

INTERNREVISIONEN OCH DET PARADOXALA OBEROENDET

Ingrid Gustafsson

Förvaltningsakademin

INTERNREVISIONEN

OCH DET

PARADOXALA

OBEROENDET

Ingrid Gustafsson

Södertörns högskola
SE-141 89 Huddinge

© Ingrid Gustafsson och
Förvaltningsakademin

Omslag: Jonathan Robson
Formgivning: Per Lindblom & Jonathan Robson
Tryck: Elanders, Stockholm 2019

Förvaltningsakademin nr 16
ISBN: 978-91-88663-56-6

Innehåll

Inledning	5
Oberoende – ett alltmer spritt ideal	5
Internrevision och oberoende.....	7
Studiens syfte och frågeställning.....	8
Forskning om oberoende granskning	11
Oberoende generellt i granskningsforskningen	11
Oberoende och internrevision.....	14
Att studera oberoendeskapande	17
Tillvägagångssätt	19
Oberoendeskapandets praktik.....	23
Olika definitioner av oberoende revision.....	23
Internrevision ur ett förvaltningspolitiskt perspektiv	26
Internrevision som en internationell granskning.....	27
Strategier för en oberoende internrevision.....	30
Internrevisionens många roller	33
Internrevision på Polisen.....	36
Om texten som arbetsverktyg och betydelsen av semantik	37
Om IPPF och certifieringarna	41
Om att vara utanför men ändå innanför	43
Om att sätta gränser (i tid, fysiskt, mellan positioner och ärenden)	47
Om vad oberoende är	50
Om hur en internrevisor ska vara.....	60
Om huset	62
Analys – balansakter och gränsarbeten.....	67

Gränsarbete genom professionalisering och standardisering.....	68
Gränsarbete och ambivalens till ledningen.....	69
Gränsarbete och ambivalens till verksamheten.....	70
Gränsarbete i tiden och i rummet	73
Diskussion och slutsatser	75
Att skapa en oberoende internrevision.....	75
Internrevision som del av förvaltningsutveckling.....	76
Oberoende som ideal – slutord.....	78
Referenser	81
Bilaga 1. Intervjupersoner	85

Inledning

Oberoende – ett alltmer spritt ideal

I den offentliga debatten förekommer ett alltmer populärt och frekvent använt ord, nämligen ”oberoende”. ”Oberoende experter” ska hjälpa människor med allt från barnuppfostran till pensionssparande, public service har krav på sig att vara ”oberoende media” och när fusk och korruption ska redas ut tillsätts en ”oberoende kommission”. Oberoende tycks vara ett av samtidens populära ”buzz-words” som går att använda i de flesta sammanhang. Oberoende tycks också nära förknippat med trovärdighet – om något eller någon är oberoende (från något) ökar det trovärdigheten, oavsett om det handlar om pensionssparande, medierapportering eller krisutredningar.

Allra mest frekvent används ordet ”oberoende” då det kommer till olika former av granskning – oberoende och granskning är mycket tätt sammankopplade. Oberoende tycks vara bra och beroende dåligt: stora offentliga resurser läggs på att skapa ”oberoende” granskningsorganisationer, och myndigheter och företag betalar stora summor för att bli granskade av ”oberoende” granskare. Oberoende har andra syskonbegrepp kopplade till sig som ”opartisk”, ”objektiv”, ”saklig”, ”neutral” och ”integritet”, eller som i regeringens tillsynsskrivelse från 2009, där det står att tillsyn ska vara en ”självständig granskning”. Alla dessa begrepp har positiva konnotationer då deras motsatser är jäv, korruption, nepotism eller förvanskning. Sådant ska granskning inte handla om – snarare är det just sådana oegentligheter som en oberoende granskning ska upptäcka och rätta till. Men vad som menas med oberoende diskuteras inte alls i samma utsträckning som begrep-

pet används. Det har vuxit fram ett oberoendeideal inom granskningsvärlden som sällan problematiseras. Vem ska vara oberoende från vad? När och hur då? Och den viktigaste frågan att ställa sig, liksom inför alla populära begrepp som sprids, är kanske – *varför*? Varför ska organisationer och människor vara oberoende av varandra?

Kraven på att vara oberoende ökar, men det är alltså alls inte klart varför, vad eller vem som ska vara oberoende från vad, eller hur detta ska gå till. Och oberoende kan ha olika innebörd beroende på i vilken kontext diskussionerna förs. Det kan handla om ett kommersiellt oberoende – att de som granskar mot ekonomisk ersättning (certifiering, kvalitetssäkring, finansiell revision med mer) inte ska låta sin granskning styras av det faktum att den granskade parten får betalt av den granskade (och det faktum att båda parter faktiskt tjänar på en granskning som faller väl ut/blir godkänd). Eller så kan det handla om ett politiskt oberoende, att den granskande organisationen ska kunna visa att granskningen inte är politiskt styrd utan just saklig, objektiv och neutral, och därmed oberoende.

Dessa utgör ideal om hur verksamheter *borde* fungera. Då allt fler verksamheter har krav på sig att agera enligt dessa oberoendeideal, försöker de aktivt uppnå dessa genom ett *oberoendeskapande*. Oberoende blir då ett slags arbete, en process, ett verb för att nå ett idealtillstånd. Detta arbete sätts sedan i en kontext – i tid och rum, bland människor. Det sker på olika sätt, på olika platser, under olika perioder. Hur oberoendeskapande sker blir därmed en empirisk fråga att besvara.

I denna studie är utgångspunkten att förstå oberoende som något konstruerat, något som organiseras fram och inte som ett binärt tillstånd där man antingen är oberoende eller beroende. Snarare är oberoende ett mål, ett ideal, en rationalistisk idé som organisationer och människor har att leva upp till och organisera sig efter – något att hela tiden skapa i en ständigt pågående process.

Internrevision och oberoende

Inom både forskningen och samhällsdebatten är utgångspunkten att granskning ofta handlar om organisationer som granskar andra organisationer. Oberoende handlar då om att den ena organisationen ska vara oberoende av den andra. Oberoendeidealet kommer därmed till uttryck genom att (på pappret) organisationer ska granska andra organisationer – som de är tydligt åtskilda från. Tillsynsmyndigheter som granskar andra myndigheter, ackrediterare som granskar certifierare eller finansiella revisorer som granskar olika företag. Ett tydligt tecken på detta fenomen är den växande skaran tillsynsmyndigheter – här skapas nya organisationer för att granska andra. Organisationer som granskar andra organisationer växer, och att skapa och upprätthålla gränser mellan dessa organisationer tycks vara en vedertagen lösning på problemet med oberoende granskning.

Men vad händer när oberoendeidealet ska praktiseras *inom* organisationen? Frågan aktualiseras i relation till den växande så kallade internrevisionen. Internrevision är en granskningsform som praktiseras både inom privat och offentlig sektor. I statsförvaltningen har internrevisionen blivit ett styrmedel för att kontrollera hur förordningen om intern styrning och kontroll (FISKen) efterlevs – ett slags kontroll av kontrollen. I Internrevisionsförordningen (SFS 2006:1228) står att internrevision ska göras som en ”självständig granskning” och i handledningar för internrevision uppmanas både myndighetsledningar och internrevisorerna själva att arbeta för en objektiv och oberoende internrevision. I definitioner av internrevision återkommer begreppen oberoende och objektivitet – detta trots att internrevisorerna har som uppgift att granska den organisation i vilken de är anställda. Lösningen att betona en organisatorisk distans mellan granskande och granskad organisation fungerar därmed inte för internrevisionen, utan andra sätt att skapa och praktisera det man anser vara oberoende granskning måste till. Med andra ord utgör internrevisionen en bra granskningsform för att stu-

dera, och för att skapa mer förståelse för hur oberoendskapande går till i praktiken.

Studiens syfte och frågeställning

I och med att internrevision är beroende av den organisation de ska utföra en oberoende granskning av, blir internrevisionens oberoendskapande intressant att studera. I internrevisionens konstruktion ligger alltså en paradox – bara genom att vara oberoende blir det en ”riktig” internrevision, samtidigt som att en ”riktig” internrevision (som verkligen är intern och inte sköts med externa konsulter) aldrig kan bli oberoende. I denna rapport försöker jag förstå på vilka sätt internrevisorerna ändå försöker skapa och upprätthålla idén och idealet om oberoende. Med narrativ analys kan jag förstå de olika sätten som praktiseras för att försöka uppnå ett oberoendeideal, snarare än att värdera huruvida någon är oberoende eller ej. Det är således inte själva oberoendet som studeras, utan arbetet för att skapa det. På så sätt bidrar jag till en större förståelse för hur oberoende granskning hanteras och skapas generellt, samt en större förståelse för internrevisionens praktik och villkor, mer specifikt.

Studiens *frågeställning* blir därmed: hur skapas oberoende för internrevision? Studien är förlagd till Polisen, en statlig myndighet i Stockholm med över 30 000 anställda och där internrevisionen utgör en enhet om 13 personer (under den tid studien genomfördes). Studien bygger i huvudsak på intervjuer med samtliga anställda på enheten, intervjuer med två enmansrevisorer på två andra myndigheter, samt med anställda på internrevisorernas branschförening, *Institute of Internal Auditors* (IIA), och en person från Ekonomistyrningsverket (ESV). Studien bygger därtill på dokumentläsning av olika vägledningsdokument för internrevision (framför allt från ESV, Riksrevisionen och IIA). Rapporten är disponerad som följer: den första delen av rapporten är en presentation av tidigare forskning, dels om oberoende och granskning generellt, dels om oberoende och internrevision mer specifikt. Därefter presenteras internrevision som gransk-

ningsform och som förvaltningspolitiskt styrmedel. Denna del följs av en kort beskrivning av hur jag genomfört studien och vilka antaganden tillvägagångssättet utgår från varpå själva studien presenteras. Rapportens sista del utgörs av en analys samt diskussion med slutsatser.

Forskning om oberoende granskning

Att bryta upp och kritiskt diskutera oberoendeidealet har, relativt begreppets utbredning, varit ett understuderat område. Även granskningsforskningen har i viss mån tagit oberoende för givet. Men de senaste åren har allt fler studier kommit som diskuterar oberoendets olika politiska, organisatoriska och kontextuella aspekter. Även om studierna av oberoende granskning blir fler och mer nyanserade, tycks forskningen om internrevision och oberoende fortfarande vara mycket begränsad. Generellt kan sägas att oberoende ses som något operationellt och som något som ändå bör gå att uppnå inom internrevisionen.

Oberoende generellt i granskningsforskningen

Vad vet man idag om oberoende granskning? Varför anses oberoende granskning bra och eftersträvansvärd? Ofta sätts oberoendevärdet i samband med försök att skapa en *trovärdig* granskning. Oberoende har på så sätt med legitimitet att göra. Den kritiska granskningsforskningen har länge belyst att vi lever i en värld av misstroende och hur granskning är en del av denna värld (Shapiro 1987, Power 1997) – i en misstroendevärld är granskningsaktiviteter både lösning och problem. För att skapa mer förtroende behövs mer insikt i vad som sker i organisationer – genom extern kontroll som revision, inspektion, utvärdering, tillsyn, certifiering och ackreditering skapas verktyg för att bättre kunna styra och därmed lita på organisationer. Detta kan förklara den ökande granskningen i samhället generellt – vi vill veta om vad organisationer har för sig (Power 2003, 2011, Johansson &

Lindgren 2013). Men för att de till antalet expanderade granskningsformerna ska fungera som förtroendeskapande verktyg måste dessa granskningsaktiviteter i sin tur kunna litas på. Det är här oberoendeidealet kommer in i bilden – trovärdig granskning ska vara oberoende.

Då oberoende har blivit en central del av granskningssamhället har forskningen problematiserat vad oberoende är och utgångspunkten har då varit att oberoende handlar om ett visst avstånd och en integritet gentemot den granskade (Humphrey & Moizer 1990, Sikka & Willmott 1995, Power 2003, Chapman & Peecher 2011, Kouakou et al 2013). Utifrån denna numer allmänt accepterade syn på oberoende, är det exempelvis olämpligt för den granskande organisationen att vara delägare, intressent i eller ha olika familjära band till den organisation som ska granskas. Inte heller bör den granskande organisationen utveckla ett ekonomiskt beroende genom att till exempel sälja konsulttjänster till den som granskas. Framför allt har redovisningslitteraturen diskuterat lösningen på dessa oberoendeproblem och kommit fram till att revisorernas medlemskap och tillhörighet till sin *profession* gör att de kan behålla sin integritet gentemot den granskande. I denna profession ingår principer som ”god sed”, ett förhållningssätt som är centralt för att revisorer ska kunna hävda sin legitimitet och sitt oberoende.

