i studien och som därför gjorde genomförandet av studien möjlig.*

*Vi skulle även vilja rikta ett speciellt tack till våra handledare som varit till stor hjälp med stöttning och feedback genom hela uppsatsarbetet.*

*Stockholm,  
januari 2016*

**X**

---

Nils Lindfors

**X**

---

David Sennton

# Sammanfattning

**Titel:** Väsentlighet i Offentlighet - En fallstudie av lekmannarevisionen i Stockholms stads bolag.

**Bakgrund:** Behovet av en revision i den offentliga sektorn kommer från samma informationsasymmetri som finns närvarande i den privata sektorn. Alltså som agentteorin beskriver det, ett behov för ägaren att bli försäkrad om att företrädarna för bolaget agerar i dennes intresse. På samma sätt beskriver litteraturen angående offentliga revisioner behovet av att folkets intresse sätts i första rummet, alltså ett uttryck för att ägarperspektivet ska främjas i granskningen. Hänsynstagande till ägarperspektivet i granskningen beskrivs av litteraturen angående yrkesrevisorns granskning som utförd med kvantitativa metoder. Detta tillvägagångssätt har dock kritiserats i den offentliga sektorns omständigheter.

**Forskningsfråga:** Hur sker lekmannarevisorns bedömning av vad som är väsentligt att granska i ett kommunalt bolag?

**Syfte:** Syftet med studien är att studera vad som driver lekmannarevisorns bedömning av väsentlighet, för att kunna göra bedömningar angående vad samt hur mycket som ska granskas i ett bolags verksamhet.

**Metod:** Uppsatsen bygger på en kvalitativ metod där 6 stycken semistrukturerade intervjuer utförts fördelade på 5 lekmannarevisorer samt 1 sakkunnigt biträde.

**Slutsats:** Lekmannarevisorerna utför sin granskning för att skapa försäkran för folket att det införts ett demokratiperspektiv i granskningen av en offentligfinansierad verksamhet. Sättet revisionen återkopplar inriktningsbeslut i granskningen sker genom en bedömning av hur stor inverkan delarna av granskningsobjektet har på måluppfyllelse av kommunfullmäktiges bolagsspecifika mål och direktiv. Genom att kommunfullmäktiges mål sätts med hänsyn till folkets krav på verksamheten ett bra mått för hur väl bolagen skapar värde för folket. Det vi dock kan ifrågasätta med vår empiri är om den struktur som förespråkas i litteraturen angående väsentlighet kan sägas vara tillämplig på alla delar av lekmannarevisorns granskning. Empirin visar snarare på ett behov av flexibilitet och anpassning efter inre och yttre faktorer.

**Nyckelord:** Väsentlighet, offentlighet, agentteori, lekmannarevision, komfort.

# Abstract

**Titel:** Municipal Materiality - A case study of the layman auditing in the municipal companies of Stockholm.

**Background:** The need for an audit in the public sector stems from the same information asymmetry that is present in the private sector. As the principal-agency theory describes the owners need to be assured that the representatives of the company are acting in their best interest. In the same way the literature describes the need for public company audits to take into consideration the fact that the people are the recipients of the audit, due to the fact that they are the owners of the public companies. Thus the audit should take aim on creating a review that satisfies the owners interests in the company. The consideration to the owners interest is in the literature described as done with quantitative methods and focused on the professional auditors review. The quantitative method of appraising materiality has been criticized by previous research as the best method in the circumstance of the public sector.

**Research question:** How does the layman auditor estimate materiality in a municipal company audit?

**Purpose:** The purpose of the study is to investigate what drive the layman auditors estimation of materiality, in order to make judgements regarding what and how much of a companies activities to review.

**Method:** The thesis is based on a qualitative method where 6 semistructured interviews were conducted distributed on 5 layman auditors and 1 knowledgeable person.

**Conclusions:** The layman auditor perform their review in order to create comfort for the people due to the fact that a democratic consideration has been implemented in the review of the publically funded companies. The way the layman auditor reconnects direction decisions in their review is done with respect to the effect that a part of the audit object has on the companies ability to reach the municipalities companyspecific goals and directives. Due to the fact that the municipal councils goals are based upon what interests the people have in the public sector services the goals are a good benchmark on whether the companies are creating value for the people. We can with the results of our study question whether the structure that the literature advocates as a part of materiality is to be recommended in all parts of the layman auditors review. The results of the study shows that the layman auditors expresses a need for flexibility and adaption after inner and external factors.

**Key words:** Materiality, public sector, principal-agency theory, layman audit, comfort.

## Innehåll

Kapitel 1: Introduktion .....	7
1.2 Problematisering.....	8
1.3 Syfte och kunskapsbidrag.....	9
1.4 Forskningsfråga.....	10
1.5 Avgränsningar .....	10
Kapitel 2: Litteraturstudie .....	11
2.1 Revision i kommunala bolag.....	11
2.2 Offentligt ägande.....	12
2.3 Agentteorins ägarperspektiv.....	12
2.4 Väsentlighet.....	13
2.5 Kvalitativa väsentlighetsfaktorer.....	14
2.6 Sammanställning av litteratur.....	15
2.7 Analysmodell.....	16
Kapitel 3: Metod.....	18
3.1 Bakgrund och bidrag .....	18
3.2 Vetenskaplig ansats .....	18
3.3 Forskningsmetod .....	19
3.3.1 Operationalisering av forskningsfråga.....	19
3.3.2 Intervjumetod .....	19
3.3.3 Från intervjuer till analys.....	20
3.3.4 Analys av primär data.....	21
3.3.5 Interna dokument.....	21
3.4 Källkritik .....	22
3.5 Metodkritik.....	22
3.6 Etik i forskningen .....	23
Kapitel 4: Empiri.....	24
4.1 Respondenter .....	24
4.2 Syftet med lekmanrevisionen .....	24
4.2.1 Syftet med revisionen.....	24
4.2.2 Vad ska fastställas i granskningen.....	25
4.2.3 En verksamhet som uppfyller sina mål.....	25
4.2.4 Att skapa värde för folket.....	26
4.2.5 Det demokratiska inspelet .....	27
4.2.6 Sammanställning .....	27
4.3 Tillvägagångssätt för att uppnå syftet.....	28
4.3.1 Grundläggande- och fördjupad granskning .....	28
4.3.2 Brukarperspektivet .....	30
4.3.3 Transparens .....	32

4.3.4 Sammanställning .....	33
Kapitel 5: Diskussion .....	34
Kapitel 6: Slutsatser.....	39
Källförteckning.....	41
Bilagor.....	43
Intervjuguide .....	43

## Kapitel 1: Introduktion

Jämfört med andra länder har Sverige ett högt skattetryck (OECD, 2014). Dessa skattepengar används inte bara för att finansiera offentligt ägda organisationer som tillhandahåller tjänster, utan finansierar också offentligt ägda bolag. Dessa bolag har dubbla ansvarsförbindelser. De förväntas dels agera enligt svensk bolagslag och förväntas samtidigt arbeta enligt skattebetalarnas intresse. Detta öppnar upp för en särskild syn på revisorns roll i företagen ägda av staten eller kommunerna. De revisorer som reviderar dessa bolag arbetar indirekt för folket och därför är det viktigt att de utför sitt arbete på ett korrekt sätt.

Agentteorin stipulerar att behovet av en revision alltid kommer att finnas i situationer där kontrollen av ett bolag skiljs från ägaren (Carrington, 2014). Den kommunala sektorns aktörer passar in i agentteorin då medborgarna (principalen) inte kommer att kunna ha direkt kontroll på politikerna/ledarna för de kommunala bolagen (aktören). Därför behövs en revision för att granska aktörens arbete då principalen är i beroendeställning på grund av aktörens inflytande på frågor som användning av skattemedel och tjänster som erbjuds medborgarna (Zimmerman, 1977).

Enligt Kommunallagen får ett svenskt aktiebolag inte arbeta med vinstmaximering som det primära målet med verksamheten (KL 1991:900 2 kap. § 7). Målet med bolaget blir istället att skapa värde för folket, alltså en ändamålsenlig verksamhet där relationen till allmänheten blir definierande. Något som stöds av Gustavson (2015) som argumenterar för att ett tecken på en bra kommunal revision är att se folket som uppdragsgivare. Det Gustavson (2015) tar upp samt bolagens krav från allmänheten att arbeta ändamålsenligt kommer enligt agentteorin en granskning av hur väl denna aspekt implementerats och följs i bolagen behövas för att ägarna ska känna tillit för att skattemedlen används för att skapa värde för folket (Pentland, 1993).

I Sverige har frågan angående säkerställande av ansvaret mot allmänheten adresserats genom att i kommunallagen införa ett krav på ett kommunalt bolag ska ha en lekmannarevisor (KL 1991:900 3 kap. § 17). Denne ska granska verksamheten ur ett demokratiperspektiv för att säkerställa att kommunfullmäktiges mål för stadens verksamhet implementeras och uppnås i bolaget (KL 1991:900 3 kap. § 17). Lekmannarevisorns ska granska att verksamheten sköts på ett ändamålsenligt samt ekonomiskt tillfredsställande sätt och att den interna kontrollen är tillräcklig (KL 1991:900 9 kap. § 9). En granskning som kompletterar yrkesrevisorns granskning då denne granskar bolagets redovisning samt styrelse och VD:s förvaltning utan större hänsynstagande till att bolaget är kommunalt.

Ur agentteorins perspektiv kan lekmannarevisorns gransknings ses som en viktig del i den komfortskapande process som beskrivs som revisionens syfte enligt denna teori (Carrington, 2014; Pentland, 1993). Detta då en granskning av endast redovisningen har ansetts otillräcklig för att tillfredsställa det behov av komfort som folket har i de kommunala bolagen (Price & Wallace, 2002; del Corte, Garcia & Laviada, 2010; Pentland, 1993).

Även om lagstiftningen, teorier samt tidigare forskning erbjuder oss ett sätt att förstå behovet av en revision har lite forskning kommit att handla om hur granskningen kan utföras. Denna studie har behandlat hur lekmannarevisorn kan arbeta, för att enligt vikten agentteorin lägger

vid ägarperspektivet (Carrington, 2014), genomföra en granskning med ledning och återkoppling till ägarens intresse i bolaget och revisionen.

## 1.2 Problematisering

Revisionen av de kommunala bolagen står alltså på två ben. En vanlig granskning av en yrkesrevisor som granskar bolagets redovisning samt styrelse och VD:s förvaltning. Men i den offentliga sektorn är den största risken som skapas i och med informationsasymmetrin, enligt agentteorin (Carrington, 2014), att skattemedel används på ett ur folkets synvinkel felaktigt sätt (Zimmerman, 1977). Därför kommer en granskning av ändamålsenligheten att bli nödvändig, något som också beskrivs som lekmannarevisorns roll (KL 1991:900 9 kap. § 9).

Den forskning vi studerat i arbetet har visat på det faktum att de omständigheter som kännetecknar den offentliga sektorn har en inverkan på vad bolaget och intressenterna anser viktigt att granska (Bagherpour, Monroe & Shailer, 2014). Det ägarna till de kommunala bolagen, alltså folket, anser viktigt i bolaget är att de tjänster som produceras för dem är effektiva och att bolagen förvaltar skattemedlen effektivt (Ibid). Något som Gustavson (2015) argumenterar för kräver av revisionen att den ser folket som mottagare av granskningen samt anpassar sig efter det för att granskningen ska bli värdeskapande. Denna litteratur beskriver liksom agentteorin (Carrington, 2014) vikten av att ägarperspektivet är ledande i granskningen. Med ägarperspektivet menar vi vilka delar av ett bolags redovisning eller verksamhet som ägarna av bolaget anser viktigt att revisorn granskar. Detta då en revision enligt denna teori är inriktad på att skapa försäkran och komfort, alltså trygghet, för ägaren (Carrington, 2014; Pentland, 1993).

Sättet ägarperspektivet samt granskningen efter detta implementeras i yrkesrevisorns revidering, alltså den revisor som granskar redovisningen, sker genom ett verktyg som kallas väsentlighet. Väsentlighet är ett verktyg med vilket yrkesrevisorn utifrån de fel i redovisningen som är acceptabla för ägarna samt användarna av den reviderade årsrapporten sätter upp en väsentlighetsnivå (Carrington, 2014; Blokdijk, Driehuisen, Simunic & Stein, 2003). Denna väsentlighetsnivå beskrivs i kvantitativa termer som ska representera ägarnas intresse i vilka fel som revisorn ska rikta granskningen mot att identifiera och rapportera (Ibid). Beslut angående vad samt hur mycket av bolagets redovisning som ska granskas tas sedan utifrån denna väsentlighetsnivå (Carrington, 2014). På detta sätt återkopplar revisorn beslut angående granskningsinsatsen till ägarintresset i revisionen, och granskningen blir därför hanterbar samt effektiv då den granskar efter ägarens intresse. Något som agentteorin ligger i linje med syftet med revisionen som en försäkran för just ägarna.

Det litteraturen säger angående väsentlighet är att en granskning för att vara effektiv inte kan fokusera på allt, detta skulle kosta mycket och riskera att missa sådant som är av intresse för ägaren, som enligt agentteorin är centralt (Carrington, 2014). Målet med revisionen är att skapa komfort för ägaren (Pentland, 1993).

Det väsentlighetsverktyget ska hjälpa revisorn med är att ge revisorn en metod att finna de delar av ett bolags redovisning som är av intresse för ägaren av bolaget. Genom att kvantifiera ägarintresset i sin väsentlighetsnivå på det sätt som beskrivs ovan kan revisorn



utforma en granskning som riktar sig till att upptäcka och rapportera de fel i redovisningen som är av intresse för ägarna. På detta sätt skapas en struktur samt återkoppling till ägarintresset genom hela granskningen. Något som gör att revisorn kan utföra sin granskning enligt ägarnas intresse som benämns som mottagare av revisionen enligt agentteorin (Carrington, 2014).

Tidigare forskning har dock kritiserat denna användning av endast bedömningar av väsentlighet, alltså vad som är viktigt att granska, utifrån kvantitativa referenser till resultatet (Price & Wallace, 2002; del Corte et al. 2010). De menar att väsentlighet i den offentliga sektorns omständigheter ska bedömas efter faktorer som förtroende, politisk känslighet samt bolagets relation till allmänheten (Price & Wallace, 2002).

Men det sättet teorin beskriver bedömningar av väsentlighet med kvantitativa termer skapar den struktur samt återkoppling till ägarintresset som gör att revisionen genomförs med hänsyn till ägarens intresse i bolaget. Något som gör att litteraturen i större utsträckning skulle ifrågasätta hur en granskning utan kvantitativa referenser kan sägas ha den struktur som försäkrar att granskningen hittar samt granskar de delar av bolaget som är av intresse för ägaren.