Men denna starka professionstillhörighet som ett slags självreglerande lösning på alla oberoendeproblem har också kritiserats, inte minst i ljuset av de större skandaler som skett under 2000-talet och också givet det faktum att det inom revisionsbranschen finns fem stora, globala företag som dominerar professionen (Sikka & Willmott 1995, Humphrey et al 2009, Malsch & Gendron 2011). Allt mer har oberoende granskning, som en neutral, objektiv verksamhet i det allmännas bästa, blivit ifrågasatt och forskningen börjar betona de sociala och politiska kontexterna i vilka granskning tar plats (Power 2003, 2011, Radcliffe 2011). Man har också ifrågasatt huruvida oberoende verkligen är den högst rankade egenskapen hos revision – en undersökning

visar att andra aspekter som insikt, kunskap och kompetens faktiskt värderades högre (Jamal & Sunder 2011).

Mycket av den kritiska redovisningsforskningen har fokuserat på finansiell revision. Men på andra växande granskningsfält finns också ett starkt oberoendeideal. Certifiering är en granskningsform som vuxit sig starkare i takt med att internationella standarder som ISO vunnit allt mer mark i samhället. Certifiering är en kontroll av att en viss standard följs. Den vanligaste certifieringen är den av managementstandarden ISO 9001 – över två miljoner organisationer är idag certifierade enligt den standarden. Då certifieringsföretagen arbetar på kommersiell basis har oberoendet varit viktigt för dessa företag att betona – att trots den kommersiella aspekten så är certifiering en trovärdig granskning (Hatanaka & Busch, 2008, Boiral & Gendron 2011, Renard & Loconto 2013, Kouakou et al. 2013, Tamm Hallström & Gustafsson 2014).

Kouakou et al (2013) visade i sin studie av miljörevisorer (revisorer som certifierar enligt standarden ISO 14001) att det fanns fyra principer för hur revisorerna själva skapade mening och förhöll sig till idén om oberoende. För det första betonades vikten av symboliska akter och dokument: revisorerna kunde i text och prat redogöra för hur oberoende granskning borde gå till. Däremot preciserade de inte närmre exakt hur. För det andra hade revisorerna också behov av att visa distans till olika sorters hot mot oberoende. När revisorerna berättade om kriser eller förluster av oberoende handlade det ofta om händelser som skett någon annanstans, gärna en annan världsdel. För det tredje berättade revisorerna också gärna om och framhöll branschen och kollegors stora moral, att trots olika typer av påtryckningar om att godkänna en uppenbart undermålig organisation ur certifieringssynpunkt, så upprätthöll revisorerna (enligt sig själva) sin moraliska bedömning intakt. Att hänvisa till denna moral ligger nära det jag beskrev ovan, att professionen som sådan är tänkt att fungera som kompass inte minst genom begreppet ”god sed”, och på så sätt styra revisorerna i rätt moralisk riktning, vilket alltså är att agera oberoende. Till sist visade Kouakou et als stu-

die att oberoende rättfärdigades genom att hänvisa till olika procedurer, bland annat att den som utfört en granskning inte är samma person som fattar beslut om att granskningen blir godkänd (vanligtvis känt som ”the four eyes principle”, alltså att två par ögon skapar större sannolikhet för ett oberoende beslut än endast ett par).

Kouakou et als slutsatser om certifieringsrevisorers meningskapande och förhållningssätt kring oberoende kan sägas vara generaliserbart till stora delar av granskningssamhället. Det finns dock olika sätt inom granskningssamhället att organisera för oberoende. Om den finansiella revisionens huvudsakliga lösning för att bevisa sitt oberoende har legat i att betona sin starka profession, så har certifieringen annan lösning. Inom denna bransch används ytterligare en granskning för att garantera oberoendet, nämligen ackreditering. Ackreditering är en ”certifiering av certifieringen” och görs också via standarder (Gustafsson 2016). Inom ISO-certifieringsvärlden har det blivit viktigt att betona separationen av certifiering å ena sidan och ackreditering å andra sidan. Genom att vara tydligt separerade från varandra organisatoriskt är det tänkt att oberoendeidealet ska uppfyllas för certifiering och ackreditering.

Oberoende och internrevision

Mycket sammanfattat kan alltså två strategier för oberoende skönjas i tidigare granskningsforskning: dels genom betoning av en professionstillhörighet (och att det i denna profession finns ideal och normer som gör att revisorn kommer göra ett etiskt riktigt arbete med bedömningar som gör att granskningen kan karaktäriseras som oberoende) och dels genom att separera organisationer från varandra (genom att påtala organisationernas separation är det tänkt att en distans skapas som i sig är en viktig ingrediens i oberoendeidealet).

Men inom internrevisionen finns vare sig en stark profession (Everett & Tremblay 2014) eller en separation av organisationer

som strategier att tillgå för att hävda sitt oberoende. Vad säger forskningen om internrevisionen och dess oberoende?

Den forskning som studerat internrevision specifikt har problematiserat oberoende utifrån antagandet att internrevisionens område har breddats – från att vara endast kontroll (assessment) ska internrevisionen numer också skapa mervärde till organisationen. Detta gör att internrevisorerna får flera olika och ibland konflikterande roller. Extra tydligt blir detta när internrevisorerna har i uppdrag att både kontrollera sin organisation och samtidigt bistå ledningen med rådgivning. Brody och Lowe (2000) undersökte huruvida rådgivningen påverkade internrevisorernas förmåga att förhålla sig objektiva och fann att det gjorde den – negativt. Ahmad och Taylor (2009) var inne på samma spår och skrev om de multipla och komplexa roller som internrevisorerna har, där konflikt kan uppstå på flera ledder: mellan den kontrollerande och den rådgivande rollen och mellan professionellt etos och lokala organisationers olika värderingar. Till detta läggs att internrevisorerna ska ta hänsyn till fler och fler aspekter i sin revision, givet att organisationen som revideras existerar i en allt mer komplex omgivning. Sammantaget gör detta att möjligheterna för internrevisorer att leva upp till oberoende och objektivitet påverkas negativt.

De multipla rollerna diskuteras också från ett moraliskt perspektiv, att internrevisorerna har en moralisk auktoritet som kanske inte alltid stämmer överens eller helt går att förena med den organisation i vilken man är en del (Everett & Trembaly 2014). De menar att internrevision som granskningsform utgör ett ”svagt fält” vad gäller autonomi – internrevision har helt enkelt inte den tyngd som andra revisorer har. Nickell and Roberts (2014) analyserar dessa multipla roller utifrån begreppet särkoppling och lånar Brunssons (1989) begreppsapparat om organiserat hyckleri för att analysera hur internrevisorer hanterar sina multipla roller. Att särkoppla – att inför omgivningen skilja på prat (vad som beskrivs göras), handling (vad som faktiskt görs) och beslut (vad som beslutas) är en lösning som får verksamheten att ändå gå ihop, hur disparata dess delar trots allt är.

En av de få studier som finns om internrevision inom offentlig sektor utspelar sig i Quebec. Roussy (2013) analyserar internrevisionens multipla roller genom att beskriva hur internrevisionen ömsom skyddar ömsom hjälper den högsta ledningen, den ledning vars verktyg internrevisionen är. För att analysera internrevisorernas strategier för att, trots detta, hävda sitt oberoende använder hon begreppet ”grey independence”.

Grey independence enables internal auditors to manage the context in which they operate in order to cope with a conflict without feeling that they are departing from the IIA code of ethics or the professional order of accountants (Roussy 2013).

Sammantaget visar studierna att oberoende inom just internrevision verkar vara en svår balansakt mellan olika roller och olika revisionsuppgifter.

Sammanfattningsvis kan sägas att litteraturen om oberoende granskning tar fram ett antal strategier för att uppvisa ett oberoende. Det handlar om

- revisorernas professionstillhörighet,
- om ”the four eyes principle”, det vill säga att skilja på den som utför granskningen och den som fattar beslut om huruvida granskningen godkänns,
- att visa distans till ”dålig granskning” och därmed visa sin egen moral,
- att hänvisa till god sed,
- att separera granskande och granskade organisationer från varandra,
- att hänvisa till procedurdokument för hur granskningen ska gå till och slutligen
- att särkoppla mellan roller och funktioner där verksamhetens olika krav helt enkelt inte går ihop.

För internrevisionen handlar det om att parera internrevisorernas relation till ledningen och parera de multipla roller internrevisionen besitter.

I litteraturen tycks det finnas en tendens att beskriva oberoende som något för givet taget bra, något som finns där ute som ett värde att hämta hem, om bara rätt möjligheter ges. Oberoende går att skapa, bara man hittar rätt lösningar – om man skapar ett specifikt revisionsråd, om man skapar en annan rapporteringsfunktion, om ledningen får andra styrmedel gentemot revisorerna – då kan oberoende uppnås. Men oberoende behöver studeras mer nyanserat än så (Radcliffe 2011, Roussy 2013). Som jag diskuterade inledningsvis bygger oberoende inom internrevisionen på ett slags paradox, en motsättning i själva konstruktionen av internrevision som praktik – internrevisorerna ska vara oberoende från den organisation de är beroende av. Jag ska i det följande redogöra för hur jag valt att studera oberoendeskapande för internrevision.

Att studera oberoendeskapande

Jag har beskrivit hur internrevisionen bygger i själva sin konstruktion på en paradox om beroende och oberoende. Czarniawskas (1997) ansats är att logik är ett ideal framvuxet ur upplysningens idéer och att paradoxer utifrån det rationella, logiska perspektivet är någonting fel, något som ska lösas upp. Men snarare ska vi förstå paradoxer som resultat av våra konstanta försök att placera och passa in världen i det logiska paradigmet. Internrevisionen *ska* enligt idén vara oberoende men *kan* enligt praktiken inte vara det. Paradoxer är olösliga per definition, men det finns olika sätt att förstå hanteringen av dem i praktiken. ”Deparadoxifiering” kan ske i rummet och i tiden, eller mellan olika frågor. Man kan exempelvis göra olika saker på olika platser, eller under olika perioder, och därmed presentera en bild av verksamheten som sammanhängande och logisk. Det är detta som organisationsforskningen kallat för särkoppling. Från det narrativa perspektivet handlar det då om att förstå hur berättandet flyttar eller förlägger olika praktiker till olika platser, personer eller tidpunkter (Czarniawska 1997). Ett resultat ser vi

exempelvis i dessa ”multipla roller” som forskningen om internrevision beskrivit.

Ett sätt att förstå motsättningar och paradoxer utan att försöka lösa dem, är genom narrativ analys:

The force of the narrative is that it can accommodate paradox (Czarniawska 1997).

Narrativ och granskningsforskning är ett växande fält (Llewellyn 1999, Czarniawska 2017), kanske just som svar på en ökande efterfrågan att *inte* studera praktiker som önskar leva upp till rationella ideal, utifrån analyser som bygger på rationella antaganden. Från detta perspektiv förstås därför inte granskning som en rationell praktik som syftar till att öka organisationernas effektivitet genom att via kalkylerade modeller avbilda en sann verklighet. Det narrativa perspektivet ser granskning och redovisning som ett samtida sätt att berätta, där årsrapporter är en berättarteknik som berättar om världen utifrån ett visst perspektiv, i analogi med exempelvis den skönlitterära romanen (Czarniawska 2017).

Berättelser organiserar. De gör något med den verksamhet i vilken de är en del. Eller annorlunda uttryckt: ett sätt att hantera den verksamhet i vilken människor är en del, är att berätta om den. Syftet med det narrativa perspektivet är alltså att inte gå det rationella oberoendeidealets ärenden utan snarare förstå oberoendeskapande som utfallet av den paradox som utgör grunden i föreställningen om den oberoende internrevisionen. En viktig aspekt som narrativ analys kan fånga är det spektra av föreställningar som omger oberoendeidealet.

De motstridiga roller och ideal internrevisionen har att leva upp till gör det intressant att studera hur internrevisorerna uppfattar sin egen roll och sitt eget arbete. Att höra dem berätta om hur de hanterar sin verksamhet och den paradox den bygger på. I följande avsnitt presenterar jag hur jag gått tillväga för att studera oberoende inom internrevisionen.

Tillvägagångssätt

Denna studie är en del av ett större forskningsprojekt om granskning.¹ Ingången för just denna studie har varit att förstå det oberoendeideal som växer sig allt starkare i granskningssamhället. Som jag skrev inledningsvis är oberoende ett frekvent förekommande begrepp, ofta i syfte att skapa legitimitet och trovärdighet för olika granskningar, men sällan problematiserat eller definierat. Det finns förstås en anledning till att oberoende inte definieras – det är ett svårdefinierat, kontextberoende ideal som kanske inte ens går att efterleva i det verkliga livet. Samtidigt ges det stort utrymme, det finns där i samtalen, i dokumenten och i guiderna kring hur granskning ska gå till. På många sätt påverkar alltså olika försök till oberoendeskapande vardagen för de som arbetar med granskning och för oss andra som på olika sätt är mottagare för dessa granskningar. Detta ideal formar vår uppfattning om hur granskning borde se ut och gå till. Oberoendeidealet spelar roll.

För att bryta upp och förstå oberoendeidealet så har jag försökt, i den mån det går, att göra det till ett verb. Jag talar om oberoendeskapande som aktiva försök att med strategier och handlingar uppnå idealet om oberoende. Det kan vara omedvetet eller medvetet, det kan vara konkret och nedskrivet eller mer abstrakta funderingar, ”ett metafysiskt tillstånd” som det uttrycktes i en intervju. Jag har varit ute efter det som inte bara står i olika dokument utan vad som sker i vardagen, i praktiken. I denna studie utgår jag alltså från ett *hur* – *hur* går oberoendeskapande till? Flertalet gånger kom exempel på huruvida den som granskar kan äta lunch eller fika med den man granskar. I dessa konkreta exempel ligger viktiga uttryck för hur oberoendeskapande går till i praktiken, uttryck som inte finns i dokument med formaliserade definitioner. Det betyder också att jag

¹ Forskningsprojektet ORFA (*Organizing for auditing – an essential element of governance*), finansierat av Riksbankens Jubileumsfond, är ett samarbete mellan forskare vid Göteborgs universitet, Stockholms universitet och Södertörns högskola.

inte är ute efter att värdera huruvida ett oberoende är uppnått eller inte, utan jag är intresserad att förstå oberoende som fenomen och hur det kommer till uttryck.

Studien är orienterande och explorativ. En förstudie gjordes under våren 2017 för att i ett första steg kartlägga området. Vad är internrevision och vilka organisationer finns för att styra, påverka, och samordna internrevisionen? Utformningen av projektet har också präglats av att jag i huvudsak är intresserad av internrevision som styrmedel i statsförvaltningen. Internrevision som granskningsform finns även i företag och dessa faller inte inom ramen för den reglering jag studerat. Däremot finns det organisationer som inte är statliga men som i stor utsträckning påverkar internrevisionen i statliga myndigheter. Denna typ av organisation faller inom ramen för mitt urval. Framför allt gäller detta organisationen IIA (den globala organisationen för internrevision). I den första förstudien gick jag igenom utredningar, propositioner, rapporter och guidande dokument för att kunna placera in internrevisionen förvaltningspolitiskt och för att skapa en uppfattning om vad internrevisionen innebär som granskningsform. Två intervjuer gjordes med tre personer på ESV och IIA.

Därefter påbörjade jag den större fallstudien av internrevisionsenheten på Polisen. Polisen har en förhållandevis stor enhet för internrevision med 13 anställda (våren 2018) och det var därför jag valde Polisen som fall – jag ville studera en enhet som vuxit och expanderat och därmed skulle kunna erbjuda berättelser om arbetet med oberoendskapande på mångdimensionerade sätt. Samtliga på denna enhet har intervjuats i olika omgångar. Alla intervjuer har skett i polisens lokaler på Kungsholmen i Stockholm.

Storleken på Polisens internrevisionsenhet är större än på många andra myndigheter. Under studiens gång förstod jag också att så kallade enmansrevisor (där man är ensamt anställd som internrevisor på en myndighet) sannolikt kan nyansera bilden av hur arbetet med oberoende inom internrevision kan gå till. Två enmansrevisor har intervjuats (hösten 2017) för att skapa fler dimensioner åt oberoendskapandet.

Totalt har 18 intervjuer gjorts. De har alla varit semistrukturerade och likartade i upplägg. Jag har frågat om deras bakgrund, hur en typisk arbetsdag ser ut, vilka uppgifter de har, vad de tycker är svårt respektive intressant och roligt. Jag har frågat om vad som utgör en bra internrevision och en bra internrevisor. Därefter har jag lett in samtalet mer fokuserat på oberoende och bett dem själva definiera vad oberoende är, samt närliggande begrepp som självständighet, opartiskhet, objektivitet, neutralitet och integritet. Jag har bett dem berätta huruvida dessa begrepp diskuteras på enheten, var de lär sig om oberoende, om det finns vissa egenskaper man som internrevisor ska ha för att kunna vara oberoende. Jag har slutligen bett dem att utförligt berätta om hur de arbetar med oberoende i praktiken. Intervjufrågorna har varit öppna i den meningen att intervjupersonen själv fått resonera. I dessa resonemang har jag sedan fångat upp aspekter eller vinklar som jag gått vidare med, ställt följdfrågor kring. Därmed har alla intervjuer (på Polisen) haft samma frågebaser men landat på lite olika ställen. Tre intervjuer har inte spelats in och därför inte transkriberats, resten har transkriberats.

Jag har läst material såsom handledningar och introduktionsbroschyrer från ESV, skriftligt material från IIA, förordningar, föreskrifter, statliga utredningar och direktiv som handlar om internrevision som styrmedel, en utredning om internrevisionen från Riksrevisionen (2017) samt respektive organisations (Polisen, ESV, Riksrevisionen, IIA) hemsida. Jag har också läst en statlig utredning (SOU) med efterföljande proposition om oberoende och revision, samt Riksrevisionens interna skrifter om hot mot oberoende och jäv.

Utöver intervjuer och läsning av insamlade dokument har jag observerat ett ”webinarium” i ESV:s regi och läst tillhörande power pointpresentation, samt ett seminarium i IIA:s svenska grens regi, deras nätverk för internrevisorer i staten (Myndigheter i blåsväder, november 2017). Vid seminariet deltog jag dels som observatör och dels som föredragshållare. På så sätt fick jag ett bra utgångsläge att ta kontakt med personer som arbetar som internrevisorer i offentlig sektor.

Under läsningen av transkripten blev det tydligt att mycket av oberoendskapandet handlar om att balansera mellan olika uppgifter eller olika principer. Dessa balansakter kommer till uttryck i olika former av gränsdragningar – mellan fysiska platser, gränser i tid, gränser mellan uppgifter, anställningar och funktioner. Gränsdragningarna görs genom att skapa olika definitioner och förklaringar, olika handlingar och beteende. Och dessa kommer i sin tur till uttryck i olika berättelser. Man berättar gränser och berättar därmed oberoendskapandet. Efter att i en första omgång läst dokument och gått igenom intervjutranskript kodade jag materialet efter dessa gränser och detta gränsarbete. Jag letade efter fysiska, moraliska, kognitiva, emotionella och geografiska gränser som på olika sätt ska hjälpa revisorerna att skapa sitt oberoende. Denna kodning har sedan guidat presentationen av materialet i följande sektion.

Oberoendeskapandets praktik

I detta avsnitt presenterar jag olika definitioner av begreppet oberoende och beskrivningar av hur oberoende är tänkt fungera i praktiken. Definitionerna kommer dels från lagstiftning, så som regeringsformen och förvaltningslagen. Dels från myndigheter med stort inflytande på hur oberoende granskning ska förstås, som Riksrevisionen och Ekonomistyrningsverket. Dels presenterar jag definitioner om oberoende mer specifikt kopplat internrevisionen, och då framför allt med den internationella organisationen IIA som avsändare. Därefter följer ett längre stycke där jag presenterar hur oberoendeskapande kan gå till på en internrevisionsenhet på en svensk myndighet, i det här fallet Polisen.

Olika definitioner av oberoende revision

Inledningsvis refererades regeringsformens första kapitel nionde paragraf, som fastslår att anställda vid myndigheter ska ”iaktta saklighet och opartiskhet” i sitt arbete. Denna grundlagsstadgade saklighet och opartiskhet kan alltså ses som grunden till det oberoendeideal vi ser spridas i samhället i stort och inom granskningsvärlden i synnerhet. Ser man oberoendeidealet och oberoende som ord, som ett paraplybegrepp för närliggande ord (saklighet, opartiskhet, neutralitet, objektivitet, självständighet), är detta alltså skyddat i grundlag och utgör ett fundamentalt värde i det som uppfattas vara grundläggande i rättsstaten. Men vad betyder ord som saklighet och opartiskhet?

En tendens bland dokument och aktörer som definierar oberoende är att definiera vad oberoende *inte* är, det vill säga dess motsatser. Oberoende är motsatsen till beroende, och beroende

tycks lättare att definiera. Exempelvis problematiserar Riksrevisionen oberoende i en intern föreskrift genom att diskutera vad som kan hota det. Hot mot oberoende skriver Riksrevisionen motsvarar begreppet jäv. Oberoende och jäv utgörs alltså här till varandras motsatser. I Förvaltningslagens (SFS 1986:223) paragraf 11 och 12 definieras vad jäv är. Den som handlägger ett ärende är jävig

om saken angår honom själv eller hans make, förälder, barn eller syskon eller någon annan närstående eller om ärendets utgång kan väntas medföra synnerlig nytta eller skada för honom själv eller någon närstående ... (och om) det i övrigt finns någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet i ärendet.

Jäv handlar med andra ord om att någon på något sätt kan skaffa sig nytta för sig själv eller andra (som definieras som närstående) genom att hantera ett visst ärende eller en viss situation. Vid sådana tillfällen anses kravet på opartiskhet inte möjligt att leva upp till.

Så vem bedömer huruvida jäv föreligger? Riksrevisionen reder ut:

Att det bedöms föreligga jäv eller hot mot oberoende behöver inte betyda att en person faktiskt är partisk. Det handlar snarare om att det finns någon omständighet som typiskt sett kan medföra att personen kan bli partisk, eller kan *uppfattas* som partisk. Bedömningen sker *utifrån allmänhetens tilltro* till att myndighetens handläggning är saklig och opartisk (Riksrevisionen, intern föreskrift, mina kursiveringar).

Det saknar alltså betydelse om en person själv anser sig vara opartisk och objektiv, eller om myndigheten anser att den anställda är opartisk och objektiv, det är *yttre omständigheter* som påverkar eventuellt jäv och hot mot oberoende:

det är tillräckligt att det finns någon omständighet som är av sådant slag at den, *utifrån sett*, kan påverka tilltron till att handläggningen sker utan påverkan av ovidkommande hänsyn (Riksrevisionen, intern föreskrift, min kursivering).

Denna skrivning ligger i linje med hur svårdefinierat oberoende-begreppet (och dess syskon) är. I och med att det är så svårt att definiera och därmed att stämma av mot, blir det omgivningen och yttre omständigheter som avgör.

I en tidigare utredning med efterföljande proposition utreds revisionens oberoende ur ett generellt perspektiv (SOU 1999:43 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*). Även här diskuteras begreppen självständighet, opartiskhet och oberoende. Utredningen diskuterar begreppen utifrån en så kallad negativ definition:

... kravet på opartiskhet och självständighet som frånvaro av ett visst objektivt fastställbart förhållande (SOU 1999:43 sid 139).

Det är med andra ord olika former av beroende snarare än oberoende som diskuteras. Precis som i Riksrevisionens föreskrifter så pekade utredningen om revisorers oberoende på skillnaden mellan det faktiska oberoende och det synbara oberoendet:

Med uttrycket opartiskhet och självständighet avses dels *revisorns faktiska opartiskhet och självständighet*, vilket avser revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget... dels *revisorns synbara opartiskhet och självständighet*, vilket avser frånvaro av sådana omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet (SOU 1999:43, sid 14, utredningens kursiveringar).

Värt att notera är alltså, att bedömningen huruvida jäv eller hot mot oberoendet föreligger, ligger hos någon annan, någon utanför, i den så kallade omgivningen. Det är också en uppfattning om föreliggande situation som utgör underlag för bedömningen,

inte en absolut sanning. Oberoende är ingenting man är, utan någonting man blir, i omgivningens ögon.

Internrevision ur ett förvaltningspolitiskt perspektiv

Revision generellt, har länge fungerat som ett sätt för regeringen att styra sina myndigheter. Riksdagens myndighet Riksrevisionen har som uppgift att granska verksamheter som bedrivs av staten eller med statliga medel. Men i och med Riksrevisionens omorganisering (från regeringen till riksdagen) förlorade regeringen ett viktigt styrverktyg i form av den statliga revisionen. Samma år som reformen slutfördes kom också en statlig utredning med just detta som utgångspunkt: givet att regeringen inte längre har RRV som styrverktyg, hur ska då revisionen i staten organiseras, styras och samordnas? I SOU 2003:93 *Internrevision i staten – förslag till en förstärkt internrevision* presenterades förslag på hur internrevisionen skulle kunna fylla åtminstone en del av den plats som RRV lämnade. Utredningen från 2003 satte internrevisionen i ett tydligt parlamentariskt styrningssammanhang, i texten presenteras hela den parlamentariska styrkedjan och olika styrverktyg (normgivningsmakt, finansmakten, utnämningssmakt) varav revision är ett. Så som internrevisionen beskrivits har den med andra ord tydligt utgjort ett medel för regeringen i att styra myndigheterna.