Givet denna motsägelse i litteraturen vill författarna studera vilka faktorer som ligger bakom lekmannarevisorns bedömning av väsentlighet. Detta för att undersöka om och hur granskningen implementerar ägarintresset i granskningen av de kommunala bolagen. För att undersöka detta har studien fokuserat på lekmannarevisionen i Stockholms stads helägda bolag.

### **1.3 Syfte och kunskapsbidrag**

Syftet med studien är att förstå vad bedömningen av vad som är väsentligt att granska i en lekmannarevision baseras på.

Vi vill med vår forskningsfråga undersöka empiriskt hur en lekmannarevisor givet de faktorer denne är satt att granska bedömer vad som är väsentligt, för att komma fram till en slutsats angående bolagets förmåga att uppfylla allmänhetens krav på verksamheten. Agentteorin har tagit upp nyttan med revisionen som en försäkran för ägarens (principalen) att dennes investering i bolaget används i dennes bästa intresse och att bolagsledningen (agenten) inte agerar i egenintresse. För att kunna utföra denna granskning i ägarens intresse som verkligen säkerställer de faktorer som är viktiga för principalen har teorier i revision beskrivit vikten av en avgränsning av granskningen med ledning i ägaren eller användarens intresse (Aasmund & Messier, 2015). I en revision av kommunala bolag är det viktigt att det demokratiska perspektivet tas med, genom de kvalitativa väsentlighetsfaktorerna som dikterar vad som anses väsentligt att granska (Price & Wallace, 2002; del Corte et al. 2010). Men det tidigare litteratur inte har visat oss är hur vi kan förstå är hur dessa faktorer faktiskt kan implementeras för att bolagens verksamhet med rimlig sannolikhet kan sägas följa och uppfyller de krav som kommer med ett offentligt ägande i ett bolag.

Genom att empiriskt studera vår forskningsfråga hoppas vi kunna uppfylla studiens syfte som är teoretiskt drivna.

## 1.4 Forskningsfråga

*Hur sker lekmannarevisorns bedömning av vad som är väsentligt att granska i ett kommunalt bolag?*

För att studien på ett effektivt sätt ska kunna undersöka forskningsfrågan har vi valt att bryta ner den övergripande frågan till två delfrågor. De två delar som vi har brutit ner vår forskningsfråga till är:

1. Kan syftet med lekmannarevisionen ringas in genom principerna i de kvalitativa väsentlighetsfaktorerna?
2. Hur ser avgränsningen av revisionsarbetet ut med grund i detta?

Vi anser att om vi kan besvara dessa frågor med användning av vår empiri kommer vi att kunna ge ett svar på forskningsfrågan.

## 1.5 Avgränsningar

Uppsatsen ämnar studera hur lekmannarevisorn arbetar med väsentlighet för att kunna förankra sin granskning i ägarens krav på verksamheten och revisionen. Detta för att en bedömning av vad ägaren anser väsentligt beskrivs enligt teorin som en central del i att revisionen utformas på ett effektivt sätt. Hur lekmannarevisorer arbetar kan skilja sig åt mellan olika kommuner, något som gör möjligheten till generaliseringar angående resultatet i studien sämre. Vi har valt att studera lekmannarevisionen i Stockholms stads bolag på grund av att de presenterar ett brett urval då resurserna att göra en större granskning finns. Antalet möjliga intervjuobjekt gör även möjligheten till jämförelse inom och mellan fallen tillräckliga för denna uppsats omfång.

## Kapitel 2: Litteraturstudie

### 2.1 Revision i kommunala bolag

Behovet av en revision kommer enligt Zimmerman (1977) från risken som ägaren (principalen) får ta när denne lämnar ifrån sig kontrollen av ett bolag till någon annan (agenten), till exempel en bolagsledning. Agentteorin förklarar revisionen som ett sätt att råda bot på den informationsasymmetri som uppstår mellan parterna i detta läge, då principalen inte kommer kunna ha kontroll över agentens agerande (Carrington, 2014). Zimmerman (1977) menar att den risk som ägaren tar i det fall som beskrivs kommer från att agenten tar beslut i egenintresse snarare än i strävan att skapa värde för ägaren. Denna argumentation förs med grund i antagandet att alla människor är rationella och agerar i egenintresse i första hand. Denna informationsasymmetri finns även närvarande i den offentliga sektorn, något som kan beskrivas genom exemplet att politiker genom att använda resurser från sitt nuvarande ämbete har möjlighet att sponsra en kampanj för sin egen avancering i hierarkin. Detta sker samtidigt som folkets välfärd beror på politikerns arbete genom dennes inflytande på frågor som användning av skattemedel och de offentligt erbjudna tjänsterna (Bartel & Rietschoten, 1994). Givet detta kommer det finnas ett intresse hos folket att revidera bolagen då de inte kommer kunna ha direkt kontroll över ledarna i de kommunala bolagen (Zimmerman, 1977).

Det revisionen tillför genom sin granskning kallar Pentland (1993) för komfort. Begreppet komfort beskrivs som en känsla av trygghet (Carrington, 2014) som revisorn skapar genom sin granskningsinsats av att redovisningen är rättvisande (Tagesson & Eriksson, 2011). Den känsla av trygghet som skapas sker genom de processer samt ett flertal ritualer varigenom revisorerna inom sin arbetsgrupp skapar komfort. Det är genom att revisorerna genomfört en granskning som trygghet också skapas för ägarna att det skett en oberoende granskning av bolaget (Pentland, 1993).

Behovet från ägarens sida att kunna känna komfort (Pentland, 1993; Carrington, 2014) visar sig i den svenska lagstiftningen angående kravet på en lekmannarevisor (KL 1991:900 3 kap. § 17). Lekmannarevisorn ska i de svenska kommunala bolagen införa ett demokratiperspektiv i granskningen som svar på ägarnas krav på granskningen för att känna komfort. Som vi kunde se i beskrivningen teorierna angående behovet av en revision beskrivs det som en komfortskapande process för ägarna (Carrington, 2014; Pentland, 1993). Den risk som Zimmerman (1977) menar är mest närvarande för ägarna till de offentliga bolagen, alltså folket, är att företrädarna kommer att agera i egenintresse, snarare än att agera för att skapa värde för folket. Ett argument som förklarar behovet av det lekmannarevisorn tillför i granskningen, som är en granskning efter de speciella krav som ställs på en offentligfinansierad verksamhet.

Lekmannarevisorn granskar bolagets interna kontroll, ändamålsenlighet samt om bolaget bedrivs på ett ekonomisk tillfredsställande sätt (KL 1991:900 9 kap. § 9). I denna granskning ska lekmannarevisorn göra en bedömning ur medborgarnas synvinkel, med fokus på bolagets arbete med att uppfylla allmänhetens krav på verksamheten. Något som enligt Zimmermans (1977) argument är granskningen av ägarintresset, alltså de som enligt Pentlands (1993) och Carrington (2014) i slutändan ska känna komfort. En granskning som lekmannarevisorn gör i den kommunala sektorn skapar komfort för medborgarna att

kommunen sköter sin verksamhet på ett ekonomiskt ansvarsfullt sätt (Pentland, 1993; Cassel, 2000; Porter, 2003).

## 2.2 Offentligt ägande

Det intresse folket har i de kommunala bolagen har diskuterats i tidigare litteratur. Faktumet att bolaget är en offentlig verksamhet har en inverkan på både vad bolaget ska arbeta mot, vad ägarna har för intresse i bolagets verksamhet samt vad som i linje med detta är viktigt att granska i revisionen. Som vi ser nedan har det offentliga ägandet en inverkan på vilka drivkrafter som ligger bakom vad organisationen och dess intressenter prioriterar som viktigt

Forskarna Bagherpour et al. (2014) utförde en studie om hur bolag som är delvis privat och delvis offentligt ägda påverkas av detta i sitt val av revisor och hur det påverkar revisionsprocessen. När ett företag har ett stort offentligt ägande i sig påverkas det av detta. Det offentliga ägandet driver verksamheten mot att uppfylla allmänhetens krav på verksamheten och en revision som är riktad mot en granskning av bolagets framgång med dessa mål. Är bolaget privatägt drivs verksamheten i bolaget i enlighet med ägarnas intresse mot vinstmaximering och en revision riktad mot detta (Bagherpour et al. 2014).

Bagherpor et al. (2014) beskriver ett fall där ett bolag går från offentligt till privat. Genom att studera fallet framhålls att ägandet i bolaget har en inverkan på vad bolagen har för relation till sina ägare (Ibid). Det beskrivs att i den offentliga revisionen ska ägarens intresse i bolaget vara en verksamhet som på ett effektivt sätt med deras tilldelade resurser använder dessa för att skapa bra tjänster till medborgarna (Ibid). Något som studerats vidare av Gustavson (2015) som har försökt definiera vilka faktorer i revisionen som har en positiv effekt på den offentliga sektorns prestation. Från tidigare forskning har hon identifierat tre faktorer eller kvaliteter i revisionen som har en positiv effekt på prestandan i den offentliga sektorn, dessa är *oberoende*, *professionalism* och *att se folket som huvudmannen*.

Angående den tredje faktorn säger Gustavson (2015) att revisorer ofta kritiserar för att inte agera för folkets bästa och att de inte bryr sig tillräckligt om invånarnas förväntningar på dem och deras ansvar i arbetet (ibid). Folket ska enligt Gustavson (2015) ses som huvudman, alltså mottagare, till revisionen och granskningen ska därmed anpassas efter vad för intresse folket har i bolagen.

Bartel och Rietschoten (1994) tar upp faktorer som de anser ska ligga till grund för den offentliga revisionen. Dessa passar in på det som Gustavson (2015) säger då de talar om att omfattningen av granskningen bör bestämmas av kriterierna om allmänhetens resurser påverkas, direkt eller indirekt, av den aktivitet eller beslut som har gjorts i det offentliga bolaget.

## 2.3 Agentteorins ägarperspektiv

Det som generellt sammanfattar de teorier som behandlar revision av offentliga verksamheter är att den gemensamma nämnaren är att ägarperspektivet är centralt. Agentteorin stipulerar att behovet av en revision härrör från den informationsasymmetri som skapas när kontrollen av företaget skiljs från ägandet. Denna separation producerar ett behov av en oberoende granskning av företaget och dess ledning för att säkerställa för ägarna att deras investering används på bästa sätt (Carrington, 2014).

Vad ägarens intresse i bolaget är skiljer sig åt mellan olika fall. I privata bolag finns ett behov från ägarna att redovisningen är rättvisande samt att styrelse och VD agerat ansvarsfullt (Carrington, 2014). Men som vi sett så finns det forskning som visar på att ägarintresset i offentliga bolag är annorlunda än i andra bolag. Zimmerman (1977) beskriver att den största risk informationsasymmetrin i den offentliga sektorn skapar för ägarna, folket, är att deras skattemedel används på ett ur deras synvinkel felaktigt sätt. De faktorer som ägarna av offentliga bolag vill ha granskat kännetecknas av bolagets förmåga att bedriva en verksamhet som skapar värde för folket (Bagherour et al. 2003). Något som stöds av Bartel och Rietschoten (1994) som menar att omfattningen av granskningen bör bestämmas av kriterierna om allmänhetens resurser påverkas, direkt eller indirekt, av den aktivitet eller beslut som har gjorts i det offentliga bolaget. Gustavson (2015) menar att en revision som ser folket som mottagare av revisionen och utgår från detta faktum är en granskning som kommer att vara mer värdeskapande för verksamheten i de offentliga bolagen.

Kännetecknande för alla dessa är att de beskriver att folkets intresse i bolaget ska vara bestämmande för granskningen. Som enligt teorin ska innehålla en översättning av vad folket har för intresse i de offentliga bolagen som ledande för vad revisionen tar upp (Bagherour et al. 2003; Gustavson, 2015). En granskning efter dessa kriterier kan dock inte göras genom endast en granskning av redovisningen då yrkesrevisorn inte tar några större hänsynstaganden till vem det är som revideras. Som av Gustavson (2015) beskrivs som en central del i att säkerställa en revision som har en positiv effekt på den kommunala sektorns prestation.

Den inkännande funktionen ska snarare implementeras i granskningen genom lekmannarevisorn. Detta då dennes granskning innehåller en bedömning av huruvida bolaget bedrivs ändamålsenligt samt på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt (KL 1991:900 9 kap. § 9). Alltså om bolaget skapar avsedd effekt för folket med en effektiv resursanvändning. Som alltså enligt Zimmermans (1977) argument om att det är risken att detta inte sker som är den största riskfaktorn i den offentliga sektorn, borde göra lekmannarevisorns roll en viktig del i det skapande av försäkrans som enligt agentteorin (Carrington, 2014) beskrivs som central.

Det litteraturen angående offentligt ägande samt agentteorin gör är att den ger oss en bild av vad en offentlig revision ska säkerställa i granskningen. Den benämner centrala faktorer i en offentlig revision samt vad det grundläggande syftet samt utgångspunkten i revisionen bör vara. Vår forskningsstudie fokuserar på lekmannarevisorn där vår problematisering behandlar hur denne kan utföra en granskning där ägarintresset är ledande i granskningen.

## 2.4 Väsentlighet

För att kunna skapa en revision där ägarens intresse i bolaget är definierande för granskningen beskrivs väsentlighet som ett viktigt verktyg. Enligt den betydelse som teorierna kring revision lägger vid att ägaren ska ses som mottagare för revisionen beskriver väsentlighetslitteraturen vikten av att ägarens intresse i bolaget ska implementeras som en definierande del i granskningsinsatsen, som vi beskriver nedan.

Väsentlighet är ett verktyg som revisorn använder sig av under hela revisionsprocessen, från planering till avslutande (Carrington, 2014). En revisor som ställs inför uppdraget att granska

ett företag kommer snabbt inse att försök att finna och rapportera alla fel kommer att vara omöjligt, eller i alla fall för tidskrävande för att det ska ge något ytterligare värde för användarna (Blokdijk et al. 2003). En revision som tar för lång tid och kostar för mycket skulle ingen vilja betala för, därför finns ett behov av att avgränsa granskningen (Carrington, 2014). Målet med revisionen blir att finna dem fel som faktiskt betyder något för de som använder rapporterna (Tagesson & Eriksson, 2011).

Sättet yrkesrevisorn, alltså den revisor som granskar redovisningen, använder väsentlighet sker genom att denne sätter upp en acceptabel väsentlighetsnivå. Det är den avvikelse från korrekt redovisning av bolaget som revisorn kan acceptera utan att behöva skriva en oren revisionsberättelse (Carrington, 2014). De antal fel som är acceptabla i ett bolags redovisning sätts med hänsyn taget till ägarna av bolaget samt användarna av den reviderade årsredovisningen, samt vilka nivåer av fel de inte finner acceptabla. Revisorns beslut angående vad samt hur mycket av bolagets redovisning som ska granskas tas sedan utifrån denna bedömning av väsentlighet. Ett konto med större betydelse för det totala felet, alltså väsentlighetsnivån, sätts till en relativt liten andel av acceptabel väsentlighetsnivå för att fånga upp i stort sett alla fel i detta konto. Ett konto som bedöms ha små saldon och liten risk, och därför har en mindre påverkan på det totala felet, kan granskas mer översiktligt då fel i dessa konton inte har en stor påverkan på den totala bilden av företaget. Vilka konton som är intressanta för ägaren skiljer sig åt mellan bolag men ett vanligt mått i ett aktiebolag är vinst, något som de flesta intressenter anser viktigt.

I och med denna användning av väsentlighet tas besluten i processen genom kontinuerliga återkopplingar till ägarens intresse, för att både se vilka delar som är av intresse för ägaren samt vilka delar som inte är det, som då kan granskas mer översiktligt eller inte alls. I och med att besluten i revisionsprocessen tas med grund i en väsentlighetsnivå satt efter ägarens intresse kan revisionen sägas utföras med ägarens intresse i alla led. Målet blir för revisorn att kunna uttala sig med stor, inte absolut, säkerhet om hur rättvisande företagets redovisning är i sin rapport (Aasmund & Messier, 2015).

## 2.5 Kvalitativa väsentlighetsfaktorer

Tidigare forskning har dock kritiserat den ovan beskrivna användningen av väsentlighet vid revision av offentliga verksamheter. Price och Wallace (2002) tar upp ämnet kring vilken påverkan offentligt ägande har på ett bolag och har valt att studera synen på väsentlighet i icke vinstdrivande organisationer och den offentliga sektorn.

Begreppsmässigt inkluderas i den icke vinstdrivande sektorn flera faktorer i bedömningen om något är väsentligt eller ej. Följande tas exempel upp på kvalitativa faktorer som ska ha en inverkan på väsentlighet: erfarenhet, politisk känslighet, osäkerhet, förändring, uppmärksamhet från media, relation till allmänheten och risk (Price & Wallace, 2002).

Dominansen av kvalitativa koncept som påverkar synen på väsentlighet är överväldigande (ibid).

Det faktum att ledningen i den offentliga sektorns olika organisationer är förtrodd med andras resurser gör att företrädarna har ett ansvar mot allmänheten. Enligt författarna får detta ansvar en avgörande roll i bedömningen om något är väsentligt eller inte. Detta ansvar får genomslag på hela bedömningen av verksamheten i organisationerna, exempelvis användning av resurser och bedömning av prestation (Price & Wallace, 2002). Ett exempel



på detta enligt författarna kan vara att en händelse är oviktig (alltså inte väsentlig) i termer av dess påverkan på redovisningen i stort, men den kan ändå vara av typen att det påverkar uppfattningen om myndigheten eller beslutsfattaren. Oärlighet av någon i de offentliga organisationerna kan vara försumbart i dess påverkan på resultatet men kan ha en inverkan på allmänhetens uppfattning angående lämpligheten att förvalta skattemedlen. Myndigheter har därför en hög känslighet mot beteende som kan ha en negativ påverkan på deras förtroende (Price & Wallace, 2002).

I och med den kommunala verksamhetens syfte är annorlunda påverkar även detta synen på väsentlighet. I det kommunala bolaget kanske inte bedömningen av väsentlighet utifrån redovisningsposter med kvantitativa referenser till resultatet är det som ger det bästa resultatet av revisionen (Price & Wallace, 2002). Kvalitativa väsentlighetsfaktorerna kan på ett bättre sätt fånga upp väsentliga principer i en bra offentlig revision. En stor kvantitativ felaktighet kan vara väsentlig i alla företag men i offentliga företag kan oegentligheter, även små sådana, ha en signifikant effekt på förtroendet som allmänheten känner mot de offentliga organisationerna.

Dessa kvalitativa väsentlighetsfaktorer som diskuterats av Price och Wallace (2002) tas också upp av del Corte et al. (2010). De har undersökt revisorers inställning till att följa mer kvalitativa bedömningar för att få en mer nyanserad bild av vad som är väsentligt. Tidigare forskning har kritiserat det fokus som har lagts på kvantitativa faktorer i bedömningen av vad som är väsentligt. Något som lett till att inställningen, enligt studiens resultat, gjort en överväldigande majoritet av revisorerna positivt inställda till användningen av kvalitativa faktorer i bedömningen av väsentlighet (del Corte et al. 2010). Intervjuobjekten uttryckte åsikten att väsentlighet bara är ett nummer. Bedömningen av väsentlighet är subjektiv och involverar både kvalitativa och kvantitativa bedömningar. Därför kan ett större användande av kvalitativa väsentlighetsbedömningar vara en användbar metod för att höja kvaliteten i de finansiella rapporterna och informationen till användarna. Både Price och Wallace (2002) samt del Corte et al. (2010) drar slutsatsen att i en offentlig revision finns behov av att granskningen måste byggas till viss del på förtroendekänsliga poster som inte nödvändigtvis behöver vara kvantitativt omfattande.

## 2.6 Sammanställning av litteratur

Behovet av en revision av kommunala bolagen kommer, enligt agentteorin, som vi har sett från den informationsasymmetri som produceras när kontrollen av ett bolag skiljs från ägandet (Carrington, 2014). Faktumet att det finns ett offentligt ägande i bolaget gör att den största risk denna separation av kontroll skapar är den att bolaget inte agerar för att skapa värde för folket (Zimmerman, 1977). Något som skapar ett behov av en lekmannarevision då yrkesrevisorn gör en granskning av bolagets redovisning samt styrelse och VD:s förvaltning, utan större hänsynstagande till vem det är som revideras. Alltså inte de faktorer som tidigare litteratur beskrivit som centrala i en offentlig revision. Denna litteratur har beskrivit behovet att i en offentlig revision ta in folkets perspektiv genom att se dem som mottagare av revisionen och granska bolagets arbete med de delar av bolaget som är av intresse för dem (Gustavson, 2015; Bagherpour et al. 2014).

Ur behovet av att dessa faktorer ska implementeras i granskningen av de offentliga bolagen har kravet på en lekmannarevisor införts i svenska kommunala bolag (KL 1991:900 3 kap. §

17). Lekmannarevisorn tar i sin granskning upp frågor som verksamhetens ändamålsenlighet, ekonomisk ansvarsfullhet samt om bolaget bedrivs för att skapa värde för folket (KL 1991:900 3 kap. § 17). Något som enligt Zimmermans (1977) argument är granskningen av ägarintresset, alltså de som enligt Pentlands (1993) och Carrington (2014) är de som i slutändan ska känna komfort. En granskning som lekmannarevisorn gör i den kommunala sektorn skapar komfort för medborgarna att kommunen sköter sin verksamhet på ett ekonomiskt ansvarsfullt sätt (Pentland, 1993; Cassel, 2000; Porter, 2003).

Det sätt litteraturen beskrivit metoden för att implementera ägarintresset är genom användningen av väsentlighet (Carrington, 2014; Blokdijk et al. 2003). Denna litteratur beskriver att revisorn ska sätta upp en acceptabel väsentlighetsnivå som representerar ägarnas samt användarna av revisionens syn på vilken nivå av fel som är acceptabelt. Yrkesrevisorn kopplar sedan beslut angående vad samt hur mycket av redovisningen som ska granskas (Carrington, 2014). I och med denna användning genomsyrar ägarintresset besluten och genomförandet av revisionsinsatsen.

Men kritik har framförts mot denna användning av väsentlighet (Price & Wallace, 2002). De menar att bedömning av väsentlighet med endast kvantitativa referenser till resultatet är otillräckligt för att fånga upp de värden som är av intresse för folket i de offentliga bolagen. Istället för kvantitativa referenser till resultatet ska faktorer så som förtroende, politisk känslighet samt relationen till allmänheten vara bestämmande i bedömningen av vad som är väsentligt att granska (Price & Wallace, 2002; del Corte et al. 2010).

Men yrkesrevisorns granskning av ett bolag med hjälp av väsentlighet skapar en struktur där ägarintresset i bolaget är bestämmande, då kontinuerliga återkopplingar sker till ägarnas intresse i revisionen (Carrington, 2014). De kvalitativa faktorer som lekmannarevisorn har att granska kan inte på samma sätt kvantifieras för att ge ledning i vad samt hur mycket av bolaget som ska granskas. Utan denna återkoppling riskerar lekmannarevisorns granskning att bli ostrukturerad och missa de faktorer som är av intresse för ägarna. Alltså en granskning som blir för bred och inte tar ledning i ägarperspektivet som enligt agentteorin beskrivs som centralt i en revision (Carrington, 2014).

Alltså måste lekmannarevisorn hitta ett sätt att bedöma vad i bolagets verksamhet som är väsentligt utifrån folkets krav på verksamheten för att kunna skapa en revisionsprocess som uppfyller syftet med revisionen enligt agentteorin. Hur kan vi förstå vad bedömningen av vad som är väsentligt att granska i en lekmannarevision baseras på? Vi har för att undersöka denna problematik valt att studera lekmannarevisionen i Stockholms stad. Detta för att se om de kvalitativa väsentlighetsfaktorerna och agentteorin förklaringsmodell kan ge lekmannarevisorerna ledning i att ringa in syftet med revisionen. Något som kanske kan ge en ledning i hur en avgränsning enligt väsentlighetsverktyget kan göras för att på ett effektivt sätt utföra en granskning som är värdeskapande utifrån principalens krav.

## 2.7 Analysmodell

Vår litteraturstudie har presenterat ett antal teorier och tidigare forskning. Dessa har lett oss till att använda agentteorin som central i uppsatsen. Lekmannarevisorns granskning ska alltså studeras genom agentteorins förklaring av revisionen, alltså en komfortskapande process för ägaren. Det problem uppsatsen ämnar studera är hur lekmannarevisorns



granskning kan utföras på ett effektivt sätt och därmed uppfylla detta syfte. Här har väsentlighet, alltså en avgränsning av revisorns arbete, beskrivits som en viktig del enligt litteraturen. Litteraturen har angående väsentlighet beskrivit vikten av att skapa struktur i granskningen genom att återkoppla beslut angående vad som är viktigt att granska tillbaka till ägaren. Utan en kontinuerlig återkoppling till vad som i bolaget blir väsentligt att granska enligt ägaren riskerar man att missa ägarintresset. Men tidigare litteratur har beskrivit denna struktur som beroende av en kvantifiering av granskningen, något som det ska finnas ett behov för lekmannarevisorn att ta ett kliv ifrån.

För att undersöka denna problematik ämnar studien att undersöka vilken faktor som ligger bakom lekmannarevisorns bedömning av väsentlighet. Denna övergripande fråga har brutits ner till två delfrågor som lämpar sig bättre vid datainsamlingen. Den första delfrågan behandlar lekmannarevisorernas syn på syftet med revisionen, och här ämnar vi studera om det i lekmannarevisorernas syn på sin roll som lekmannarevisorer tangerar den beskrivning av vad litteraturen beskriver som viktiga faktorer att implementera i en offentlig revision. Då yrkesrevisorns granskning beskrivs som en revision utan större hänsynstagande till vem det är som revideras borde lekmannarevisorernas granskning vara en som implementerar ägarperspektivet i granskningen. Detta genom att som litteraturen beskriver tillföra granskningen ett perspektiv som tar hänsyn till folkets specifika krav på den offentliga verksamheten. I den andra delfrågan behandlas vilken avgränsning samt bedömning av väsentlighet som görs för att uppnå syftet. Alltså vilka delar av ett kommunalt bolags verksamhet som bedöms vara väsentliga att granska för att revisionens syfte ska uppnås.

Analysen av de data vi samlar in kommer att analyseras enligt den begreppsapparat vi identifierat i litteraturen. Alltså finns det i lekmannarevisorernas beskrivning av syftet med deras revision likheter eller skillnader med den beskrivning som de kvalitativa väsentlighetsfaktorerna presenterar som viktiga för en offentlig revision. Samt finns det tecken på att den avgränsning och bedömning av väsentlighet följer teorins beskrivning av vikten av struktur och återkoppling till ägarens krav i bedömningen av vad samt hur mycket av bolaget som ska granskas. Empirin kommer därmed att jämföras med teorin för att se om det finns strukturer i hur lekmannarevisorn går tillväga som kan liknas vid teorin.

## Kapitel 3: Metod

### 3.1 Bakgrund och bidrag

I relation till vårt syfte, som är att förstå vad bedömningen av vad som är väsentligt att granska i en lekmannarevision baseras på, kommer vi i detta kapitel beskriva vår syn på metod och ansats för att kunna besvara vår forskningsfråga.

Vår litteraturstudie har gett oss de perspektiv som vi vill studera frågeställningen genom. Vi har i den tidigare litteraturen identifierat de krav som ställs för att en revision av den kommunala verksamheten ska vara trovärdig. I detta fall behöver kvalitativa väsentlighetsfaktorer användas för att säkerställa att revisionen täcker in de delar som blir väsentliga att granska för att i enlighet med agentteorin skapa komfort för ägaren. Givet detta vill vi studera lekmannarevisionen i Stockholms stad för att se om det i deras bedömning av vad som är väsentligt att granska i stadens bolag följer några generella strukturer som kan ge oss ledning i att förstå vad som är väsentligt att granska för att uppfylla principalens krav.

### 3.2 Vetenskaplig ansats

I en fallstudie finns det två synsätt eller metoder som används av forskare för att ge ledning i sitt insamlade och analysen av data, kvalitativ och kvantitativ metod (Farquhar, 2012). Dessa bygger på olika sätt att se på hur vetenskap och kunskap skapas. Då vår forskningsfråga är riktad mot förståelse och analys snarare än kvantifiering och frekvens har vi valt att tillämpa en kvalitativ metod.

Enligt Bryman och Bells (2011) beskrivning av kvalitativa studier ska det läggas betoning på ett induktivt synsätt på relationen mellan teori och forskning, där tyngden läggs på generering av teorier. Denna skiljer sig från den deduktiva metoden där forskaren testar teori genom att samla in data, för att komma till en slutsats om hur starkt stöd empirin ger teorin (Farquhar, 2012). Syftet med studien är att förstå vad bedömningen av vad som är väsentligt att granska i en lekmannarevision baseras på. Alltså gällande hur lekmannarevisorerna tolkar sin verklighet och omsätter detta till handlingar. Givet detta blir vår studie inriktad på förståelse snarare än att mäta frekvens, något som drivit oss att använda en induktiv ansats.