Internrevisionsutredningen föreslog att en ny myndighet skulle tillsättas för att samordna internrevisionen, men också utveckla metodologi och säkerställa kompetens. Den skulle heta Internrevisionsmyndigheten. Utredningen påpekade också att internrevisionen inte vid tillfället utgjorde en egen profession inom staten, något man fann problematiskt. Det fanns heller inget tydligt centralt ansvar för internrevisionen, något som idag ligger på Finansdepartementet.

I Sverige används som sagt internrevisionen för att kontrollera att förordningen om intern styrning och kontroll (FISK) efterlevs. Totalt 69 myndigheter har av regeringen krav på sig att ha internrevision, tillsammans utgör dessa myndigheter 90 pro-

cent av statsbudgeten (Riksrevisionen 2017). Att myndigheten förfogar över stora medel är ett kriterium för att internrevisionsförordningen ska bli gällande. Den första internrevisionsförordningen kom redan 1995 (SFS 1995:686) men ersattes 2006 av en ny (SFS 2006:1228), vilken fortfarande gäller. Utredningens förslag om en internrevisionsmyndighet med ansvar för samordning och kompetensförsörjning blev aldrig av. I stället hamnade samordningsansvaret på ESV som idag har till uppgift att

utveckla, förvalta och samordna den statliga internrevisionen (ESV 2015:30).

Internrevision som en internationell granskning

Även om internrevision används och presenteras som ett styrmedel i statsförvaltningen är det inte en granskningsform som på något sätt är svensk eller offentlig till sin natur. Många presentationer av internrevision tar avstamp i ett antal revisions-skandaler under tidigt 2000-tal som resulterade i ett nytt regelverk för intern kontroll av revision – *the Sarbanes Oxley Act* (SOX). I och med denna började internrevisionen få en allt viktigare roll som ett slags förtroendeskapande verktyg i organisationer, jämte extern och finansiell revision. Framför allt tycks internrevisionen bli alltmer inriktad mot riskhantering, även inom offentlig sektor.

Internrevision är ett slags generisk granskningsform som praktiseras både i offentliga och privata organisationer. Det gör den också global, själva hantverket ska kunna gå att utföra oavsett i vilket land eller vilken bransch organisationen befinner sig inom. Det finns organisationer som arbetar hårt för att stärka och vidareutveckla internrevision som global revision. Framträdande är den internationella organisationen *Internrevisionernas förening* (IIA) som startades 1941 i USA. Den svenska grenen startades 1951. De har totalt 180 000 medlemmar i 190 länder och 650 medlemmar i Sverige. IIA finansierar forskning om internrevision över hela världen och dess roll för att skapa tyngd och professionalisering kring internrevision tycks helt central för denna granskningsform. Vid läsning av olika dokument – hand-

ledning, rapporter eller utredningar – så nämns IIA återkommande. Internrevisionsutredningen (SOU 2003:93) redogör för IIA:s verksamhet mycket detaljerat, ESV hänvisar till dem frekvent, både på sin webbsida och i handledningar, och lånar hela sin definition av vad internrevision är, från IIA. Begreppet ”god sed” utgör också en länk mellan myndigheterna och IIA – ESV och Riksrevisionen har inte egna definitioner av god sed utan hänvisar till IIA:s arbete. Även forskning på området refererar helt oproblematiserat till IIA som ägare av internrevisionens definition. Denna definition lyder:

Internrevision är en oberoende, objektiv säkrings- och rådgivningsverksamhet med uppgift att tillföra värde och förbättra verksamheten i olika organisationer. Internrevisionen hjälper organisationen att nå sina mål genom att systematiskt och strukturerat värdera och öka effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesser (ESV 2015, sid 7).

IIA är med andra ord en central organisation i det landskap som utgör internrevision. Deras arbete går ut på att skapa standarder för internrevisorer att följa samt skapa certifieringsprogram för internrevisorer. Standarden heter IPPF (*International Professional Practition Framework*). Standarden är en röd pärm med tre delar som hanterar olika områden inom internrevision. En del handlar om god sed och ett etiskt förhållningssätt, en del handlar om själva standarden och dess tillämpning och en del handlar om råd och stöd för internrevisorns arbete. Standarden tas fram av IIA globalt och finns inte översatt till svenska. Till standarden finns en certifiering kopplad. Certifieringen heter CIA (*Certified Internal Auditor*). CIA:n är den grundläggande certifieringen, ”kronjuvelen” i IIA:s arbete med att professionalisera internrevision, som det uttrycktes i en intervju (IP 14 och 15). Den är kopplad till individen och fungerar som ett slags internationellt pass – har man CIA-certifierat sig är det meningen att man ska kunna arbeta som internrevisor var som helst i världen. Det finns även en certifiering som är riktad mot internrevisorer i offentlig sektor, CGAP (*Certified Government Auditing*

Professional). Själva provet för certifieringen görs en gång men med certifikatet förbinder sig internrevisorn att hela tiden dokumenterat visa sin fortsatta utbildning. 40 utbildningstimmar per år ska rapporteras in till IIA (IP 14 och 15). Certifieringarna är ett verktyg för IIA för att visa att internrevisorerna lever upp både till krav om oberoende och opartiskhet samt till de etiska koderna. En del av detta är att som internrevisor ha integritet i sin roll (IP 14 och 15). Men långt ifrån alla internrevisorer idag är certifierade.

Som revisionsverktyg är alltså internrevisionen mycket starkt kopplad och definierad till aktörer och regelverk utanför regeringen och statsförvaltningen. Regeringens något avgränsade roll som styrande av internrevisionen beskrevs så här i internrevisionsutredningen:

Internrevisionen skall inte hindras i sitt val av granskningsinriktning. Detta följer av internationella normer. Regeringen bör därför inte lämna särskilda revisions- eller utredningsuppdrag till internrevisionen. Om regeringen gör det finns det en uppenbar risk för otydlighet avseende vem som är internrevisionsens uppdragsgivare (SOU 2003: 93, sid 65).

De ”internationella normer” som utredning refererar till är framför allt IIA:s regler. Vidare står:

IPPF är dock utformad för att bestämmelserna och rekommendationerna inte skall komma i konflikt med nationella lagar och regler gällande internrevision. Om sådana konflikter uppmärksammas uppmanar IIA internrevisorn att kontakta IIA eller juridisk expertis för att få vägledning (SOU 2003:93, sid 32).

ESV kan inte hänvisa direkt till IPPF:en i sina föreskrifter (då blir standarden offentlighetslig) men bygger sina resonemang på den och att IPPF:en har ett så stort inflytande på fältet påverkar arbetet med ESV:s föreskrifter:

Vi tog ju bort väldigt mycket av föreskrifterna i förordningen som vi hade i internrevisionsförordningen från början. Argumentet för det var att det finns ju ändå reglerat i IPPF:en, att vi tyckte att det blev dubbelt (IP 16).

IIA tycks alltså spela roll även för hur internrevisionen organiseras i statsförvaltningen. Av de 69 myndigheter som har internrevision idag, är 65 medlemmar i IIA. IIA:s ordförande var vid studiens utförande (våren 2018) internrevisor på Trafikverket. Dessutom annonserar myndigheter på IIA:s hemsida när de söker nya internrevisorer och när Polisen skulle tillsätta ny internrevisor efterfrågades en IIA-certifiering för att styrka kompetensen. De flesta utbildningar av internrevisorerna sker via föreningen som också har flera nätverk: ett nätverk för internrevisorer i staten och ett nätverk för enmansrevisorer i staten. På så sätt fungerar föreningen verkligen som en förening, en plattform för internrevisorer på myndigheter att lära känna varandra. Dessa nätverk hänvisas det till också i internrevisionsutredningen vad gäller kompetensutveckling för internrevisorerna. På dessa nätverksträffar deltar även ESV. En sådan nätverksträff var jag med på som observatör och som föredragshållare. Vid detta tillfälle (november 2017) var temat ”Myndigheter i blåsväder” och cirka 50 deltagare från olika myndigheter möttes för att diskutera vilken roll internrevisionen spelar vid olika typer av händelser (”skandaler”). De gav varandra råd och tips och diskuterade varandras fall och exempel.

Strategier för en oberoende internrevision

Oberoende är, som redovisats ovan, ett centralt begrepp inom dagens granskningssamhälle, oberoende är tänkt att skapa legitimitet och trovärdighet för granskningar. Oberoendet inom internrevisionen formuleras och definieras framför allt från IIA. Oberoende tycks vara något som behöver formuleras och definieras, eftersom det inte är helt tydligt hur internrevisorerna, som är anställda av dem som de granskar, ska skapa sitt oberoende. Många lösningar för att skapa oberoende handlar om

struktur och organisation. Ett första sätt för oberoendskapandet är att betona var i organisationen internrevisionen är placerad:

Vi har alltid hävdad att man bör vara organisatoriskt placerad under den man lyder under, har man en styrelse ligger internrevisionen under styrelsen, annars ligger man under GD. Men just eftersom de (internrevisionen, mitt tillägg) är så små hade man gärna velat stoppa in dem någonstans, i ekonomiavdelningen eller HK eller något sånt där, och det är inte så bra för om du sitter i ekonomiavdelningen kan du inte med bibehållet oberoende granska ekonomiavdelningen (IP 16).

Internrevisionen ska inte vara placerad inom någon annan avdelning utan lyda direkt under sin ledning. Det gör också att även om internrevisionen har endast en anställd så blir denna revisor formellt sett chef över sin egen enhet. På IIA förklarar man:

Man brukar säga att internrevision ska vara en oberoende funktion i en organisation, men oberoende finns ju egentligen inte. Utan vi brukar i stället prata om att vi ska vara objektiva och ha integritet i utförandet, vi ska tillämpa det här *dual professional care*, alltså aktsam yrkesutövning, vi ska inte ta någons sida utan vi ska vara faktabaserade (IP 14 och 15).

Här skiljer IIA också på självständighet och oberoende och objektivitet. Självständighet, vilket är det begrepp som används i internrevisionsförordningen, vill de inte använda utan förklarar:

Självständighet är väl mer att man inte behöver hjälp kanske och det är inte det det handlar om, utan man måste absolut kunna plocka in stöd och hjälp i den mån man behöver. Däremot är man objektiv och har integritet ... integritet kan ju vara att inte vara självständig i alla situationer (IP 14 och 15).

Ett andra sätt som oberoendskapandet uttrycks på är att inom statsförvaltningen kan internrevisionschefen inte avsättas av styrelsen eller generaldirektören, utan endast genom Statens ansvarsnämnd. På det sättet är det tänkt att oberoendet ska stärkas

då internrevisionschefen ska våga gå emot sin styrelse eller generaldirektör vid behov (IP 14, 15 och 16). Dessutom måste internrevisionschefen (även om det är en enmansrevisor) vara anställd, man får inte vara konsult. Detta blir ett sätt att säkra att internrevisionschefen verkligen är intern.

Ett tredje sätt att skapa oberoende är arbetet med de så kallade ansvarslinjerna. Det är ett sätt att dela upp organisationen i olika zoner eller funktioner med olika ansvar tillskrivet sig. I ESV:s broschyr om internrevision målas ansvarslinjerna upp som en pyramid: basen på pyramiden är första ansvarslinjen,

den interna kontrollen i myndighetens operativa verksamhet.

Nästa bit av pyramiden utgörs av andra ansvarslinjen,

myndighetens egen uppföljning av den operativa verksamheten.

Sista biten och toppen av pyramiden utgör den tredje ansvarslinjen,

internrevisionens granskning och bedömning av att den interna kontrollen och uppföljningen i myndigheten har fungerat på avsett vis (ESV 2015).

Genom denna pyramidillustration och genom de olika ansvarslinjerna placeras internrevisionen återigen i en specifik funktion, lite utanför eller ovanför resten av verksamheten. Internrevisionen ska kontrollera annan kontroll. Högst där uppe på pyramiden är det också tänkt att internrevisionen ska kunna vara oberoende.

En fjärde strategi för att skapa oberoende är sammankopplat med placeringen av internrevisionen som enhet. Internrevisionen ska ha sin organisatoriska placering direkt under ledningen, och den ska som förlängning av det vara vad som kallas ”operativt oberoende”:

The internal auditor should have an impartial, unbiased attitude and avoid conflict of interest situations that may impair judgement. To help achieve objectivity, internal auditors should not assume any of managements operational responsibilities (IIA broschyr).

Uppdelningen mellan internrevision och operativ verksamhet återkommer:

Med hänsyn till kravet på oberoende skall arbetet som internrevisor inte förenas med operativt deltagande i den verksamhet som revideras (SOU 2003:93, sid 29).

Också ESV poängterar att internrevisionen ska vara oberoende från den operativa verksamhet som den granskar. Detta är också kopplat till att vara toppen av pyramiden, den tredje ansvarslinjen som ligger utanför den operativa verksamheten. Internrevision ska vara lite på utsidan, vid sidan av det operativa men ändå en del av organisationen.

I underlaget till webinariet som ESV hade, redovisas en undersökning som gjorts. Internrevisorerna runt om på myndigheterna har fått svarat på en enkät gällande olika aspekter av sitt arbete. En av dem var ”vår internrevision är oberoende från den operativa verksamheten”. Påståendet operationaliseras inte men 80 procent av revisorerna håller med. Frågan om internrevisorerna kan agera oberoende bryts ned till huruvida man har direktaccess till ledningen och huruvida man kan dra slutsatser och ge rekommendationer. Nästan hundra procent svarar ja.

Internrevisionens många roller

En anledning till att internrevisionen är ett bra studieobjekt för oberoendeskapande är för att internrevisionen har många funktioner och uppgifter inbyggda i sin konstruktion, funktioner och uppgifter som kräver mycket balansgång. Ju mer komplext organisationens arbete blir, desto mer komplex blir internrevisorns roll.

IIA har tre värdeord som ska leda deras och alla medlemmarnas arbete: *assurance, insight and objectivity*. Vidare står att internrevision är en *independent source of objective advice* och att oberoende och objektivitet är de viktigaste komponenterna i en legitim internrevision. Internrevisionen ska granska och utvärdera samt komma med

råd och insikt till styrelse och ledning ... vi ska skapa värde (IP 14 och 15).

En av de mest framträdande dualiteterna i internrevisionsuppdraget är att internrevisorerna både ska granska och vara rådgivande. I många granskningssammanhang skiljer man på granskning och rådgivning – granskning inte ska vara rådgivande just för att det kan hämma oberoendet. Argumentet för att internrevisorerna ska göra båda delarna tycks bygga på att som del av organisationen har internrevisorn god inblick i verksamheten, en inblick som kan tas tillvara fullt ut om internrevisorn också får komma med förslag till förbättringar. Om detta skriver IIA att

internal auditors view the organization with the strictest sense of objectivity that separates them from – but makes them integral to – the business (IIA broschyr).

Denna balans – att både vara objektiv i förhållande till den organisation man ska granska och samtidigt vara så pass del av den att man lever upp till kravet om *insight* – löser IIA genom vad man kallar dubbelrapportering. Chefen för internrevision rapporterar administrativa och löpande ärenden till organisationens högst uppsatta chef. Större frågor rapporteras till en revisionskommitté. På så sätt menar IIA att internrevisorernas arbete skapar

no impairment to independence (IIA broschyr).

Denna uppdelning saknas dock i de flesta myndigheter, framför allt saknas de i enrådsmyndigheterna där internrevisionen rapporterar direkt till sin generaldirektör, som också är uppdragsgivare. Balansakten får man istället sköta på individnivå, vilket beskrivs i polisfallet nedan.

Även ESV guidar kring balansen mellan rådgivning och granskning:

innan rådgivningsuppdraget antas bör ni bedöma om (tror detta är till andra myndigheter): risken för eventuella begränsningar av oberoendet i framtida granskningar av det aktuella området samt (om) internrevisorn är oberoende och objektiv gentemot den aktuella verksamheten ... om råd och stöd påverkar ert oberoende ska ni redovisa det i rapporteringen av råd och stöd och i den framtida granskningen, om det blir aktuellt ... för att undvika självgranskningar kan ni anlita konsulter (ESV 2015, sid 16).

För att definiera rådgivning vänder sig ESV till IPPF för definition. Vidare ställer sig ESV en retorisk fråga:

Vad är då skillnaden mellan råd och stöd och granskning? Den största skillnaden är att de granskningsaktiviteter som finns upptagna i revisionsplanen bygger på internrevisionens riskanalys medan råd och stöd inte behöver ha en sådan utgångspunkt (ESV 2015, sid 21).

Riksrevisionen kom i april 2017 ut med en granskningsrapport om hur internrevisionen fungerar i statliga myndigheter – ”en funktion som behöver stärkas”, sammanfattas i rapporten. Flera problem pekas ut, som på olika sätt äventyrar oberoendet, även om oberoendet inte problematiseras eller diskuteras i rapporten. Ett problem som uppmärksammas är att det på många myndigheter bara finns en internrevisor, så kallade enmansrevisorer. I vissa fall delar myndigheterna på en och samma revisor, det vill säga revisorn har flera uppdragsgivare. Detta gör revisorn svagare och mindre oberoende enligt Riksrevisionens rapport. Ett sätt att stärka upp oberoendet är att se till att internrevisorn

ingår i olika nätverk för att underlätta diskussioner med andra internrevisorer. En annan åtgärd för att stärka oberoendet är att öka den externa kvalitetsgranskningen. Krav på extern kvalitetsgranskning återkommer i olika dokument, liksom i diskussionerna vid det av ESV arrangerade webinarier för internrevision. Minst vart femte år ska internrevisionsfunktionen vid myndigheterna kontrolleras av extern part. Det står:

Den externa kvalitetssäkringen är viktig för att dels kvalitetssäkra internrevisionens arbete, dels stärka internrevisionens förutsättningar för ett organisatoriskt oberoende (Riksrevisionen 2017, sid 7).

Vem som ska agera extern kvalitetssäkrare framgår inte.

I rapporten diskuteras också internrevisorernas behov av kontakt med ledningen. Om internrevisorn inte har direktkontakt med sin uppdragsgivare (GD vid enrådgivningsmyndighet, styrelseordförande vid styrelsemyndighet) riskerar oberoendet att urholkas, erfar Riksrevisionen. Samtidigt, påpekas flera gånger i ESV:s handledning (2015), att även om internrevisionen ska vara oberoende från myndighetens operativa verksamhet, kan internrevisorn inte vara oberoende från sin ledning. Oberoende diskuteras och definieras således, men några klara lösningar på den inneboende paradoxen presenteras inte. Oberoendeskapan- det behöver därmed studeras i praktiken. I det följande presenterar jag material från studien av Polisen samt de enmansrevisorer jag intervjuat, för att skapa förståelse för hur oberoende skapas i det vardagliga arbetet.

Internrevision på Polisen

På Polisens internrevisionsenhet arbetar 13 personer (under den period undersökningen gjordes – höst 2017 och vår 2018). De vill utöka och bli ca 30 (man räknar en internrevisor per 1 000 anställda och polismyndigheten har 30 000 anställda). Enheten sitter samlad i en korridor på plan 9 i kvarteret Kronoberg på

Kungsholmen i Stockholm. Internrevisionsenheten har en chef som rapporterar direkt till Rikspolischefen (RPC – vilket var Dan Eliasson under den period när intervjustudien inleddes. Han avgick under tiden studien genomfördes och ersattes av Anders Thornberg). De anställda på enheten har blandad bakgrund, några är revisorer, andra är poliser. Vissa har jobbat länge inom internrevision, andra är nya. Vissa kommer från privat sektor andra har arbetat statligt hela sitt yrkesliv. I och med Polisens omorganisation 2015 utökades avdelningen snabbt, från cirka fyra, fem anställda till dagens 13. Många är därför nya på enheten, men kan ha varit revisorer länge eller arbetat inom Polisen länge. Alla på enheten är medlemmar i ”Föreningen” (det vill säga den svenska grenen av *Institute of Internal Auditors*). Två eller tre är certifierade av föreningen, vissa vill bli andra har ingen lust, är frustrerade över att ha misslyckats eller bedömer sig vara så sent i karriären att det inte är någon mening.

Om texten som arbetsverktyg och betydelsen av semantik

När jag ber de intervjuade beskriva sitt arbete, börjar nästan alla vid samma punkt: revisionsplanen. En gång om året samlas enheten och så går man tillsammans igenom olika risker man uppfattar inom polisen. Riskerna är många, sammantaget för ett år kan det vara flera hundra risker. Därefter väljs ett antal områden ut som ska granskas av enheten. Planen godkänns av RPC. Varje internrevisor arbetar parallellt med flera revisioner, ibland tre, fyra stycken. En revision tar ungefär tre månader. Den skickas alltid på sakgranskning hos de som blivit granskade. Upplägget påminner om en forskningsstudie: de identifierar ett problem (en risk), de läser in sig på området, de intervjuar anställda inom området, sedan analyserar de och skriver en rapport. Det kan handla om till exempel vapenhantering, IT-säkerhet eller myndighetens interna kultur. De som blivit granskade ska själva komma med förslag på åtgärder. Det är internrevisionschefen som beslutar när rapporten är klar och redo att presenteras för RPC. Rapporterna läggs ut på nätet, ett sätt att

förekomma medierna som visat allt större intresse för internrevisionens arbete (idag finns ett företag vars affärsidé är att gå igenom olika offentliggjorda internrevisionsrapporter och där efter rapportera intresseväckande aspekter till medierna). Rapporten, och vad som skrivs, är själva grundelementet i internrevisionsenhetens arbete. Rapporterna är enhetlig strukturerade och fokuserar de rekommendationer som ges, rekommendationer som i sin tur är baserade på brister som funnits i granskningen. Bristerna är färgkodade: hög brist är rött, väsentlig brist är orange och mindre väsentlig brist är gul.

Revisorerna på enheten tycks mycket medvetna om vad som kan skrivas och inte skrivas. De beskriver hur medierna flåsar i nacken och att man måste vara noga med hur man uttrycker sig. De tvättar bort förstärkningsord, mildrar, skriver om, gör det kliniskt. De anonymiserar. Flertalet gånger i intervjuerna betonas att internrevisionen inte handlar om personer utan om processer. En person säger att ”pennan är svärdet”, det är genom revisionsrapporten som granskningen kan komma till bruk, men det gäller att väga orden. En annan person, som tidigare arbetat som internrevisor inom en privat organisation, beskriver att medvetenheten i hur man kan och inte kan uttrycka sig är större på Polisen än inom den tidigare verksamheten denne arbetat på:

Jag skrev nog lite tuffare på xx, det var mer rakt på där. Här måste man vara lite mer försiktig och balansera hur man uttrycker sig. För det är allmänna handlingar, det är klart, vem som helst kan ta del av det, plus massmedia (IP 8).

Även andra revisor beskriver denna medvetenhet:

Det är mycket semantik. Vi undviker att använda förstärkningsord, även om det är en besk rekommendation så vill vi skriva den trevligt om man säger (IP 5).

Har man värderande ord med, har man förstärkande ord eller kan man skriva det på ett sakligt sätt utan att lägga in typ som ”jättedåligt” eller ”fruktansvärda brister”, alltså behöver man ha de här förstärkande orden eller blir det kanske lika bra utan? (IP 10).

En revisor berättar om när hen hade använt ordet ”valår” i en rapport, för att visa på ett ämne som var extra aktuellt. Men vid granskning av rapporten ansågs det vara för politiskt så det togs bort. Man ”dribblar mitten” för att hitta rätt, vad som kan och bör sägas. Även denna revisor håller med om att man får tänka väldigt mycket på hur man uttrycker sig. Hen berättar att man också får vara medveten om och ibland vaksam på, att vissa reviderade vill föra sin agenda genom internrevisionens rapport, man kanske har en hjärtefråga man vill driva. Andra revisorer tycker detta att uttrycka sig försiktigt och övervägt kommer naturligt, som polis lär man sig att vara tydlig och inte använda förstärkningsord till exempel.

De är som sagt noga med att anonymisera. De använder inte namn på funktioner, regioner eller personer. Det ska inte på något sätt vara spårbart, det som skrivs i rapporterna. När de presenterar sig för de olika personer som ska intervjuas som underlag till rapporten, är de tydliga med att internrevisionen granskar strukturer och processer, inte personer. Detta, beskriver de, är ett sätt att få folk att prata, att lugna ner sig. En revisor beskriver att när man presenterar sig så berättar man att man inte är ute efter att hänga ut någon, att rapporterna är väldigt generellt hållna. Många på myndigheten tycker det är obehagligt när internrevisionen kommer, det gäller att lugna och förklara syftet, att det är att förbättra verksamheten. Revisorerna använder ofta ordet ”nytta”. Det är svårt att vara kritisk i rapporterna, tycker flera. En revisor beskriver hur viktigt det är att inte vara för negativ, för då tappar man läsaren med en gång och då kommer man ingen vart. Man vill inte skriva folk på näsan och läxa upp.

Flera av revisorerna berättar om en balansgång som styrs å ena sidan av vad som bör komma fram i rapporten, å andra sidan av vad som (inte) bör sägas om medierna snappar upp det och i så fall kan skada organisationen:

Jag vill ju inte göra det sämre för organisationen, det här kan ju stå på löpsedlarna, det är känsligt (IP 6).