Induktiv och deduktiva metoder skulle kunna ses som motpoler, då de beskriver olika sätt att använda litteratur och empiri för att skapa kunskap. Vår forskningsmetod kommer inte att kunna sägas höra strikt till en metod som beskriven i teorin, som Bryman och Bell (2011) skriver kommer det i alla studier att finnas spår av båda typer av metoder. Detta kommer vara fallet i vår metod då vår forskningsfråga har identifierats genom att vi har studerat litteratur och teori, som skulle vara fallet i en deduktiv metod. Men vi kommer att använda datan på ett sätt som är mer i linje med den induktiva metoden då vi kommer att leta efter mönster eller strukturer i datan och därigenom försöka hitta teorier som kan förklara forskningsfrågan.

Vi framhåller trots argumenten ovan den kvalitativa metodens syn på forskning som teorigenererande, genom tolkning av hur individer tolkar sin omgivning, som mer lämpad för att organisera vår forskning. Enligt Farquhars (2012) beskrivning av hur en forskare närmar sig data och hur kunskap skapas ligger vår forskning närmast interpretivism. Alltså en

strävan mot förståelse där forskaren förhåller sig öppen och flexibel för att komma fram till en så verklighetstrogen avbildning av studieobjektet som möjligt.

Våra antaganden är att personer agerar efter en vilja att göra sitt bästa och i lekmannearevisorns fall kommer detta att leda till subjektiva tolkningar av vad som är det bästa tillvägagångssättet. Därför har vi inte skrivit hypoteser att testa datan mot utan vill låta empirin styra vår förståelse. Vår litteraturgenomgång har gett oss ett perspektiv som vi vill studera fenomenet utifrån men inte gett oss några svar på hur det borde se ut.

### 3.3 Forskningsmetod

Studien kommer att med hjälp av empirin analysera och tolka teorin. Detta sätter en stor press på datainsamlingen som måste utformas för att få fram relevanta svar. För att uppnå detta har vi gjort valet att den empiriska insamlingen av data ska byggas till stor del på semistrukturerade intervjuer. Enligt Mason (2002) ska en forskare utforma en kvalitativ studie på en strateginivå men samtidigt behålla flexibilitet. Detta uppnås genom att vara väl förberedd med en intervjuguide men också vara öppen för att göra förändringar för att anpassa frågorna eller inriktningen efter vad som kommer fram i intervjuerna. Vi anser att detta passat väl in på vad vår forskningsfråga vill uppnå då vi som sagt vill generera teori genom data, något som gör flexibilitet efter vad datan säger viktigt för att kunna beskriva hur lekmannearevisorerna ser på sin situation.

#### 3.3.1 Operationalisering av forskningsfråga

Bryman och Bell (2012) framhåller vikten av att utforma en metod som lyckas fånga in det som är av vikt för forskningsfrågan. Detta blir viktigt oavsett val av metod då hur väl datainsamlingen utförs kommer att ligga till grund för både analys och förmågan att svara på forskningsfrågan. För att våra intervjufrågor skulle bli så bra som möjligt ansåg vi det viktigt att vi bröt ner dessa till hanterbara delfrågor. Anledningen till varför vi har valt att bryta ner forskningsfrågan är att vi tror det blir lättare att formulera frågor och få med intervjupersonerna på vad vi är ute efter om frågan behandlar mindre delar separat. Dessutom kan metoden för insamling av data som lämpar sig bäst för delfrågan anpassas för vad som anses ge bäst svar. Vi har utifrån frågeställningen och litteraturen brutit ner vår forskningsfråga till två delfrågor:

1. Kan syftet med lekmannearevisionen ringas in genom principerna i de kvalitativa väsentlighetsfaktorerna?
2. Hur ser avgränsningen av revisionsarbetet ut med grund i detta?

Som vi skrev i vår analysmodell kommer vi att närma oss frågan med hjälp av den begreppsapparat vi beskrivit i vår analysmodell. För att besvara dessa två delfrågor har vi gjort bedömningen att semistrukturerade intervjuer med kompletterande dokumentstudier är den bästa metoden. Hur vi utformat våra intervjuer samt dokumentstudierna presenteras nedan.

#### 3.3.2 Intervjumetod

Datainsamling baserades på semistrukturerade intervjuer. Detta är en intervjuteknik där forskaren har en lista över förhållandevis specifika teman som ska beröras i intervjun. Men intervjupersonen har stor frihet att utforma svaren på sitt eget sätt (Bryman & Bell, 2012). Metoden tillåter den flexibilitet som Mason (2002) samt Bryman och Bell (2012) förespråkar i

kvalitativa studier. I vår studie har vi förberett en intervjuguide med de teman vi vill behandla i intervjuerna, men kommer att utifrån svaren under intervjuens gång kunna anpassa oss efter beroende på svaren. På detta sätt är vi inte låsta utan kan efter de svar som vi tror kan ge en syn på frågeställningen vi inte tänkt på kan följas upp mer djupgående.

Vi fann denna metod som mest relevant då de teman som frågorna handlar om riktar in sig på tillvägagångssätt vilket gör att frågor formulerade innan intervjun skulle kunna vara irrelevanta. På detta sätt kunde vi i varje intervju hämta in den information som var relevant för vår fråga men samtidigt hålla oss till ämnet så att vi i enlighet med den induktiva studiens tillvägagångssätt kunde se om det finns tendenser eller likheter i svaren från olika intervjuobjekt (Bryman & Bell, 2012).

### **3.3.2.1 Urval**

Urvalet av vilka personer som intervjuas är viktigt då forskaren behöver säkerställa att intervjuobjekten kan ge de svar som är relevanta för studien (Farquhar, 2012). Därför kommer ett urval att behöva göras för att bedöma vilka personer som besitter den kunskapen som kan belysa de frågeställningar som undersöks i forskningsfrågan (Polkingthorne, 2005). De personer som har den kunskap som kan belysa de frågor vi vill studera är personer involverade i revisionsprocessen i Stockholms stads bolag. Intervjuerna fördes därför med dels sakkunniga biträdena som är samordnare och har en roll som stöd för lekmannarevisorerna. Den andra delen av intervjuobjekt bestod av lekmannarevisorer som reviderar de olika kommunala bolagen. Vi ansåg inte att något speciellt urval krävdes mellan de olika lekmannarevisorerna inom de kommunala bolagen då vi gjorde antagandet att alla skulle ha den adekvata kompetensen för att kunna svara på vår frågeställning. Även om det kan finnas en del skillnader i tillvägagångssätt på grund av exempelvis erfarenhet.

Att göra ett val kring antalet intervjuer är enligt Farquhar (2012) svårt att säga något generellt om då det påverkas i stor grad av forskningsfrågan och andra forskningsspecifika faktorer. Enligt Eisenhardt och Graebner (2007) är dock ett brett urval av intervjuobjekt fördelaktigt. Mellan 6 och 10 intervjuer argumenterar de för som adekvat. Något som vi ansåg rimligt då det skulle ge oss möjlighet att göra jämförelser inom och mellan fallen för att finna de strukturer eller mönster som Farquhar (2012) menar att en induktiv studie ska göra. Vi gjorde i enlighet med detta 6 stycken intervjuer.

Anledningen till att vi valde att göra en studie av just Stockholms stad var att det i de stora kommunerna finns betydligt mer resurser vilket gör det möjligt för dem att ha en mer omfattande granskning av sina organisationer och bolag. De har också ett större antal kommunala bolag som möjliggör ett brett urval. Valet att inte studera andra kommuner kan kritiserar ur förmågan att göra generaliseringar av resultatet.

### **3.3.3 Från intervjuer till analys**

Bryman och Bell (2012) har argumenterat för vikten av att utforma en metod som lyckas fånga in det som är av vikt för forskningsfrågan. Vår forskningsfråga utformades bland annat genom en studie av tidigare litteratur. Därför blir det för vår forskningsfråga samt vår möjlighet att besvara den viktigt att forskningsfrågan och litteraturen följer med i datainsamlingen så att empirin tillsammans med teorin kan ge oss möjlighet att diskutera och

komma fram till en slutsats. Alltså ställde vi oss frågan hur vi kan säkerställa denna röda tråd som ska förena empirin med teorin. För att empirin ska vara relevant för studien kommer de teman som vi brutit ner forskningsfrågan att utgöra rubriker i vår empiri. Alltså kommer att säkerställa att intervjuerna och vad som diskuteras av intervjupersonerna följer de ämnen som låter oss studera mönster eller teman i empirin. Detta gjorde det möjligt att följa de koncept från litteraturen vi har valt att studera genom intervjuerna för att sedan kunna använda dem i analysen.

### **3.3.4 Analys av primär data**

Vårt val av en induktiv studie betyder enligt Farquhar (2012) att studien inriktar sig på att skapa teori från data, genom att leta efter mönster i datan. Metod blir därför inriktad på utforskning och förståelse, som också ligger i linje med den kvalitativa metoden. Analysen av vår primära data, intervjuerna, kommer därför enligt Farquhar (2012) studeras för att se om det finns några idéer eller teman i datan som är återkommande mellan intervjuobjektens svar.

En metod för ansats till dataanalys som Farquhar (2012) lägger fram kallas för grundad analys. Denna analysmetod går ut på att från den insamlade datan upptäcka nya koncept och teorier som är länkade till grundteorin. Denna typ kan vara mer krävande då den handlar om att strukturera och bryta loss nya teorier i ett ämne från själva datan (ibid).

Enligt Farquhar (2012) kan ingen tolkning av de data som samlats in göras om inte datan först kodas. Syftet med att koda datan är att göra den hanterbar genom att fånga upp vad som är relevant utifrån den frågeställning som arbetet riktar in sig på. Farquhar (2012) föreslår en hierarki av kodning där datan sorteras in i cirka tre nivåer. Vi har valt att använda denna metod för att kunna skapa en struktur i datan så att de återkommande teman i empirin kan upptäckas. Den första nivån säger var datan kommer ifrån. Den andra nivån delar in vilket ämne det är i intervjun som diskuteras. Den tredje nivån ska vara en påbyggnad på den andra nivån men gå lite djupare för att få reda på information och data om detaljer. Ett exempel från vår intervju med en lekmannarevisor (nivå 1) diskuterar vi tillvägagångssättet för att slå fast hur väl de kommunala bolagen utför sitt arbete utifrån de krav de har på sig från allmänheten (nivå 2) med specifikt fokus på vilket verktyg de använder för att avgränsa sin granskning (nivå 3). Enligt Farquhar (2012) kommer detta att underlätta analysen mycket och ge oss ett verktyg för att kunna dra paralleller och slutsatser i linje med vår forskningsfråga.

### **3.3.5 Interna dokument**

Som ett sätt att stärka resultatet från den primära datan, genom så kallad triangulering, beskriver Farquhar (2012) sekundärdata som en effektiv metod. Genom att använda redan insamlad data eller andra källor kan forskaren stärka trovärdigheten i sina resultat. Den sekundära datan måste dock genomgå samma kritiska granskning som den primära datan. Vi har för att komplettera våra intervjuer valt att använda sekundär data i form av interna arbetsmaterial från Stockholms stads revisionskontor. Dokumenten består av två stycken dokument, en granskningspromemoria och ett planerings-PM som tar upp en del av den arbetsgång och planering för granskning som har tagits fram för ett av stadens bolag. Då sekundära data från interna dokument aldrig kan ge mer än vad som sägs i texten kommer

den att användas som ett sätt att stärka de åsikter eller argument som kommer fram i intervjuerna.

#### **3.3.5.1 Analys av sekundär data**

Sekundär kvalitativ data måste på samma sätt som primär data utsättas för kritiskt tänkande och analys (Farquhar, 2012). En sak att vara uppmärksam på vid användandet av sekundär kvalitativ data är att det alltid finns risk att författaren har haft ett motiv med att skriva den text som används som sekundärdata. Därför måste texten granskas och analyseras innan den används i en akademisk text. Forskaren måste när sekundär data används ha ett kritiskt tänkande med hänsyn taget till den påverkan som författaren kan ha på en text.

Våra sekundärdata kommer från stadsrevisionen inom Stockholms stad. Därför har författaren troligen haft en påverkan i och med sin arbetsgivare. Men dokumentet är ett internt arbetsdokument och inte offentligt utlagt och kommer därför inte vara skrivet på ett särskilt sätt utifrån om någon extern person ska läsa det. Det bedömer vi som en fördel med att använda just ett internt dokument.

Liksom i våra primära data har vi letat efter tendenser och likheter i den sekundära datan. Datat kommer därför att analyseras som ett komplement till den primära där den kan stödja mönster i intervjuerna för att ge trovärdighet till empirin.

### **3.4 Källkritik**

Uppsatsens primära källa till data bygger på semistrukturerade intervjuer. Vid val av en sådan metod måste författaren alltid vara medveten om vilken eventuell kritik som kan riktas mot ett sådant tillvägagångssätt. Exempelvis är det svårt att veta i vilken grad vi som intervjuare har haft en inverkan på de svar som respondenterna gett. Vid intervjuer sker så klart ett möte mellan människor där svar kan ändras eller anpassas efter den som svaret ges till eller situationen som intervjun sker i.

Den sekundära datan, interna dokument, har i uppsatsen använts som ett komplement till den primära för att kunna göra jämförelser med intervjuerna. Vid användandet av denna typ av dokument bör författaren ha i åtanke att många texter är skrivna av någon till en mottagare. Alltså kan det i alla liknande dokument finnas en baktanke med varför det har skrivits och vad som har skrivits med mottagaren i åtanke.

Andra sekundärdata vi har använt för att beskriva hur tidigare forskning har hanterat de koncept vi är intresserade av är vetenskapliga artiklar. De vetenskapliga artiklar vi har använt i arbetet har varit sådana som genomgått en så kallad peer-review. Detta höjer vårt förtroende för dem då de genomgått en bedömning av oberoende parter angående relevans och trovärdighet.

### **3.5 Metodkritik**

Vårt tillvägagångssätt för att förstå de avgränsningar som lekmannarevisorn måste göra för att kunna göra sin granskning hanterbar, samt se till att de kvalitativa väsentlighetsfaktorerna beaktas kan kritiseras utifrån den bristfälliga generaliseringsbarheten i en kvalitativ studie (Bryman & Bell, 2011). Vår metod har inneburit att majoriteten av vår empiri består av 6

stycken intervjuer. Detta innebär att resultatet av studien inte nödvändigtvis kan appliceras på andra fall. Resultatets trovärdighet hade varit större om antalet intervjuer/respondenter varit fler.

Denna kritik är befogad men det ska nämnas att en kvalitativ fallstudie inte alltid siktar på att skapa breda generaliseringar utan snarare att skapa förståelse för ett fenomen i dess naturliga omgivning.

En kvantitativ metod hade gett oss ett annat tillvägagångssätt och kunnat svara på andra frågor. Med den kvalitativa metoden har vi kunnat beskriva aktörers syn på sin situation och hur de tolkar sitt ansvar som revisor, men kan inte göra några breda generaliseringar eller säga att detta är sanningen. Med en kvantitativ metod hade vi kunnat svara på andra frågor om hur världen ser ut objektivt.