Revisorn beskriver en tidigare kollega som tyckte arbetet gick segt, och som sa att enda sättet att få någonting gjort är att få upp det på löpsedlarna. Varför är det så, frågar sig revisorn, och vem är egentligen uppdragsgivaren? Det är inte så lätt, menar revisorn. När jag frågar vem uppdragsgivaren då är, svarar personen RPC. Och verksamheten, efter en stunds fundering,

det är inte så lätt att svara på den frågan (IP 6).

En annan revisor berättar också om den svåra balansgången:

det är många gånger skägget i brevlådan, att man känner att man ger sig in i områden och kritiserar områden som är väldigt, väldigt känsliga ... jag tycker det är en vågskål som man är rädd ska tippa över, man måste ta det på ett väldigt, väldigt avvägt sätt, att det är så väldigt faktamässigt baserat som möjligt. Det blir gärna känslomässigt agerande, försvarsställning (hos de gran-skade), och det är jättesvårt att balansera där tycker jag (IP 4).

En revisor som tidigare jobbat på en privat organisation med internrevision beskriver skillnaden mellan privat och offentligt och hur det kommer till uttryck i rapporten:

För skillnaden mellan här och där jag var tidigare – tidigare har vi skrivit väldigt kortfattade rapporter, vad är felet liksom, vem har inte gjort vad eller vad har inte blivit gjort. Men här skriver man mycket längre formuleringar och mycket längre stycken kring allting, och då- ju mer man skriver, desto större är ju risken för feltolkning ibland (IP 12).

Vad gäller medierna och det mediala intresset som allt mer riktas mot internrevisionsrapporter som informationskälla om vad som händer (och verkar vara problematiskt) inom organisationer, nämner en enmansrevisor som jag intervjuar utanför Polisen, att hotet om medierna, och att saker kan hamna på löpsedlarna, kan fungera effektivt för att få fart på folk, att få folk att ställa upp på intervjuer, dela med sig av dokument och liknande.

Det räcker med en mening om medierna så får man igång folk, beskriver revisorn. Numer ligger alla Polisens internrevisionsrapporter på nätet, på initiativ från dåvarande RPC Dan Eliasson. Det tycker inte alla på enheten är så behagligt, att ha sitt namn som rapportförfattare öppet i rapporten. Även detta skiljer sig från förfaranden i privat sektor där internrevisionsrapporterna endast cirkulerar internt:

Men på xx (revisorns förra företag) fanns det ingen chans att någon utanför kunde ta del av en internrevisionsrapport, och även inom företaget skickade vi inte till vem som helst utan det var bara mottagaren av rapporten som fick läsa, och sen styrelsen. Så jag är så- det är jag ovan vid, att plötsligt någon kan ringa och bara 'ja jag läste i den där rapporten du har skrivit' (IP 12).

Om IPPF och certifieringarna

För arbetet med internrevision finns en specifik internationell standard. Standarden heter IPPF och ges ut av IIA. Den orangea pärmen ligger i allas rum. På enheten varierar inställningen till den, och huruvida man använder den i sitt dagliga arbete. Vissa menar att standarden definierar oberoende. Andra beskriver sig själva som beroende av standarden. En revisor menar att det var först runt 2015 när enheten på riktigt började växa, som standarden började användas mer systematiskt. Innan dess var den inte lika viktig. De revisorer som arbetat både privat och på myndighet vittnar om att standarden används inom båda sektorer, flera beskriver standarden som att ”det är lag”.

På frågan om man använder standarden svarar en revisor:

Jo men man kan ju alltid titta i den om det är någonting man undrar över, hur var det här nu igen?

För enmansrevisorerna tycks standarden mycket viktig. Vid problem i organisationen då en internrevisor kände sig väldigt utsatt fungerade standarden nästan som ett skydd. Internrevisorn läste standarden noga, och bekräftade och fann stöd i sitt arbete

genom IPPF:en, som ett stöttande rättesnöre. En annan enmansrevisor menar att då man inte får gehör hos ledningen (och här har båda enmansrevisorerna haft stora problem) påminner de om att de faktiskt följer internationella standarder i sitt arbete. De påtalar också att de har en ”egen förordning” (Internrevisionsförordningen), som ger dem en särskild position.

Standarden är också det som definierar internrevisionen från annan verksamhet på Polisen, till exempel den närliggande tillsynen (flera har svårt att precisera vad skillnaden mellan internrevision och tillsyn är). En revisor säger:

Inspektionsverksamheten är ju snarlik revisionsverksamheten, men den är inte lika meckig för man styrs inte av någon lagstiftning eller IIA:s internationella regler, utan det är fritt kan man säga, man gör en granskning (IP 3) (Med inspektion menar revisorn den interna tillsynen).

En revisor jobbar inte alls med standarden. För en annan revisor är däremot standarden mycket viktig. Det är via den hen har konkretiserat och gjort en egen rutinbeskrivning för sina granskningsprocesser. Revisorn tittar inte i den dagligen, men ofta. Hen påängter också att om man väljer att inte följa standarden, är det viktigt att beskriva varför. Samtidigt som de inte *kan* göra vissa saker eftersom myndigheten skiljer sig strukturellt från vad som förutsätts i standarden. Det finns exempelvis färre nivåer. Till exempel rapporterar enhetschefen direkt till RPC, så fungerar det inte i företag. I standarden står också att det ska råda konfidentialitet, och att internrevisionen har rätt till och äger sin information. Detta krockar med offentlighetsprincipen, vilket påpekas av flera revisorer. På flera punkter kan alltså standarden inte appliceras på myndigheternas arbete, eftersom den är skriven efter hur företag (i USA) fungerar. De flesta tycks erkänna standarden som viktig men att de kanske inte använder den i praktiken. På frågan om hen följer standarden svarar en revisor:

Men alltså jag tycker mycket den här standarden, det är mycket självklarheter faktiskt. I det här *code of ethics* liksom, ja men uppför dig, hur svårt kan det vara liksom? (IP 5).

En annan revisor är inte särskilt intresserad av standarden även om hen har den på rummet. Hen är inte heller förtjust i certifieringssystemet,

det är så jävla rättsosäkert och man lär sig ingenting.

En revisor tycker att certifieringarna är ”en rysare”. Jag frågar revisorn om hen har standarden, hen skrattar och säger, ja men den var inplastad till för inte så länge sen, tills någon ville titta i den (inte hen själv). Precis som den andra revisorn tycker hen att mycket av det som står där är sunt förnuft. Jag frågar om ytterligare en revisor om hen använder standarden, hen svarar ”ja, vi måste det”. Han tycker det är meckigt, att man måste göra allt på ett visst sätt. Hen säger ironiskt:

Ja den har man ju under kudden hemma. Varje stund man har ledigt läser man ju IPPF:en (IP 3).

Samtidigt säger en revisor, att dom så klart följer en massa regler, rutiner och riktlinjer men man kanske inte tänker på det hela tiden:

Det dräller ju av dokument som dräller omkring här (IP 3).

Om att vara utanför men ändå innanför

Internrevisionsenheten sitter på Kungsholmen i Stockholm och mycket av sitt arbete kan de sköta inom huset. De har möten och genomför granskningar i Kronobergskvarteret och en hel del kommunikation med regionerna sker via videosamtal. Men de åker också ut i regionerna och granskar, så mycket det går. För att få folk att prata, att ses ansikte mot ansikte. Det är viktigt med det lilla informella pratet som sker innan intervjuerna sätter

igång. Det tycks också månas om att de som börjar på internrevisionen och som inte varit anställda vid Polisen tidigare, ska lära känna Polisens verksamhet. En nyanställd revisor jag pratar med berättar om att under introduktionen fick hen vara med hos den lokala områdespolisen, vara med vid ingripanden och så vidare, för att se den praktiska polisverksamheten.

Flera av dem tycker att det finns en poäng i att åka ut och mötas, ansikte mot ansikte. Allt kan inte fångas på video, och flera beskriver hur skiftningar och nyanser hos de intervjuade förloras om man inte ses i samma rum. En revisor beskriver det så här:

Det är alltid bättre att träffas på plats, tycker jag... man ser mer än om man bara sitter framför en skärm alltså, man hälsar på folk, man ser hur de jobbar lokalt och liksom deras verklighet, det blir på ett annat sätt. Det är oftast mer värdefullt att komma och hälsa på, tycker jag ... Dessutom har vi då möjlighet att marknadsföra oss på ett annat sätt, folk ser oss, vi blir synliga (IP 8).

Denna revisor pekar på en aspekt som hen återkommer till under intervjun, detta att vara känd för verksamheten. Idag, menar hen, känner många inte till internrevisionen. Det gör också att folk kan känna obehag och undra vad för slags granskning de ska vara ämne för. För vissa är detta dock inte ett problem och en revisor som arbetat länge som polis säger:

Så om jag träffas så här eller om vi ses på videolänk, det spelar ingen roll. Jag är ju xx med dem ändå (IP 5).

Men resorna måste också planeras så att man inte stör verksamheten:

Det är också en sak som vi diskuterar mycket här, att vi tar ju mycket tid från deras verksamhet. Så då är det ett sätt att underlätta det, och vi har också kommit på att vi måste synkronisera bättre vart vi åker, så att vi inte besvärar dem för mycket, att det kommer två team samtidigt (IP 7).

Det är flera revisorer som använder begreppet att ”störa verksamheten” men menar att de (på enheten) måste inse att de faktiskt inte alls stör verksamheten som många verkar tycka, utan att de med rak rygg ska känna att de förbättrar verksamheten. En av dessa revisorer menar att det framför allt är de med bakgrund som poliser och som har en massa gamla kollegor i huset, som tycker det är besvärande att knacka på och störa verksamheten med sina granskningar.

En hel del av resonemangen de för handlar om relationen till den övriga verksamheten, den de åker ut och besöker ibland. Även verksamheten som pågår i samma hus är ”verksamheten där ute” eller beskrivs som att ”vara ute i verksamheten”. De använder uttryck som antyder att internrevisorerna är utanför och ska, tillfälligt när de gör en granskning, in i något. Det vill säga in i verksamheten: man ska ”tränga in i det” för att lära sig nya områden som ska granskas (alltså, man är utanför och ska in) eller om man måste ha specifik kompetens för en specifik granskning får man ”låna in folk” från verksamheten. Alltså, verksamheten där ute, internrevisionen här inne eller tvärtom.

Allt utanför oss är verksamheten,

säger en revisor. En annan sammanfattar:

Vi är ju med i verksamheten, fast vi ändå inte är med, förstår du vad jag menar?

Att vara utanför, och verksamheten inne (eller tvärtom), har med oberoendet att göra. Deras position som en egen enhet direkt under RPC, en position som avbildas på organisations-schemat och som många återkommer till som viktig, gör att de är en del av myndigheten men samtidigt en alldeles egen del i delen. För vissa är distansen stor till verksamheten. De nyare revisorerna rör sig inte mycket i huset utan träffar mest de som sitter i korridoren. De har inga kopplingar till verksamheten. För de som varit poliser i över 30 år är det snarare motsatt. Samtidigt

poängterar de revisorer som tidigare varit poliser, hur viktigt det är att kunna verksamheten, att förstå vad som sitter i väggarna och hur det går till, *egentligen*. Jag frågar om det kan vara negativt att vara för nära, ha för mycket kunskap om verksamheten, från en oberoendespekt:

Det blir informellare, det blir inte så stelt. Jag får ofta 'men, det här kan jag säga till dig'. Man litar på mig, vi är kompisar. Så det blir ofta rätt bra att ha med varandra att göra. Det blir lite mer uppknäppt om man säger... Det är ju enklare då än om man ljuger eller döljer saker, så där har vi också en fördel som gedigen polisbakgrund, att de kan inte köra i åttor kring mig på samma sätt alltså (IP 5).

En annan revisor svarar att nej, rent principiellt är det väl inte ett problem att vara för nära verksamheten. Däremot får man vara lyhörd så att folk inte försöker driva sina agendor via internrevisionens rapporter, det har hen varit med om. Man får använda omdöme och göra avvägningar från fall till fall.

En revisor beskriver hur viktigt det är att poängtera att internrevisionen är en del av verksamheten:

Jag brukar alltid inleda med att säga att vi är oberoende och vi rapporterar till rikspolischefen, men vi är en del av verksamheten samtidigt och vi syftar till att förbättra myndigheten. Och då tycker jag att alla lyckas slappna av. Liksom vi kommer inte utifrån utan vi sitter här i samma lokaler som er, vi är medarbetare. Det är bara att vi rapporterar direkt (till RPC) (IP 8).

En av revisorerna understryker balansgången i att vara både innanför och utanför:

Vi kan aldrig göra oss så obekväma att vi inte kan komma tillbaka, för vi kommer tillbaka. Men det är ju ömsesidigt (IP 1).

och fortsätter om balansgången som krävs:

Ja det är den här balansgången, man är ändå – man är del av verksamheten, man kommer tillbaka, det är människor man kommer möta igen. Ibland är det värt att ta striden och ibland är det inte det, men man har ju möjligheten att komma igen.

Detta om att komma tillbaka poängterar fler av revisorerna. En av dem jämför med externrevision och säger att som internrevisor, så går man tillbaka till samma ställe, att man rör sig inom samma cirklar hela tiden.

Om att sätta gränser (i tid, fysiskt, mellan positioner och ärenden)

Mycket av internrevisionens arbete tycks handla om att balansera en vågskål (en liknelse som används i flera intervjuer). Det handlar om att inte komma för nära verksamheten och bli för styrd, men samtidigt kunna verksamheten ordentligt. Enheten har sin chef men över denne finns bara RPC. Två av de revisorerna som tidigare arbetat privat är kritiska till att man rapporterar direkt till RPC, att det inte finns något motsvarande revisionsutskott. Samtidigt berättar en av dem hur bra hen tycker RPC har markerat på ett möte: revisorn fick kritik för vad som stod i en rapport och då gick RPC emellan och sa:

Det där är internrevisionens bedömning, det är ingenting vi diskuterar här.

Revisorn verkade lättad över att RPC markerat internrevisorernas självständighet i just den situationen.

Flera personer återkommer till organisationskartan och den streckade linjen mellan bilden på Internrevisionen och bilden RPC. Att den är streckad har ett symbolvärde tycker de. Det visar att de rapporterar direkt till RPC men är ändå friare än vad en heldragen linje skulle indikera. Det är viktigt att ha en position nära RPC. Förut satt de i samma korridor men inte nu längre. Man blir så att säga sanktionerad inom resten av verk-

samheten genom att markera sin närhet till RPC – enheten och RPC står i direktkontakt. En revisor berättar:

Jag vet att min kollega, eller han som jag lånade som sakkunnig nån gång, en chef i Göteborg då, han brukade säga när vi kom ut och granskade och körde intervjuer, då brukade han säga så här att 'notera nu att så här nära rikspolischefen kommer du aldrig att komma någon gång, xx rapporterar direkt till honom', så brukade han säga. Så då blev det lite mera tyngd (IP 6).

Flertalet av intervjuade återkommer till hur viktig deras enhetschef är. Att hen är tuff, att hen har en bra relation till RPC. Och att hen fungerar som sista kontrollinstans, hen släpper inte iväg vad som helst, hen läser allt noga. Och det är hen som "får sår i skallen" (IP 3) om något blir fel, hen är ytterst ansvarig vilket många återkommer till, ofta med nåt slags lättnad i rösten. Chefen är som ett skydd för enheten mot resten av verksamheten. Flera beskriver också hur viktigt det är att ha en chef som stöttar, står upp för en och vågar ta konflikter.

Det tycks således pågå ett ständigt arbete med att dra gränser mellan enheten och resten av verksamheten och gränser mellan enheten och RPC. Gränsarbetet kan också handla om att komma så nära som möjligt, som en revisor illustrerade. För vissa är problemet att få tillgång till ledningen. Enmansrevisorerna beskriver hur de utesluts från maillistor, inte får komma med som punkt på dagordningen på styrelsemötena och hur både generaldirektör och styrelseordförande uttryckligen ifrågasatt poängen med internrevision överhuvudtaget. Här handlar arbetet att få tillgång till ledningen för att sedan lättare få tillgång till resten av verksamheten.

Men gränser dras också genom tid. Flertalet gånger återkommer begreppet "karenstid", "karantän" och att vara "smitad", det vill säga när man har en för nära relation till ett område. Då är man smittad och måste sitta i karantän. IIA har bestämt att ett år gäller för att få kunna granska ett område man tidigare arbetat inom. Karenstiden är alltså ett år. Internrevisorn får själv

höja varningsflagg om man anser sig vara för ”nära”. Det kan behöva gå längre tid:

Jag har inte fått vara med på den granskningen för jag är för smittad, som chefen säger. Vi har haft flera satsningar på grov organiserad brottslighet och där får jag inte heller vara med för jag kan det för bra. Det är för att skydda mig så att säga, för jag har insikt i saker som de andra inte har och jag har jobbat för nära det. Men nu har det släppt (IP 5).

Enhetschefen beskriver att sådana bedömningar, vem som kan ingå i en granskningsgrupp och vem som ska ”sättas i karantän” avgörs under planeringsfasen. Hen nämner detta som konkret exempel på hur man arbetar för att vara objektiv och oberoende. Jag frågar en revisor om vad som kan förändras under det här året man sitter i karantän, och revisorn svarar att:

Ja, dels har man inte sett vad som har hänt under det året, om det har blivit skillnader. Och sen händer det väl saker med relationen också just jobbmässigt, att man distanserar sig från. Man umgås kanske inte alltid med de före detta kollegorna och så där (IP 13).

Inför varje revisionsplan när riskerna går igenom går också varje revisor igenom för att se om respektive revisor har för nära koppling till något av de områden som ska granskas i kommande års revisioner. Vid varje årsrapport får varje enskild revisor underteckna ett intyg om att man efterlever de etiska principerna, vilka är integritet, objektivitet, tystnadsplikt och kompetens. Principerna återfinns i standarderna för internrevision.

Ovan redogjorde jag för ESV:s presentation av en organisation som uppdelad i olika ansvarslinjer. Idén tycks komma från IIA, och finns sedan beskrivet i ESV:s handböcker. Men ursprungligen kommer tanken om ansvarslinjer från EU:s bolagsdirektiv (något som vissa intervjupersoner tycker är roligt, med tanke på att IIA är en amerikansk förening, som omedvetet förvaltar EU:s idéer). Hos Polisen kommer de olika ansvarslinjerna till uttryck

genom att den första linjen är verksamheten, som ska följa FISKEN. Andra linjen är exempelvis den nygamla tillsynsfunktionen. Andra linjen granskar första linjen. Tredje linjen är internrevisionen som granskar andra linjen. Det tycks viktigt att det inte kan gå omvänt, första linjen kan inte granska andra linjen, andra linjen kan inte granska tredje osv. Ett slags hierarkisk idé som sätter internrevisionen i en tydlig roll som specialgranskare med specialposition gentemot resten av verksamheten.

Under hösten 2017 återinrättades den grupp inom Polisen som arbetar med så kallad tillsyn. Detta är en grupp poliser som också utför intern granskning på myndigheten. Tre av revisorerna har arbetat med denna typ av granskning innan den lades ner i och med omorganisationen 2015, de kallar granskningen för inspektion. Till denna närliggande tillsynsgrupp verkar det vara oklara gränser, men en skillnad som flertalet av internrevisorerna påtalar är att internrevisionen styrs av standarder och lag (alltså förordningen) och att tillsynen därmed inte är lika ”meckig” (IP 3). Ytterligare en annan menar att den största skillnaden mellan tillsynen och internrevisionen ligger i att internrevisionen har en egen förordning som gäller endast deras enhet och inte resten av myndigheten, samt att de har en standard som definierar vad de ska göra, deras ”existensgrund” (IP 11). Detta har inte tillsynen, vilket skiljer dem åt. Plus att tillsynen är en del av andra ansvarslinjen och därmed ”en del av verksamheten mer än vad vi är” (IP 8). De revisorer som jobbat på tillsynen menar att det finns stora skillnader. En tycker att inspektion är lite hårdare eftersom internrevisionen syftar till att förbättra verksamheten, man vill inte skriva på näsan osv. En annan tycker tvärtom, att internrevisionen kräver ”verkstad” (åtgärder) och är som sagt ”meckigare”.

Om vad oberoende är

När det kommer till den explicita frågan om vad oberoende är, skiljer sig tankarna åt. Vissa funderar mycket kring oberoende, kring definitioner av det och hur deras arbete kan eller inte kan

förstås som oberoende. Flera blir glada och entusiastiska av att under intervjun få diskutera oberoende. Andra tycker inte att oberoende är något problem utan att internrevisionens arbete per definition är oberoende, bland annat för att det står så i standarden. Flera återkommer till att det spelar också roll hur internrevisionens placering är avbildad på organisationskartan:

Ja, alltså organisatoriskt har vi en sån här streck-streck-lina mellan internrevisionen och rikspolischefen, inte rikspolischefens kansli. Där markeras det här oberoendet (IP 3).

En annan revisor är inne på samma typ av definition:

Man säger ju att vi jobbar inte i linjen utan vi är liksom från linjen, i organisationsstrukturen så är vi på sidan av, vi är ingentans så där (IP 4).

Sen fortsätter hon:

Men på vilket sätt är vi oberoende för att vi inte jobbar i linjen? ... såna här analyser är svåra att sätta ord på tycker jag (IP 4).

Mycket handlar om vilka förutsättningar som krävs för att kunna vara oberoende. Framför allt att få tillgång till material i form av olika dokument, samt att få till intervjuer med folk under granskningarna:

Oberoende för mig är att vi ska kunna utföra våra arbetsuppgifter, det vill säga få tillgång till dokumentation, information, utan någon som helst begränsning och att vi ska kunna göra våra bedömningar utan att påverkas av andra så att säga. Och då är det ju viktigt att vi har direkt åtkomst till högsta ledning och det är också viktigt att vi har deras förtroende liksom, att de har förtroende för internrevisionen (IP 8).

En annan revisor är inne på liknande spår gällande villkor och premisser som krävs för att kunna skapa så mycket oberoende som möjligt:

Som internrevisor kan man inte vara oberoende, på ett sätt kan man ju inte vara oberoende, beroende på hur man då definierar oberoende. Men eftersom man är en del av verksamheten så kan man ju inte vara oberoende av organisationen, för du är en del av det helt enkelt. Däremot kan du göra vissa förutsättningar, villkor, så att du kan bli så oberoende du kan inom organisationen. Det är ju det man menar med oberoende (IP 1).

Inför vår intervju har en revisor googlat oberoende. Hen säger, oberoende är intressant för det naturligtvis är otroligt svårt att vara oberoende:

Sen finns det ju människor som har lättare att vara schysta och neutrala och oberoende än andra, även om ingen människa kan vara fullständigt neutral, det går ju inte. Vi har ju våra egna fördomar. Men jag tror att det är där man måste börja, för annars kommer vår produkt, vår granskningsrapport bli en annan sån där flummig sak som inte är genomtänkt (IP 7).

En revisor menar att oberoende handlar om att inte behöva ta hänsyn till vad folk tycker om internrevisionen. Detta kan bli svårare för dom som jobbat länge på polisen. En revisor, som är polis sen 33 år i huset och känner mycket folk, får frågan om oberoende i relation till att vara bekant med så många – kan man komma för nära så att det på något sätt påverkar oberoendet?

Det beror ju på hur du är själv alltså. Du måste ju fatta din roll, och den är ju att vara oberoende bland annat. Men du måste ju fatta verksamheten. För kommer du ut och inte vet någonting om nåt, då kan ju de du pratar med säga vad som helst. Men jag vågar säga att jag vet ju, om någon försöker komma med osanningar vet jag direkt att den där snubben snackar skit, det är inte alls på det där sättet. Och det påverkar ju granskningen på ett positivt sätt. Jag har uniform ibland när jag är ute och det

blir ett signalsystem. De vet att här är det ingen idé att komma med massa konstigheter (IP 3).

Hen tycker att detta med uniformen signalerar att ”man är kalibrerade på samma frekvens”, vilket gör att man lättare ”kommer in på djupet”.

En annan revisor som också känner många i huset säger att hen tänker på det ofta, att hen har kompisar överallt. Hur löser han det då med oberoendet?

Jag försöker vara så neutral som möjligt (IP 5).

Men hen poängterar att nästan alla han träffar som internrevisor och redan känner, verkar tycka det är positivt att hen är en välkänd person. Det blir lite mer avslappnat. Hen ger också tips till det andra i korridoren om hur folk är, tips på vägen för att få folk att öppna upp. Samtidigt måste hen balansera:

Det har vi pratat om också på såna här utbildningar, det är en sån grej som är livsfarlig för mig att ens tänka så, att ’jag vet ju för fan hur det är’. Även om jag gör det måste jag bortse från det i såna här granskningssituationer. För många gånger vet jag ganska mycket, det går inte att komma ifrån (IP 5).

Hen förklarar varför det inte är svårt att vara för nära:

Jag skulle ju aldrig avsiktligt försätta mig i beroendeställning till någon jag granskar, aldrig.