En annan negativ aspekt med kvalitativa intervjuer är den påverkan som intervjuaren kan ha på intervjuobjekten och dennes svar (Farquhar, 2012) och som finns inbyggd i studier som tar en interpretivistisk ståndpunkt. Alltså består kritiken i brist på objektivitet, något som uppnås bättre genom kvantitativa studier. Denna kritik är legitim men oundviklig vid intervjuer och interaktion med andra människor. Den totala påverkan detta kan ha på vår studie tror vi kommer att vara liten och vägas upp av den djupare förståelse vi kan nå genom att göra intervjuer.

Valet att välja Stockholms stad som platsen för empiriinsamling kan ha en negativ inverkan på förmågan att göra generaliseringar av studiens resultat. Detta då utsträckningen samt metoden för granskning av kommunala bolag i andra kommuner inte nödvändigtvis liknar den Stockholm använder.

### 3.6 Etik i forskningen

Vid en studie med en kvalitativ metod måste forskaren alltid ta hänsyn till det faktum att det är människor som är intervjuobjekt och därför måste särskilda hänsynstaganden tas. Svaren kan påverkas av yttre faktorer som till exempel den påverkan en intervjusituation kan ha på svaren som ges. Vi har för att försöka avhjälpa detta med att alltid låta intervjuobjektet välja tid och plats så att denne känner sig i kontroll och att intervjun sker på dennes villkor.

Vi har vid varje tillfälle bett om lov att få spela in intervjun för att på ett mer korrekt sätt kunna återge vad vi diskuterat och intervjuobjektens åsikter och svar. Författaren bör vara medveten om den påverkan detta har då det kan uppfattas som stressande och gör att personen blir mer korrekt i sina svar (Bryman & Bell, 2011). Vi har alltid frågat om lov och framhållit att det är helt upp till intervjuobjektet om intervjun ska spelas in eller inte.

I en studie med färre än 10 stycken respondenter kan det finnas risk för att personerna känner sig exponerade då deras svar exempelvis kan avslöja saker om företaget de arbetar för. Vi har därför valt att göra intervjuobjekten helt anonyma även om vi inte kan dölja den organisation de arbetar i. Transkriberingen av intervjuerna kommer inte att spridas vidare än till oss författare och handledare för uppsatsen vid behov.



## Kapitel 4: Empiri

### 4.1 Respondenter

Uppsatsens intervjupersoner har genomgått semistrukturerade intervjuer, alla utförda under höstterminen 2015. Vi har valt att behålla respondenterna anonyma, men de är alla involverade i lekmannarevisionsprocessen i Stockholms stad. Vad intervjupersonerna har gett för svar har presenterats nedan, där åsikter eller citat beskrivs med referens till ett fingerat namn. Då vi har intervjuat 6 personer är de "döpta" till förnamn som börjar med de sex första bokstäverna i alfabetet, alltså Adam, Bertil, Caesar. David, Erik och Filip. Alla är "döpta" till killnamn oavsett kön på den faktiska intervjupersonen.

### 4.2 Syftet med lekmannarevisionen

Med syftet med revisionen menas den syn som lekmannarevisorerna har på varför granskningen utförs samt vad denna ska uppnå. Detta undersöks då en tydlig bild av syftet med revisionen samt kännedom om vem revisionen görs för är en viktig del i att kunna etablera vad som är väsentligt att granska enligt ägarperspektivet. I en vidare beskrivning av detta kapitel kan sägas att vi försöker beskriva hur lekmannarevisorerna ser på de tryck som påverkar dem i deras arbete samt vilken uppfattning de har angående sin roll i granskningsprocessen för att kunna skapa tillit mellan folket och de kommunala bolagen.

#### 4.2.1 Syftet med revisionen

Det som har framkommit i alla våra intervjuer är att lekmannarevisorerna är den demokratiska rösten i de kommunala bolagen. Dessa bolag är inte vanliga aktiebolag utan har ett ansvar mot allmänheten, som Caesar beskrev det:

*Kommunalt bolag har inte samma uppgift...  
Samhälleliga behov ska uppfyllas.*

Syftet med lekmannarevisorns roll är enligt lagstiftarens tanke i linje med detta argument. Ett stort förtroende tillskrivs yrkesrevisorns granskning, men i ett bolag med den relation till allmänheten som agerar i den offentliga sektorn finns ett behov av att arbeta in ett demokratiskt inspel i revisionen. Med detta behov beskriver intervjupersonerna sin roll i revisionsprocessen. En granskning av endast det kvantitativa i redovisningen skulle riskera att missa en del av de faktorer som blir viktiga ur allmänhetens synvinkel. Som Erik beskrev det:

*...i ett bolag som är offentligt ägt och finansieras av skattemedel måste det ske en granskning av de mjukare värdena.*

De mjukare värdena består av bolagets förmåga att bedriva en verksamhet som agerar i enlighet med de politiska besluten, vars syfte är att uppfylla folkets behov i den offentliga verksamheten. Enligt Adam kan generellt sägas om lekmannarevisorns granskning att den inte nödvändigtvis är inriktad på att hitta fel, utan på att finna det som kan rubba allmänhetens förtroende för bolagens lämplighet att biträda dem och hantera deras pengar. Att då fokusera på antalet fel blir inte relevant utan man måste enligt Adam utgå från en



helhetsbild av hur allmänheten kommer att uppfatta den offentliga verksamheten. Samt i vilken utsträckning allmänheten känner förtroende för bolagens lämplighet att förvalta deras skattemedel. De svar vi fick av Adam backades upp av våra andra intervjuobjekt, exempelvis framhöll Caesar att:

*...våran lekmanrevision handlar om det publika, gör de vad de ska och har man koll på allt... fokus är att vi är ett kommunalt bolag.*

#### **4.2.2 Vad ska fastställas i granskningen**

Vad är det då lekmanrevisionerna ska granska och slå fast i en granskning i linje med det syftet med revisionen som beskrivits ovan? Syftet med granskningen dikterar att revisorns granskning alltid utgår från det publika. De har enligt Caesar till uppgift att:

*...lösa ett medborgerligt problem.*

I en sådan granskning ska lekmanrevisorerna enligt Erik:

*...titta på vad kommunfullmäktige sagt att bolaget ska leva upp till.  
Man kan vara en kritisk röst till olika sorters frågor.*

Lekmanrevisorernas granskning måste därför kontrollera om bolaget har byggt upp en verksamhet samt processer som gör att verksamheten har verktygen för att bedriva en verksamhet som ger avsedd effekt. Som Erik uttryckte sig:

*Vi har tittat på mekanismer och vad har de för styrning  
för att se ifall bolagen nått dit de ska, samt ställer  
frågor hur de kan veta att de uppfyllt målen.*

Det som ska slås fast i granskningen kan enligt citaten ovan sägas stå på tre ben. Granskningen av bolagets verksamhet ska fastställa att: bolaget byggt upp en verksamhet som uppfyller sina mål, skapar värde för folket samt att det ska finnas ett demokratiskt inspel i bolaget. Vad granskningen av detta ska fastställa kommer att behandlas här i fråga ett samt vilka delar av bolaget som blir väsentlig att granska kommer att behandlas i fråga två.

#### **4.2.3 En verksamhet som uppfyller sina mål**

Som Erik framförde i citatet ovan är det för lekmanrevisorerna viktigt att säkerställa att bolaget har byggt upp en verksamhet med en styrning samt mekanismer som gör att bolagen uppfyller sina mål. Enligt Erik ska det vara viktigt att bolagen bedrivs på ett sätt som uppfyller de politiska målen med verksamheten. Därför måste lekmanrevisorerna granska att:

*...bolagen driver sin verksamhet efter de kommunalt satta målen.*

Dessa mål kommer från kommunfullmäktige och behandlar vad varje bolag ska göra i sin verksamhet samt vilka mål de ska nå upp till. I och med att dessa har utformats ur folkets intresse och krav på den verksamheten blir de ur folkets synvinkel intressanta då de indikerar om bolagen drivs enligt de politiska besluten.

Enligt denna beskrivning blir det ur lekmannarevisorns synvinkel intressant att studera dels om besluten i bolaget tas i enlighet med de politiska besluten samt om bolaget når upp till sina mål. Ett exempel angående vad beslut i enlighet med de politiska målen innebär fick vi av Filip, från bolaget Stokab som bygger, hyr ut och underhåller ett fibernät i Stockholm. Filip beskrev att det gick väldigt bra för bolaget finansiellt. Det var då enligt hans bedömning viktigt att säkerställa att bolaget håller sig till den verksamheten som de har uppdrag att sköta. Det blev viktigt ur hans roll som lekmannarevisor att vara en kritisk röst som ifrågasätter och kontrollerar att besluten görs för att skapa värde enligt bolagets riktlinjer. Till exempel benämndes en expanderings av bolagets verksamhet utanför Stockholm vara en rimlig tillväxt för ett vanligt bolag, men de kommunala bolagen har till uppgift att bedriva sin verksamhet enligt de politiska besluten. Alltså ska de hålla sig till Stockholmsregionen. Försök att expandera bolagets verksamhet hade inte varit i linje med de politiska besluten då dessa specificerar att bolaget ska underhålla ett fibernät i just Stockholmsregionen.

Förutom granskningen av att besluten i bolaget tas i linje med bolagets specifika mål från kommunfullmäktige ska lekmannarevisorerna enligt Erik vara en kritisk röst i bolagen som ifrågasätter om bolaget har uppfyllt sina mål samt hur de kan veta när de uppfyllt målen. Bolagens mål blir viktiga ur det faktum att kommunfullmäktige sätter dessa enligt den offentliga verksamhetens syfte. Som Bertil uttryckte det:

*Ifall man följer ägardirektiven är måluppfyllelse.*

#### **4.2.4 Att skapa värde för folket**

Givet att bolagen är skattefinansierade finns ett behov av att granska att bolagets verksamhet har en lyhörddhet kring vilka krav som ställs på deras verksamhet och tjänster, för att de ska vara användbara för folket. Caesar tog upp detta med ett exempel från det kommunala bolaget Stockholms stads parkering AB. Där hade det framförts kritik mot bolaget:

*...folk vågar ej gå ner i dem även om dem behövs... Trygghetsfrågor angående Stockholm parkering har varit stor del.*

Folk hade varit ovilliga att använda parkeringsgaragen då de var mörka och stängda utrymmen där de kände sig otrygga. Detta kan vara ett bra exempel på syftet med revisionen i linje med ett argument som Caesar lade fram, att lekmannarevisorn måste lyfta blicken. En granskning av endast bolagets redovisning hade inte kunnat upptäcka en sådan sak som att folk hade känt ovilja mot att använda parkeringsgaragen. Men det är ändå en viktig sak för allmänheten och måste därför granskas.

Ett andra exempel på vad lekmannarevisorerna ser som syftet med sin revision samt vad den bidrar med kommer från Caesar, och var från bolaget Skolfastigheter i Stockholm AB som hade problem med bränder vid sina lokaler. En sådan sak hade påverkat bolagets användning av skattemedel, och kan ha en inverkan på hur effektivt bolaget driver sin verksamhet för att kunna ge så bra tjänster som möjligt till medborgarna för deras skattemedel. Då dessa pengar som läggs på reparation av brandskadade byggnader är

sådant som hade kunnat användas på ett bättre sätt. Det blir därför viktigt att, enligt Caesar granska:

*...vad för åtgärder som vidtagits.*

Brukarperspektivet kan därför beskriva lekmannarevisorernas granskning av att bolagen inte bara agerat i linje med de politiska målen, utan att det gjorts på ett effektivt sätt utifrån allmänhetens krav på verksamheten.

#### **4.2.5 Det demokratiska inspelet**

Lekmannarevisorns granskning har presenterats som en del i att granska om bolagen har byggt upp en verksamhet som på ett ändamålsenligt sätt kan bedriva en allmännyttig verksamhet samt är lyhörda för vad folk kan ha för nytta av deras verksamhet. Förutom detta kan lekmannarevisorn då de är insatta i bolaget men också på grund av att de inte har något krav på ekonomiutbildning eller liknande, erbjuda bolagen ett nytt perspektiv. Intervjuperson E beskrev det som att lekmannarevisorn också genom sin granskning kan visa bolagen vilken del av deras verksamhet som enligt folkets syn på bolaget kommer att bli viktiga. Den verksamhet som lekmannarevisorn granskar och är en kritisk röst till ska också som Erik beskrev det vara tillgänglig för alla. Även om alla medborgare inte har ett intresse av eller faktiskt läser all den rapportering som framställs, eller sätter sig in i den offentliga verksamheten måste det ändå finnas en möjlighet att göra det. Det ska aldrig vara svårt att få tillgång till information om skattefinansieringen då alla i kommunen påverkas av bolagen. Därmed ska information som rapporteras från bolaget till folket vara begriplig. För att kunna göra detta framhåller Erik att lekmannarevisorns granskning ska erbjuda bolaget ett medborgarperspektiv och vara en instans för bolagen att svara mot, något som kommer att göra dem mer benägna att presentera sin verksamhet på ett sätt som är begripligt för medborgarna.

Ett bra exempel på detta som Erik nämnde var att lekmannarevisorn ska ta på sig ett utanförperspektiv som är intressant eftersom det ska säkerställas att företaget sköts korrekt. Detta inkluderar också enligt honom att säkerställa att rapporterna är begripliga för en vanlig person då det inte ska krävas en ekonomiutbildning för att kunna sätta sig in i hur ens skattepengar används. Enligt honom så ligger fokus i den kommunala revisionen:

*... på viktiga frågor för medborgaren.*

#### **4.2.6 Sammanställning**

Våra intervjuobjekt har en klar och med varandra överensstämmande bild av vad syftet med lekmannarevisionen är. Enligt intervjuobjekten ska det finnas tydliga mål med vad lekmannarevisionen är ämnad att granska och slå fast i sin granskning. Granskningens syfte ringas in av folkets intresse i att få säkerställt att deras skattemedel används på ett sådant sätt att de har nytta av dem. I denna granskning är fel i redovisningen av mindre betydelse, fokus läggs istället på att hitta och granska de delar av verksamheten som kan ha en inverkan på allmänhetens förtroende för bolagen och deras förmåga och lämplighet att företräda dem. Lekmannarevisorn ska vara en kritisk röst i bolagen som ställer frågor kring om bolaget byggt upp en organisation som lämpar sig för de mål de ska uppfylla, om de

uppfyllt målen samt hur de kan veta det. Det finns enligt intervjuobjekten ett behov av att alltid utgå från allmänna revisionella principer, alltså att ständigt utgå från vad som enligt folkets intresse blir viktigt. Lekmannarevisorn bidrar därmed med ett utanförperspektiv och en granskning av de delar av bolaget som är viktiga för folkets krav på bolagen.

Syftet med lekmannarevisionen står alltså klart. Men som beskrivet i intervjuerna är lekmannarevisorerna inte intresserade av kvantifiering av sin granskning utan ett behov från folket att deras skattemedel används med tanke på deras bästa. Hur kan lekmannarevisorerna säkerställa att deras granskning tar ledning i detta faktum när det kommer till själva granskningen för att bedöma om bolagen faktiskt agerar i linje med allmänhetens bästa? För att undersöka detta kommer vår nästa fråga att riktas in mot att identifiera vilka delar av bolagets verksamhet som bedöms vara väsentliga att granska för att kunna uttala sig om bolaget utifrån syftet med revisionen.

### **4.3 Tillvägagångssätt för att uppnå syftet**

Med tillvägagångssätt för att uppnå syftet menas vilka beslut lekmannarevisorerna tar angående vad som ska granskas i ett kommunalt bolag för att kunna göra ett uttalande som är relevant utifrån revisionens syfte. För att, som beskrivet i inledningen till fråga ett, kunna utföra en revision som säkrar tillit mellan ägaren och bolaget behöver revisorn utföra en granskning. Granskningsinsatsen behöver därför göras samt avgränsas efter ägarnas intresse i bolaget. Det som presenteras nedan behandlar alltså vilka delar av ett bolags verksamhet, som utifrån syftet med revisionen som beskrivet i del ett, har beskrivits som väsentliga för att lekmannarevisorn ska kunna uttala sig angående bolaget och hur väl bolagets verksamhet uppfyller allmänhetens krav.

#### **4.3.1 Grundläggande- och fördjupad granskning**

Den första punkten som vi tog upp angående syftet med revisionen (i del 4.2) samt vad som ska fastställas i linje med syftet var att granskningen ska innehålla en kontroll av att bolaget har byggt upp en verksamhet som uppfyller sina mål.

Även om den kritik eller anmärkningar som blir nödvändiga beror på granskningsobjektet finns det ett intresse av att göra en likadan granskning i alla bolag. Lekmannarevisorn gör alltid en så kallad grundläggande granskning av bolaget enligt Adam. Den grundläggande granskningen handlar, enligt de dokument vi studerat, om att årligen göra en avstämning av bolagets verksamhet. Den grundläggande granskningen innehåller alltid en kontroll av bolagets interna kontroll, ekonomiska prognoser, ägarens direktiv och uppdrag samt bolagets måluppfyllelse vad gäller kommunfullmäktiges mål, samt en uppföljning av tidigare granskningar. Lekmannarevisorns granskar enligt Adam:

*... mer angående om bolaget byggt upp ett bra system för att ha en intern kontroll och bra rutiner... De tittar mer på helheten.*

I denna basgranskning ingår enligt våra dokumentstudier att lekmannarevisorn aktivt följer bolagets verksamhet under året. Detta sker genom olika granskningar av dokument, så som instruktioner från VD, verksamhetsplaner, mål- och budgetdokument osv. Lekmannarevisorn tar också del av beslut som tas i bolaget, samt har en kommunikation med bolagsledningen

och yrkesrevisorn. Det som lekmannarevisorn tar del av är dock alltid utvalt av den sakkunnige på revisionskontoret, och de aktiva granskningarna av bolaget som lekmannarevisorn anser viktiga läggs över på andra entreprenörer. Adam beskrev detta som:

*...det sker mer tillägg än strykning av lekmannarevisorer.*

Denna grundläggande granskning sker alltså för att säkerställa att bolaget kommer kunna bedriva sin verksamhet på ett effektivt sätt. Kontrollen av verksamheten samt dess förmåga att uppfylla ägardirektiven, som enligt Adam är syftet med revisionen:

*Grundläggande granskning är hur man lever upp till ägardirektiven...  
sen jobbar man mycket med målstyrning i kommunen.  
Man har en del verksamhetsmål som man ska nå upp till.*

I och med granskningen av intern kontroll, ekonomiska prognoser, ägarens direktiv och uppdrag samt bolagets måluppfyllelse vad gäller kommunfullmäktiges mål, säkerställs att bolaget skapar avsedd effekt för de medborgare som berörs av verksamheten. Något som blir viktigt att säkerställa givet syftet med lekmannarevisionen som beskrivits i fråga ett. I och med att kommunfullmäktiges mål syftar till vad kommunens verksamhet ska bidra med för medborgarna är det ett bra mått på om bolaget skapar värde för ägarna.

Som ett komplement till den grundläggande granskningen utförs enligt Adam en fördjupad granskning. Våra intervjuobjekt har beskrivit den fördjupade granskningen som genomförd efter en bolagsspecifik risk- och väsentlighetsanalys. Bertil framhöll risken som ett centralt begrepp i den avgränsning som måste göras i den fördjupade granskningen. Utifrån den risk som den sakkunnige på revisionskontoret, med hänsyn taget till den bedömning av risk som gjorts av yrkesrevisorn och tidigare års granskningar, ska enligt Bertil detta ligga till grund för vad som kommer att granskas under året. Bertil sade följande angående planeringen av revisionen med hjälp av riskbedömning:

*Grundläggande är vad revisionskontoret gör för riskbedömning, den styr tillsammans med vad man sett tidigare år. En samlad bedömning av företagsspecifika riskfaktorer kommer att ligga till grund för hur och vad som kommer att fokuseras på i granskningen under det kommande året.*

Bedömningen av hur stor risk bolagets eller en del av verksamhet bedöms ha görs enligt de dokument vi studerat på två sätt. Dels en identifiering av risken, alltså vilka händelser och företeelser vilka kan ha en negativ påverkan på bolagets möjligheter att genomföra verksamheten och uppnå målen. Den andra faktorn berör hur troligt det är att händelsen eller företeelsen inträffar, sannolikhet, och hur allvarligt konsekvensen blir. Alltså består riskerna av att inre eller yttre faktorer inträffar, vilka har en negativ inverkan på bolagets förmåga att uppfylla sina verksamhetsmål. Bedömningen ligger till grund för vad som är väsentligt att granska under det kommande året. Händelser i verksamheten som bedöms innebära stora konsekvenser vid inträffande samt ha en stor sannolikhet granskas i stor utsträckning medans en händelse med liten sannolikhet samt små konsekvenser inte granskas alls. Riskbedömningen utgår enligt de dokument vi studerat från risker förknippade med

kommunfullmäktiges mål och direktiv till bolaget. De faktorer som används för att bedöma risk kan vara ekonomiska, politiska och förtroendemässiga, och behandlar bolagets förmåga att driva en verksamhet som på ett effektivt sätt kan uppfylla allmänhetens krav.

Ett exempel på vad denna riskbedömning har lett till för granskning fick vi av Adam, som också nämns i de interna dokumenten. Han berättade att i stadens bolag har de, med grund i en riskanalys, granskat representation, mutor och bisysslor. Dessa faktorer anses vara förknippade med stor risk på grund av det faktum att folket bedöms ha en låg toleransnivå angående detta, ur förtroendeperspektivet. Riskerna kommer från att mutor och bisysslor kan ha en negativ inverkan på företrädarna i bolagets förmåga att ta neutrala beslut utifrån folkets intresse, och istället agera i egenintresse. Representation kan handla om små belopp men felaktig användning av skattebetalarnas pengar är något som enligt Adam kommuner av erfarenhet vet kan leda till stora konsekvenser, om någon oegentlighet skulle upptäckas och spridas i media. Därför görs en granskning av redovisningen av fakturor rörande representation. Men att fånga upp felredovisningar eller oegentligheter bedöms vara svårt då det kan röra sig om små belopp och betalningar som är svåra att spåra och bedöma på ett bra sätt.

#### 4.3.2 Brukarperspektivet

Den andra punkten vi behandlade som syftet med revisionen samt vad granskningen ska fastställa var att den ska kontrollera att bolaget skapar värde för folket.

En granskning efter den mall som beskrivs i den grundläggande granskningen samt efter en riskbedömning ger lekmannarevisorn en bra ledning i vad som är väsentligt att granska för att bolagen ska kunna sägas vara utrustade att uppfylla den offentliga sektorns syfte. Men som intervjuobjekten uttryckte det i fråga ett så kan granskningen inte endast hängas upp på en risk- och väsentlighetsbedömning. Lekmannarevisorerna måste enligt Caesar lyfta blicken och utgå från allmänna revisionella principer som han uttryckte det, att se vad som är viktigt för folket.

Angående frågan vad som blir väsentligt att granska i ett bolag enligt det argument som han presenterade här säger Caesar att:

*det är väldigt specifikt för varje bolag utom det övergripande  
där förtroendet är ett exempel.*

Denna situationsspecifika bedömning av vad som enligt medborgarperspektivet blir väsentligt att granska beror också på yttre faktorer. Som Erik beskrev:

*Det handlar om att titta på förändringar i omvärlden,  
t.ex. lagstiftning vilket gör det aktuellt  
att titta på vissa frågor.*

Något som också beskrevs av David som sade att:

*poängen med lekmannarevisionen är att vi ska stå för ett helhetsperspektiv. Hur vi avgränsar är lite betingat utefter vad vi satt ut i år att titta på.*

Denna beskrivning av vad som ska anses väsentligt att granska för lekmannarevisorn är beroende på ett antal faktorer. Något som gör att det som ska anses väsentligt att granska inte kan sägas följer några förutbestämda regler eller riktlinjer. Som Caesar framhåller måste lekmannarevisorerna lyfta blicken till bolagsspecifika faktorer, något som David och Eriks syn också framhåller. Enligt deras erfarenhet ska granskningen betingas av vad revisionen valt att lägga fokus på under denna period som exempelvis kan bero på förändringar i omvärlden som gör att en viss fråga blir aktuell. Det som kan sägas generellt är att granskningen följer det övergripande syfte som genomsyrar lekmannarevisionens syfte och tillämpning, alltså att det är en granskning efter folkets intresse.

Enligt det syfte med granskningen av bolaget för att säkerställa att verksamheten skapar värde för folket, som beskrivet i fråga ett, kan två exempel som beskrivna i den sektionen användas här. De beskrevs av Caesar respektive David. Det första exemplet berör bolaget Stockholms stads parkering AB, där bolaget hade fått kritik för att deras garage var mörka och stängda utrymmen som folk kände sig ovilliga att använda. Det Caesar ansåg väsentligt att granska här var förknippat med trygghetsfrågor, alltså att lekmannarevisorn ska vara en kritisk röst och dels genom sin granskning men också genom sin kommunikation med bolaget granska vilka åtgärder som tagits för att avhjälpa otryggheten.

Det andra exemplet kommer från bolaget Skolfastigheter i Stockholm AB som hade problem med bränder i sina lokaler. Detta har att göra dels med de offentligfinansierade tjänsterna då bränderna förstör möjligheten att bedriva verksamhet i lokalerna. Men det påverkar också användningen av skattemedel då upprepade reparationer av samma lokal är pengar som folket skulle anse är medel som skulle kunna användas bättre på annat sätt. Granskningen i detta bolag hade alltså att göra med ansvarsfull användning av skattemedel samt möjligheten att använda skolfastigheterna. I detta fall ansågs en granskning av bolagets åtgärder var tillräckliga för att förhindra vidare förstörelse.

Vad de granskningsinsatser som bedöms väsentliga för att kunna säga att kontrollera att bolaget skapar värde för folket kan därför inte sägas följer någon exakt mall. De beskrivs snarare som betingade av de bolagsspecifika situationer samt omvärldsfaktorer som gör att vissa delar av bolaget blir väsentligt att granska. Det som kan sägas är att granskningen följer det övergripande syftet med revisionen som beskrivits i fråga ett, som Caesar sade:

*...vi är allmänhetens öga, så vi ska kunna se på det hela utifrån allmänhetens perspektiv.*

Även om huvudsyftet med granskningen är relationen till folket är bestämmande finns det även situationer där allmänhetens uppfattning av bolaget inte är en bra bedömningsfaktor. Erik pratade om detta med ett exempel från bolaget Stockholm Business Region AB, som har till uppgift att locka till sig dels investerare och turister och internationella kontakter på



företagssidan. En verksamhet där folkets uppfattning av bolaget inte är relevant för bedömningen av verksamheten. Erik uttryckte det som:

*...de har ju ett uppdrag att sköta och hur folk uppfattar hur de sköter detta säger inte så mycket. Det är därför svårt att ha bra nyckeltal.*

Att ringa in vad som generellt kan sägas vara väsentligt är i denna fråga svårare då det handlar om en övergripande och situationsbaserad bedömning av verksamheten.

#### 4.3.3 Transparens

Den tredje punkten vi behandlade som syftet med revisionen samt vad granskningen ska fastställa var att det ska finnas ett demokratiskt inspel i bolaget.

I en verksamhet styrd av de politiska besluten med en relation till allmänheten ska det enligt det svenska systemet vara viktigt med insyn i verksamheten. Detta behov finns också i de kommunala bolagen, där lekmanarevisorn spelar en viktig del, då den aktiva kontrollen från medborgarnas sida inte nödvändigtvis är så stor. Ett exempel som ändå visar på att det i de kommunala bolagen ska finnas en möjlighet att sätta sig in i den offentliga verksamheten kommer från bolaget Stockholm Globe Arena AB. Där det fanns ett hyreskontrakt som Erik hade uppmärksammat som svårförståeligt för vanliga medborgare. Även om han inte skulle kunna ha någon direkt påverkan på hur kontraktet skrevs är det enligt honom viktigt att flagga att detta är en fråga som han tyckte var viktig. Därigenom kan lekmanarevisorn på längre sikt förbättra rapporteringen till medborgarna genom att bolaget underrättas om att en förenkling av språket är önskvärd för att kunna förmedla till medborgarna hur avtalet fungerar. Exemplet här visar enligt Erik inte på en revisorsanmärkning utan att det han kan påminna bolaget om det demokratiska inspelet även om förändringen inte är direkt. Men lekmanarevisorns uppdrag är att som Erik uttrycker det:

*Detta är ett politiskt uppdrag, så vem som helst ska kunna göra detta, sätta sig in i frågorna.*

Enligt Erik ska hans granskning utgå från detta medborgarperspektiv i granskningen. Han menar att det är viktigt att lekmanarevisorn i sin granskning säkerställer att det finns en rapportering från bolaget samt att bolaget presenteras på ett sådant sätt att det är begripligt för en vanlig medborgare. Exemplet med att han uttryckte att ett kontrakt han läst var svårförståeligt ska därför ur insynsperspektivet vara viktigt att kommunicera till bolaget. Lekmanarevisorn roll blir genom detta, som Erik beskrev det:

*Tjänstemännen som arbetar i bolagen ska ha en instans att svara emot, vilket gör att de skärper till sig och förbereder sig bättre samt ser till att rapporteringen är begriplig för alla.*

I detta fall handlar det inte alltid om som han uttryckte det:

*...traditionella revisorsanmärkingar*



Utän det är snarare en markering från hans sida av vad som enligt hans mening är av värde för folket i bolagets verksamhet. I denna typ av tillvägagångssätt ska lekmannarevisorn:

*...vara insatt och ställa rätt frågor.*

På detta sätt läggs en del ansvar över på bolagen för att verksamheten sköts och rapporteras på ett sätt som är i linje med de kraven från medborgarna och stadens mål då de har en instans att svara inför. Detta gör att de tvingas vara förberedda och kunna redogöra för sina aktiviteter på ett bra sätt då Erik beskriver:

*...det är viktigt att man för en dialog där VD får berätta om sin verksamhet. I dialogen känner man sig trygg.*

En stor del av dennes komfort kommer alltså från vilka åtgärder bolaget utfört för att folkets intresse i bolaget både implementerats och uppnått. Erik uttryckte det som att alla ska kunna sätta sig i hans situation och ska kunna förstå hur kommunen bedriver sin verksamhet. Genom bolagens finansiering av verksamheten blir det ur medborgarnas perspektiv viktigt att kunna sätta sig in i hur skattepengarna används, något som ska vara möjligt för alla.

#### **4.3.4 Sammanställning**

Lekmannarevisorns metod för att granska bolagets förmåga och uppfyllelse av kraven på den offentliga verksamheten börjar med en standardiserad granskning av bolagets interna kontroll, uppfyllelse av kommunfullmäktiges mål samt arbete med prognoser och budget. Denna följs upp av en fördjupad granskning av bolaget efter vad revisionskontoret har identifierat som riskerna i bolaget. Exempel på den riskbedömning som görs utgår ofta från de så kallade förtroendekänsliga posterna som kan ha en negativ inverkan på allmänhetens förtroende för bolaget som lämpliga att förvalta skattepengarna som finansierar verksamheten. Men som våra intervjuobjekt har framfört kan lekmannarevisorn inte stirra sig blind på bara risk. Dennes granskning måste också innehålla en bedömning av vad för frågor som givet folkets intresse samt bolagets nuvarande yttre och inre faktorer blir aktuellt att granska. Denna granskning kan innehålla både mer aktiv granskning där lekmannarevisorn kontrollerar vilka åtgärder bolaget tagit för att försäkra att de tjänster som erbjuds medborgarna blir så bra samt kostnadseffektiva som möjligt. Denna revidering kan också handla om en mer passiv granskning där lekmannarevisorn genom sitt agerande och kommunikation erbjuder ett utanförperspektiv om hur verksamheten uppfattas av en utomstående. Alltså vilka frågor som en vanlig medborgare skulle anse viktiga.

## Kapitel 5: Diskussion

Den problematik uppsatsen har behandlat är hur lekmannarevisorns bedömning av väsentlighet ser ut i granskningen av kommunala bolag. Den litteratur vi studerade angående revision i offentliga verksamheter var att behovet av den kommer från samma behov av försäkring för ägaren som i den privata sektorn (Carrington, 2014; Pentland, 1993). Men vad litteraturen beskriver som viktigt att granskningen tar upp och reviderar beskrivs som annorlunda i den offentliga sektorn. Alltså att granskningen som ska tillhandahålla komfort behöver vara annorlunda i den offentliga sektorn. Litteraturen beskriver behovet av att i den granskningen av offentliga verksamheter översätta folkets intresse och krav på den offentliga verksamheten och granska hur väl detta uppnås i verksamheten (Bagherpour et al. 2014). I den offentliga sektorn har folket ett intresse av att bolagen drivs effektivt samt skapar värde för dem i form av service och tjänster (Zimmerman, 1977). Något som enligt Gustavson (2015) kräver av revisionen att den ser folket som mottagare av granskningen samt anpassar sig efter de omständigheter som finns kring den offentliga verksamheten.

Därför ställde vi oss frågan hur det offentliga ägandet samt bolagets relation till allmänheten påverkar revisorns bedömning av väsentlighet. Alltså vilka delar av ett bolags verksamhet som granskas av lekmannarevisorerna för att kunna uppnå det syfte som lekmannarevisorerna har i revisionen av de kommunala bolagen. Vi studerade i linje med detta lekmannarevisionen som ska vara den revisor som implementerar och granskar bolagen ur ett demokratiperspektiv (KL 1991:900 9 kap. § 9). Den första delfrågan vi valde att behandla för att kunna ge ett svar på forskningsfrågan var om lekmannarevisorernas beskrivning av syftet med deras granskning stämmer överens med den beskrivning som litteraturen ger angående vad en revision av offentliga verksamheter ska innehålla. För att sedan i andra delfrågan behandla vilken granskning detta leder till för att kunna uppfylla det syfte som beskrivs.

Våra intervjuobjekt har beskrivit att de ser på sin roll som lekmannarevisorer som den demokratiska rösten i bolagen. De bolag som ägs av Stockholms stad är inte att likställa med alla andra bolag, som intervjuperson C beskrev det:

*Kommunalt bolag har inte samma uppgift...  
Samhälleliga behov ska uppfyllas.*

Samt att:

*...i ett bolag som är offentligt ägt och finansieras av skattemedel måste  
det ske en granskning av de mjukare värdena.*

De mjukare värdena som beskrivs är alltså att revisionen av kommunala bolag behöver granska hur väl bolagen byggt upp en verksamhet samt tar beslut som är i linje med allmänhetens bästa. Detta som ett komplement till den som av Erik beskrivna "hårdare värdena" som görs av yrkesrevisorn. Detta lämnar lekmannarevisorerna fria att granska verksamheten, som enligt Caesar Beskrivs som:

*...vår lekmannarevision handlar om det publika, gör de vad de ska  
och har man koll på allt... fokus är att vi är ett kommunalt bolag.*

Det har också beskrivits av intervjupersonerna att det finns ett behov av att ta ett kliv ifrån de rent kvantitativa bedömningarna av bolaget med referenser till resultatet, då endast en sådan granskning skulle riskera att missa synvinklar på bolagets verksamhet som är av betydelse för folket. Enligt Erik ska lekmannarevisorns granskning alltid ta ledning i:

*... viktiga frågor för medborgaren.*

De mönster vi ser i beskrivning angående syftet som lyfts fram i empirin visar på att tidigare litteratur samt lekmannarevisorerna har en överensstämmande bild av vad en kommunal revision ska ha som syfte och vad den ska uppnå. Enligt empirin är det en revision som fokuserar på det kommunala, att bolagen inte har samma syfte som ett privat då de ska uppfylla ett samhällsligt behov, som även beskrivs av Bagherpour et al. (2014) som menar att revisionen ska anpassas efter ägarens intresse i bolagets verksamhet. Därför behöver empirin enligt Gustavsons (2015) riktas in på att revidera enligt folkets intresse i bolaget och anpassa sig efter detta.

I denna granskning ska kvantitativa fel enligt intervjuobjekten vara av mindre betydelse medan faktorer i de kommunala bolagen som kan ha en negativ inverkan på allmänhetens förtroende för bolagen ha en större betydelse. Något som stärker de argument som förs av Price och Wallace (2002) samt del Corte et al. (2010) som menar att kvantitativa referenser till resultatet inte kan fånga upp vad som i den offentliga sektorn är av värde för ägarna av bolaget. Här ska precis som vår empiri beskriver faktorer som politisk känslighet och förhållandet till allmänheten vara mer betydande. Intervjuobjektens beskrivning av sin roll är att föra in folkets, alltså ägarens, intresse i granskningen. Något som enligt agentteorin beskrivs som en central del enligt agentteorin beskrivning av att komfort ska skapas och riktas mot ägaren (Carrington, 2014; Pentland, 1993).

Alltså beskriver lekmannarevisorerna sin roll i granskningen på ett sätt som överensstämmer med behovet av en granskning av folkets intresse i bolaget, som beskrivet i litteraturen (Gustavson, 2015; Bagherpour et al. 2014; Price och Wallace, 2002; del Corte et al. 2010). Den problematik som uppsatsen har behandlat och som legat till grund för vår andra delfråga är hur ägarperspektivet kan implementeras i granskningen. Sättet det sker beskrivs i litteraturen angående yrkesrevisorns granskning genom en kvantifiering av ägarintresset, i form av en väsentlighetsnivå (Carrington, 2014; Blokdijk et al. 2003). Denna är tänkt att representera ägarintresset i företaget och granskningen och kan därför vara en ledning i vad som ska granskas för att skapa försäkringen för ägaren (Ibid). Tidigare forskning har dock kritiserat denna metod i revisioner av offentliga bolag (Price och Wallace, 2002; del Corte et al. 2010). De menar att bedömningar av väsentliga delar av bolaget med endast kvantitativa referenser till resultatet är en otillräcklig bedömningsmetod i den offentliga sektorn (Ibid). I dessa omständigheter ska istället faktorer så som politisk känslighet samt relationen till allmänheten vara bestämmande för granskningsinsatsens utformning (Ibid). Men den kvantifiering som görs hjälper revisorn att skapa en struktur genom kontinuerliga återkopplingar till ett bestämt värde som ska representera ägarintresset. Något som gör att granskningen kan effektiviseras då granskningen kan fokuseras i linje med syftet med revisionen som beskrivet av agentteorin är just ägarintresset (Carrington, 2014; Pentland, 1993; Blokdijk et al. 2003). Det vi ifrågasatte var hur en revision som ska ta ett kliv ifrån de kvantitativa bedömningarna kan få ledning i vad som är väsentligt att granska, givet det

faktum att en granskning som inte gjorde detta enligt litteraturen skulle kunna ifrågasättas ur dess förmåga att implementera ägarintresset (Carrington, 2014; Blokdijk et al. 2003), som beskrivs av agentteorin som hela syftet med revisionen (Carrington, 2014). Denna problematisering drev oss att i delfråga två arbeta med forskningsfrågan vilka faktorer som ligger bakom lekmannarevisorns bedömning av väsentlighet.

Det finns i vår empiri vissa tendenser kring vad som i varje revision, oavsett bolag, anses väsentligt att granska. Det beskrivs av intervjuperson A som att lekmannarevisorns alltid gör en så kallad grundläggande granskning av bolaget. Denna innehåller enligt Adam samt de interna dokumenten alltid en kontroll av:

*...intern kontroll, ekonomiska prognoser, ägarens direktiv och uppdrag samt bolagets måluppfyllelse vad gäller kommunfullmäktiges mål, samt en uppföljning av tidigare granskningar.*

Denna granskning har i alla kommunala bolag kompletterats med en fördjupad granskning efter en bolagsspecifik riskbedömning. Bertil beskrev detta som:

*En samlad bedömning av företagsspecifika riskfaktorer kommer att ligga till grund för hur och vad som kommer att fokuseras på i granskningen.*

Den risk som bedöms är enligt de dokument vi studerat risken för att inre eller yttre faktorer har en negativ inverkan på bolagets förmåga att uppfylla verksamhetens mål, alternativt negativ inverkan på allmänhetens förtroende för bolaget. De riskfaktorer som bedöms kan vara ekonomiska, juridiska, förtroendemässiga etc. men ska bedömas utefter deras sannolikhet samt konsekvens i relation till verksamhetens måluppfyllelse.

De mönster vi kan se i den grundläggande och fördjupade granskningen är att de kan kopplas till bolagets måluppfyllelse av kommunfullmäktiges direktiv. Lekmannarevisorn tar som beskrivits ledning i bolagets interna kontroll, budget, prognoser samt riskfaktorer. Ett bolag som har en effektiv intern kontroll, arbetar på ett betryggande sätt med finansieringen genom sin budget samt prognoser samt har identifierat vilka riskfaktorer som kan ha en negativ inverkan på deras förmåga att uppfylla sina mål, är ett bolag där den verksamhet som bedrivs kommer ha liten risk att inte uppfylla kommunfullmäktiges mål.

Anledningen till att vi drar denna parallell mellan kommunfullmäktiges mål samt väsentlighetsnivån är att det i teorin angående väsentlighet beskrivits vikten av att revisorn gör återkopplingar till ägarens intresse i sin bedömning av väsentlighet. Yrkesrevisorn gör detta med sin väsentlighetsnivå (Carrington, 2014; Blokdijk et al. 2003), där ägarnas intresse i bolaget definieras, med användning av acceptabel felnivå. Anledningen till att kommunfullmäktiges mål kan sägas fylla denna funktion är att det är en översättning av vad kommunfullmäktige anser att folket har för intresse i den offentliga verksamheten. Alltså att kommunfullmäktiges mål som bolagen arbetar efter på samma sätt som en väsentlighetsnivån använd av yrkesrevisorn (Blokdijk et al. 2003) anses korrespondera med ägarens intresse i bolaget. För att kunna göra de bedömningar angående vad som ska granskas verkar det som att det behövs någon form av fastställd referenspunkt att arbeta

efter. Att sammanfatta hela folkets intresse i ett bolag är så klart omöjligt på samma sätt som att sammanfatta alla investerarens intresse i ett privat bolag i en väsentlighetsnivå är, men kommunfullmäktiges mål är ett försök att sammanfatta vad den kommunala verksamheten ska bidra med till folket. Därför kan den ses som den måttstock som bedömningar kan göras efter, då ett bolag som har uppfyllt sina mål också har skapat avsedd effekt för folket.

Genom att göra en bedömning av vilken inverkan en del av ett bolags verksamhet har på verksamhetens förmåga att uppfylla sina mål kan ge ledning i arbetet med att göra en urskiljning efter väsentlighet. En del av ett bolag som bedöms ha låg risk och låg påverkan på förmågan att uppfylla målen har en liten väsentlighet medan en del med stor risk och större påverkan tillskrivs större väsentlighet. Då lekmannarevisorn får ett konkret mål som bedömningen av om något är väsentligt eller inte kan göras, allt med folkets intresse som riktlinje. Något som skulle skapa den struktur där återkoppling görs till ägarens intresse för att få ledning i vad som enligt ägarintresset är väsentligt att granska. Alltså en revision som enligt (Carrington, 2014; Blokdijk et al. 2003) samt agentteorin krävs för att granskningen ska kunna sägas vara effektiv i att implementera ägarens krav i processen.

Vi tycker oss alltså se tendenser i lekmannarevisionen som tyder på samma principer som enligt teorin kännetecknar en bra revision. Vi har dock i vår studie av hur lekmannarevisorn går tillväga för att bedöma vad som är väsentligt att granska hittat ett bredare perspektiv. Empirin säger att lekmannarevisionen inte får fastna i grundläggande granskningar samt bedömningar av risk. Våra intervjuobjekt har beskrivit ett behov av att lekmannarevisorn ska "lyfta blicken" och:

*...uppmärksamma sådant som ingen annan tänker på.*

Det lekmannarevisorn ständigt ska hålla sig till är folkets intresse i bolaget. Men vad som blir väsentligt att granska i linje med detta kan inte alltid definieras i generella termer, det är som Caesar uttryckte det:

*väldigt specifikt för varje bolag utom det övergripande där förtroendet är ett exempel.*

Och kan dessutom vara beroende av yttre faktorer:

*Det handlar om att titta på förändringar i omvärlden,  
t.ex. lagstiftning vilket gör det aktuellt  
att titta på vissa frågor.*

Lekmannarevisorerna håller fast vid syftet med granskningen som beskriven i fråga ett. Men vad som enligt folkets intresse i bolaget inte alltid kan beskrivas i generella termer. Den fråga vi ställer oss är om lekmannarevisionen skulle gynnas av struktur i alla delar av granskningen. Vår studie av revisionen har utgått från yrkesrevisorns granskning och att det beskrivs som en viktig del i alla granskningar att göra en avgränsning och skapa struktur i revisionsprocessen efter ägarens krav (Carrington, 2014; Blokdijk et al. 2003). Något som gör en struktur och behovet av att återkoppla granskningen till ägarens intresse nödvändigt för att revisionen inte ska förlora ägarens intresse i granskningen. Därför kan det vara så att

ett behov av en struktur i alla led i revisionen kan sägas hör till en granskning där syftet kan sägas vara av en mer statisk art. Ägare till de privata bolagen kommer alltid att ha ett intresse i bolagets redovisning och hur pass rättvisande denna är. Detta då beslut angående bolaget tas utifrån denna bild som presenteras av bolaget. Men kan kraven från allmänheten sägas vara ett statiskt intresse?

Folket kommer alltid att ha ett intresse i att bolagen bedriver verksamheten utifrån deras krav, samt på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt (Zimmerman, 1977). Men vad som blir väsentligt att granska givet dessa krav är enligt våra intervjuobjekt föränderliga och påverkas av hur bolaget presterar samt yttre faktorer som påverkar vilka intressen som folket har i bolagen. Något som gör kraven på bolagen svårare att definiera då de inte kan sägas vara statiska, utan föränderliga och beroende på andra faktorer som inte går att förutsäga, exempelvis juridiska som beskrivet av Erik. I denna situation ifrågasätter vi om struktur är det bästa sättet.

Våra intervjuobjekt har uttryckt åsikten att det i en lekmanrevision ska vara viktigt att få in både ett brukarperspektiv och ett demokratiperspektiv i bolagen. Brukarperspektivet har beskrivits som att bolaget är lyhörda för vad folket har för intresse i bolagets tjänster och att detta omsätts till agerande riktat till att förbättra situationen för medborgarna. Dessa båda beskrivningar följer alltså principerna i en bra revision som beskrivet i teorin. Något som enligt samma teori kommer göra verksamheten i den offentliga verksamheten mer effektiv.

Men angående att skapa en generell struktur (Carrington, 2014; Blokdijk et al. 2003) eller mall för vad som ska granskas för att kunna säga att detta perspektiv arbetats in i granskningen har vi inte kunnat se prov på varken i empiri eller i teori. Enligt teorin angående väsentlighet har vi sett att struktur efter ägarens intresse är viktigt (Ibid). Men i de fall där folkets intresse inte kan identifieras, kvantifieras eller sägas vara statisk skulle försök att göra en bedömning av väsentlighet utifrån yrkesrevisorns metod möjligen bara förhindra snarare än gynna revisionsprocessen. Granskningar i denna form gör möjligen bäst i att vara lika statisk eller föränderlig som det revideringen har att granska.

## Kapitel 6: Slutsatser

Problematiken som uppsatsen tog utgångspunkt i är den motsägelse som finns i teorin angående lekmannarevisionen. Denne ska vara den demokratiska rösten i de offentliga bolagen och kontrollera att bolagen styrs efter de politiska besluten och folkets intresse. Men en stor del i att faktiskt implementera ägarens intresse i revisionen har behandlat en revision vars granskningsobjekt och omfattning kan kvantifieras. Något som lekmannarevisionen enligt teorin ska ta ett kliv ifrån. Enligt detta formulerades forskningsfrågan som behandlar hur lekmannarevisorns bedömning av väsentlighet ser ut i de kommunala bolagen. En fråga som delades upp i två delfrågor för att kunna studeras.

Den första frågan behandlade hur lekmannarevisorerna beskriver syftet med sin granskning. Det empiriska resultatet har visat att beskrivningen av syftet ligger nära det teorin beskriver som viktiga delar i en offentlig revision. Intervjupersonerna beskrev sin roll som ett demokratiskt inspel där bolagets relation till allmänheten är definierande, något som beskrevs i litteraturen (Price & Wallace, 2002). Resultatet av studien visar också att teorins beskrivningar om att det i denna granskning är mindre intressant med antalet fel, utan att fokus ska läggas på de delar av verksamheten som kan ha en negativ inverkan på allmänhetens förtroende för bolaget. Resultatet stärker därför teorin som presenterad av Price och Wallace (2002), del Corte et al. (2010) att väsentlighet endast bedömd utifrån kvantitativa termer är otillräckligt i den offentliga sektorn. Bedömningen ska snarare utgå från bedömningar så som relationen till folket och politisk känslighet (Price och Wallace, 2002; del Corte et al. 2010; Gustavson, 2015; Bartel och Rietschoten, 1994).

I praktiken finns det ett behov för lekmannarevisorerna att göra en avgränsning i sitt arbete. Det ska som intervjuobjekten nämnt finnas ett behov av att avgränsa granskningen och komma fram till väsentliga delar för att revisionen ska vara hanterbar (Carrington, 2014). För att skapa den struktur som den acceptabla väsentlighetsnivån hjälper yrkesrevisorn med kan lekmannarevisorn använda kommunfullmäktiges mål och direktiv för bolaget. Genom att ha en fastställd beskrivning av vad folket har för intresse i bolaget, som kommunfullmäktiges mål är, kan den återkoppling till ägarens intresse göras i lekmannarevisionen. Detta för att skapa den struktur som enligt teorin är nödvändig (Carrington, 2014). Bedömningen av väsentlighet kan göras genom att bedöma hur stor påverkan en del av bolagets verksamhet har på förmågan att uppfylla mål och direktiv.

Men det finns som empirin beskriver det också ett behov av att inte fastna i grundläggande granskningar eller riskbedömningar. Kravet från folket på bolaget samt vad som i linje med detta blir väsentligt att granska kommer inte alltid att kunna beskrivas i generella termer. De kan vara föränderliga och beroende av yttre faktorer. Något som gör att vi ifrågasätter teorins beskrivning av struktur i alla delar av granskningen kan tillämpas på lekmannarevisorns granskning. Vi har inte sett några tecken eller mönster i empirin angående vilka kopplingar som generellt kan sägas göras mellan olika fall och som därför kan anses vara tecken på en väsentlighetbedömning. Vad som är väsentligt att granska beskrivs snarare i form av bedömning efter de bolagsspecifika problem eller den situation som finns närvarande, något som leder till att bedömningarna också är situationsbaserade. Den slutsats vi drar av detta är att lekmannarevisorerna kan ha ett behov av en granskning som ur deras granskning av medborgarperspektivet tillåter granskningen att vara mer föränderlig. Drivkraften bakom lekmannarevisionen har enligt teorin varit att ta in folkets intresse och ett

demokratiperspektiv i bolaget. Men kan folkets intresse sägas vara ett statiskt tillstånd eller vara beroende och föränderligt på samma sätt som teorin beskrivit stadiet av komfort? Om inte skulle försök att skapa struktur enligt återkopplingar till fastställda gränser eller mål vara ett hinder snarare än ett sätt att förbättra processen, något som inte skulle gynna det komfortskapande som revisionen ska bidra med.



## Källförteckning

Aasmund, E. & Messier, W. F. (2015). Materiality guidance of the major public accounting firms. *Auditing: A journal of practise & theory*. Vol. 34 Issue 2, p3-26.

Aktiebolagslagen (2005:551). Nedladdad november 15, 2015, från Riksdagens hemsida. Webbsida: [https://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Aktiebolagslag-2005551\\_sfs-2005-551/](https://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551/)

Bagherpour, M., Monroe, G. & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*. 33(4): 372-390.

Bartel, R. & van Rietschoten, K. (1994). Suggestions for effective public auditing. *Annals of public & cooperative economics*. Vol. 65 Issue 2, p227. 20p.

Blokdijk, H., Driehuisen, F., Simunic, D. & Stein, M. (2003). Factors Affecting Auditors Assessments of Planning Materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 22 Issue 2, p297-307.

Bryman, A., & Bell, E. (2011). *Business research methods*. Oxford university press.

Carrington, T. (2014). *Revision*. Andra upplagan. Stockholm: Liber AB.

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

del Corte, J. M., Martinez Garcia, F. J. & Laviada, A. F. (2010). Effective use of qualitative materiality factors: evidence from Spain. *Managerial Auditing Journal*. 25 (5):458-483.

Eisenhardt, K. & Graebner, M. (2007). Theory building from cases: opportunities and challenges. *Academy of Management Journal*. Vol. 50 Issue 1, p25-32.

FAR. (2011a). *Fars samlingsvolym - Redovisning 2011*. Stockholm: Far akademi AB.

Farquhar, J. D. (2012). *Case study research for business*. London: Sage Publications.

Gustavson, M. (2015). Does good quality auditing generate quality of government? *QOG Working Paper Series*. Issue 14/15, p1-26.

Kommunallagen (1991:900). Nedladdad november 15, 2015, från riksdagens hemsida. Webbsida: [https://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Kommunallag-1991900\\_sfs-1991-900/](https://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Kommunallag-1991900_sfs-1991-900/)

Mason, J. (2002). *Qualitative researching*. Second edition. London: Sage Publications.

OECD. (2014) *Tax on personal income*. Hämtad oktober 30, 2015. Webbsida: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm>

Pentland, B. (1993). Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations & Society*. Vol. 18 Issue 7/8, p605-620.

Polkingthorne, D. (2005). Language and meaning: data collection in qualitative research. *Journal of Counseling Psychology*. Volume 52, Issue 2, p137-145.

Porter, B., J. Simon and D. Hatherly (2003). *Principles of External Auditing*. Wiley: Chichester.

Price, R. & Wallace, W. A. (2002). An international comparison of materiality guidance for government, public services and charities. *Financial Accountability & Management*. Vol. 18 Issue 3, p261-289.

Stockholm stad. (2015) *Vår vision*. nedladdad november 12, 2015, från Stockholms stads hemsida. Webbsida: <http://www.stockholm.se/OmStockholm/Vision/>

Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What Do Auditors Do? Obviously They Do Not Scrutinise the Accounting and Reporting. *Financial Accountability & Management*. Vol. 27 Issue 3, p272-285.

Zimmerman, J. L. (1977). The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*. Vol. 15, p107-144.

# Bilagor

## Intervjuguide

Intervjuguide för intervju med lekmannarevisorerna från Stockholms stad angående väsentlighet i kommunal revision

### Grundläggande information

Namn:

### Bakgrund

- Hur länge har du arbetat som lekmannarevisor?
- Vad består dina uppdrag av just nu?

### Revisionsprocessen

- Kan du beskriva i breda drag hur ni går tillväga under en revisionsprocess?

### Syftet med revisionen

- Vad skulle du säga är syftet med en bra revision?
- Vad kännetecknar en bra revision?
- Vem ser du som mottagare eller användaren av granskningen?

### Bedömning av vad det är som ska granskas

- Hur går arbetet till med att bestämma vad det är som ska granskas för att kunna komma fram till en slutsats om huruvida bolaget styrs ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredsställande?
- Vilka faktorer är det ni i planeringen av revisionen tar hänsyn till som kommer behöva granskas för att ni efter granskningen är klar ska kunna göra ett uttalande?
- Är det en bedömning utifrån hur företaget ser ut, dess historia angående revision eller en bedömning i "lära-känna" stadiet som bestämmer vad det är som är viktigt att granska?
- Hur mycket implementerar ni det ni fastslagit som syftet med revisionen som ledning i vad det är som kommer att behöva granskas?
- Är risk och väsentlighet några begrepp som du och din sakkunnige från revisionskontoret använder för att bedöma vad som är viktigt att granska?
- Om ja: vad betyder risk för er? Vems risk och risken för att vad ska hända?
  
- Vilka delar i ett bolags verksamhet eller verksamhetsmål är det som granskas för att kunna göra en bedömning av om bolaget har uppfyllt kraven på ändamålsenlighet osv?
- Hur stort fokus ligger på måluppfyllelse av kommunfullmäktiges ägardirektiv?
- Hur stor del av revisionen tas upp av att granska bolagens aktiviteter för att förbättra tjänsterna i enlighet med kommunfullmäktiges bolagsspecifika mål?
  
- Hur stor vikt läggs vid de förtroendekänsliga posterna?
- Vid vilken nivå av fel i dessa poster reagerar ni? Skulle du säga att även mindre kvantitativa fel kan vara väsentliga att hitta och rapportera då det är skattepengar som finansierar verksamheten?
  
- När ni slutfört er granskning, är det en helhetsbild av företagets agerande utifrån det demokratiska inspelet som ligger till grund för ert uttalande eller vilken bedömning gör ni för att kunna göra ett uttalande om ett bolags verksamhet under året?

### **Faktorer som avgör ändamålsenlighet**

- Vilka faktorer i redovisningen eller verksamheten är det som visar eller ger er fog för att kunna säga att verksamheten sköts efter kommunfullmäktiges mål, ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredsställande?
- Innehåller detta arbetet några kvantitativa tak eller liknande (väsentlighet) på hur stora fel eller avvikelser som en redovisning eller verksamhetsbesluten får innehålla?; eller
- Är det bara kvalitativa bedömningar utifrån rimlighet eller utifrån kommunens mål och krav som sätter gränser?
- Är det några särskilda poster, ekonomiska beslut eller delar av verksamheten är det enligt din erfarenhet måste granskas för att kunna göra ett uttalande?
- Vilka poster eller dokument får ni tillgång till i bolaget som ni granskar?
- Bolagets ägardirektiv från kommunfullmäktige: sker det en avstämning hur många utav kommunfullmäktiges mål som uppnåtts?
- Angående allmänhetens krav: kollar ni i bolagets presentation vilka åtgärder de under årets utfört för att exempelvis förenkla medborgarnas användning av de kommunala tjänsterna?

**Stockholm Business School**

Stockholm University

SE-106 91 Stockholm

Tel: 08 - 16 20 00

[www.sbs.su.se](http://www.sbs.su.se)



**Stockholm  
University**