En annan revisor är inne på liknande resonemang vad gäller att vara i huset och därmed ha ett beroende eller åtminstone en relation till RPC eller andra anställda:

Men sen är det många och det märker jag när man för diskussioner, att vi är oberoende i förhållande till typ rikspolischefen som är vår uppdragsgivare. Nej det är vi inte alls, det kan jag inte vara eftersom jag får lön från den funktionen så att säga. Så

det finns ett beroende, och skulle man driva det dithän ja men då får man ändra hela konstruktionen för internrevisorer i offentlig förvaltning. Då kanske man ska sitta 300 revisorer på finansdepartementet. Du får ett tjänstenummer, och så kommer man sitta tio människor fullkomligt isolerade från allt. Det är klart det är oberoende (IP 11).

En av revisorerna har, kanske mer än de andra, engagerat sig länge i oberoendefrågan. Hen skrev ett brev till sin före detta chef och ifrågasatte huruvida internrevisorer alls kan vara oberoende. Hen ger mig ett antal tidningsurklipp som han samlat på sig under minst 20 år, som handlar om internrevisorer som blir styrda av sina chefer och inte kan göra sitt jobb. Hen visar också handlingar som skrivits från internrevisorer till dåvarande RRV om internrevisorerens svåra position. Hen tycks engagerad i frågan. Och mycket kritisk till idén om oberoende. Hen för in en aspekt som ingen annan tagit upp, nämligen ålder och huruvida man som internrevisor vågar larma om man anser att något är fel i organisationen:

Att är man 58–60 år är det väl en sak att stå på sig, men är man 40 år och familjeförsörjare, ja då kanske man rättar in sig i ledet. Det måste var och en bedöma själv. När jag blev lite osams med min chef då på min förra arbetsplats där så sa jag att tack gode gud för att jag fortfarande är attraktiv på arbetsmarknaden och att jag kan söka mig någon annanstans, annars skulle jag vara tvungen att rätta in mig (IP 6).

Hen säger:

Man har sin revisionsheder, men man har också sin karriär att tänka på.

På samma tema berättar hen om att det har diskuterats huruvida internrevisionscheferna ska ha fallskärmar i sina löneavtal för att våga gå emot sin uppdragsgivare och säga vad de verkligen tycker. Något motsatt menar en revisor att det finns en stor

efterfrågan på internrevisioner på arbetsmarknaden just nu och att hen blivit uppringd av rekryterare flera gånger (framför allt innan sin tid på Polisen) och att denna insikt, att det går att få jobb någon annanstans, kunde stärka oberoendet, man vågar gå emot och stå upp för sig om man vet att det finns någonstans att ta vägen vid eventuell uppsägning.

Jag undrar om de pratar om oberoende på enheten, men hen tror det är lätt att hypotetiskt prata om oberoende men svårare när man pratar om det konkret. En annan revisor tycker det är väldigt viktigt med den här typen av diskussioner (om till exempel oberoende) men att de inte har den typen av diskussioner på enheten, de är så stressade allihop. Andra beskriver hur möten i korridoren och spontana och informella avstämningar kan hjälpa att stämma av i svåra frågor, ett sätt att navigera rätt bland alla balansgångar.

Ingen jag pratar med har en färdig mening eller uttryck att leverera på frågan vad oberoende är. Alla funderar och resonerar, även om vissa tycker det är mer problematiskt än andra. Ingen citerar eller refererar till IIA:s definition av oberoende. Jag frågar vad oberoende är, och en revisor svarar:

Ja, jag hörde att xx hade googlat på det (skratt). Nej men det är att man inte har något beroende helt enkelt, man är independent på något sätt ... Men oberoende är att man inte har ... att man inte är beroende av någon eller något. Nu är vi beroende av standarder till exempel, men det är ju ett annat beroende, det är ju inte det, det handlar om egentligen (IP 5).

En revisor tycker att oberoende handlar om att inte påverkas av yttre omständigheter. Men skrattar sen och ställer själv följdfrågan, vad är då yttre omständigheter? Subjektiva bedömningar gör man ju alltid menar hen, men man kan vara oberoende ändå tycker hen. Hen skojar och säger att på en annan myndighet han arbetat på brukade man säga ”vi är mutbara men inte påverkbara”.

Och vad man är beroende av då, frågar jag en revisor:

Ja vi är ju beroende av att ha en bra dialog med rikspolischefen, det är vi beroende av. Och sen är vi beroende av de här standarderna, det kan vi inte komma ifrån. Sen är vi beroende av att få tillgång till allt material, och det ska vi få enligt våra riktlinjer. Vi ska liksom få det material vi vill ha och vi ska få träffa de människor vi vill träffa. Och där är vi också i någon form av beroende, att vi får material och att vi får träffa dem vi ska träffa (IP 5).

Hen konstaterar att:

Oberoende i vår värld är att man inte tillhör något.

Och en annan revisor förlänger resonemanget genom att säga att det är viktigt att ha en egen budget, att få strypt budget skulle eventuellt hämma oberoendet.

En revisor beskriver också mer konkret att när de är ute (i verksamheten), låter de sig aldrig bjudas på lunch eller middag, de åker hyrbil och de betalar själva. En macka till kaffet på morgonen går väl an, men annars vill de inte bli betalade för. Ytterligare en revisor beskriver liknande situationer som kan tyckas enkla men som ändå bär på en viss ambivalens: blir man bjuden på bullar till kaffet när man är ute på plats och gör intervjuer, tar man då eller inte? Om alla andra tar, är det mer ok då eller ska man helt avstå?

Vid beskrivningar och definitioner av oberoende i olika dokument (från IIA eller ESV till exempel) finns ofta andra, närliggande begrepp med. Antingen i resonemangen kring eller i själva definitionen av oberoende. Exempelvis opartisk, objektiv, neutral, eller som i internrevisionsförordningen: självständig, Jag frågar om dessa närliggande begrepp: ”jag tycker det hänger ihop allting”, säger en revisor och en annan säger att hen ser det samlat. Ytterligare en annan verkar tycka detta med oberoende är helt oproblematiskt,

men det är kanske för att jag har jobbat så länge som internrevisor (IP 8).

En av revisorerna säger att om hen skulle fundera en stund skulle hen kanske komma på en skillnad men att begreppen egentligen är rätt lika. Självständighet, som det står i internrevisionsförordningen, tycker en revisor inte alls om. Då är det bättre med fristående. Hen skiljer tydligt på oberoende och objektivitet: oberoende handlar om det organisatoriska och objektivitet handlar om att presentera alla fakta så sakligt som möjligt. Det ska vara tydligt vad som är fakta och vad som är bedömning. Man ska ge en rättvisande bild av plus och minus. En person säger:

Jag tänker så här att det finns två begrepp att leka med och som både finns i förordningen och i standards, och det är oberoende och självständig. Många vill använda det här som synonymer och jag tycker inte att det är synonymer (IP 11).

En annan revisor relaterar också oberoende till andra närliggande begrepp:

Oberoende, ur internrevisionsperspektiv tänker jag på organisatoriskt. Vi ska vara fristående, vi ska ha egna riktlinjer, vi ska ha en egen budget, allt som gör att vi blir själva, fria. Det tänker jag på primärt. Men sen kan man ju också tänka på oberoende för mig som internrevisor. Fast då tänker jag mer att det glider in på objektivitet, att man är objektiv i stället. Det liksom blir en glidning där emellan tänker jag (IP 10).

Objektivitet, i sin tur menar denna revisor, är att man inte har förutfattade meningar, att man inte låter sig påverkas vare sig av kollegor eller de som intervjuas i vad deras åsikter eller bilder består av. Att man skaffar sig en helhetsbild från många olika vinklar, innan man drar sina slutsatser. Och att oberoende, det organisatoriska, bäddar och lägger grunden för att man ska kunna vara objektiv. Relaterat till objektivitet säger en revisor:

Att man har med sig en kunskap om ett område och mindre kunskap om ett annat område, och att det skulle kunna tippa

vågskålen lite. Men objektiviteten tror jag finns med, och oberoendet tror jag finns med. Sen är vi ju alla individer (IP 3).

En revisor är jurist i botten och menar att det påverkar dennes syn på oberoende:

Även om jag då inte kan standard och är certifierad och sånt som andra, så kan man ju vara oberoende på olika sätt. Jag tycker att min juristbakgrund gör att jag alltid tänker att men det här är ju bara en person vi hör här nu, vi måste ju höra en annan sida också, och jag har väldigt svårt för att generalisera och klumpa ihop åsikter till en grupp. Jag vill försöka vaska fram sanningen handlade det ju om där, så långt det går (IP 7).

De tycks inte prata internt om oberoende, bara när de åker ut och informerar eller sitter på kurs, det vill säga vid något slags ”yttre stimuli”. Vid sådana presentationer berättar de att internrevisionen är en egen enhet som ligger under och rapporterar direkt till RPC. På så sätt är de oberoende från resten av verksamheten. När en av revisorerna diskuterar oberoende går hen och hämtar en skrivning hen själv gjort och blir självkritisk. Där hen skrivit oberoende vill hen nu istället skriva objektivitet.

Jag tycker oberoende har mycket med basen, strukturen, organisationen (att göra), saker som är kopplade till det (IP 1).

Det handlar bland annat om var internrevisionen är placerad inom Polisen:

Vi ligger ju då som en liten satellit ... Vi är en egen funktion, vi ingår inte i någon av de andra funktionerna. Vi är internrevision och det är bara vi som är internrevision och det står i vår arbetsordning så står det att en organisation för internrevision ska finnas placerad direkt under rikspolischefen, internrevisionen ska vara fristående organisatoriskt.

Hen konkluderar: för mig är det oberoende. Samtidigt:

Vi inte helt fristående från vår uppdragsgivare, det kan vi inte eftersom vi tillhör verksamheten, plus att rikspolischefen är ju min chef.

Och även om revisorn poängterar att de har rätt att granska sin uppdragsgivare, RPC, betonar hen hur viktigt det är med en god relation. Vilket de tycks ha. Men relationen är ändå klar:

Jag har ju rätt att göra det (granska) och jag kan ju göra det också, men om man nu säger att han bestämmer att jag inte får göra det, då kan jag bara tala om för honom att jag tycker att vi ska få göra det, men han är min chef.

Det är här begreppet ”operativt oberoende” kommer in i bilden, ett begrepp som finns både i IIA:s dokument och som förvaltas vidare av ESV. Internrevisionen ska alltså vara operativt oberoende men kan aldrig bli oberoende från sin uppdragsgivare. Enhetschefen poängterar att hen har rätt att anställa sin egen personal och ha sin egen budget, ett slags operativt oberoende. Under vår intervju börjar chefen själv analysera: varför är det viktigt att vara oberoende? För vem är det viktigt? frågar hen sig och kommer fram till att det är viktigt för verksamheten, för att de ska känna förtroende för vad internrevisionen gör. Flera av de revisorer jag talar med har aldrig hört talas om begreppet ”operativt oberoende”.

En revisor menar att ett sätt att behålla sitt oberoende är, att även om man inte får tillgång till de personer eller dokument som behövs för att göra revisionen, så kan man öppet kommunicera vad man ville göra och vad som inte gick. Då har man talat om det. Det är också deras sätt att markera att de bestämmer hur granskningen ska gå till. Revisorn menar också att det är stärkande att kunna hänvisa till standarden, att detta är inget de hittar på själva. Standarden stärker deras oberoende.

Om hur en internrevisor ska vara

Många gånger när internrevisorerna svarar på frågor så konstaterar de att det är upp till var och en, eller det får man själv avgöra. Det verkar handla mycket om individen. Jag frågar därför om hur en bra internrevisor ska vara. Olika bilder framträder. Man ska kunna verksamheten och inte rida på för höga hästar. Och man ska vara glad, kunna avdramatisera (det är ingen inspektion det här, säger en revisor). Någon påtalar också klädsel, har man inte uniform ska man i alla fall inte åka runt i trasiga jeans och t-shirt. En annan tycker inte att det finns någon klädkod.

En revisor berättar:

Ja jag tror man måste vara lite orädd alltså. För det – det är inte så hela tiden, men emellanåt så kan det ju hetta till lite och då måste man ju vara stark ... Men jag brukar ju försöka vara så saklig som möjligt och föra fram det här och så får man ju se vad som händer sen. Men jag har ju varit med (på min andra arbetsplats) när det har varit rena – alltså väldigt hårda diskussioner (IP 8).

Hen menar att en del kan låta det rinna av men hen kommer till en viss gräns och sen blir hen arg. Man måste nog ha egenskapen att ”Kunna ta det”, säger hen.

Flera nämner att man måste kunna kommunicera, ha en kommunikativ förmåga, kunna lätta upp stämningen, mjuka upp folk. Det är bra om man kan få till ett skratt i början av ett möte, säger en revisor. Hen nämner, liksom andra, lyhördhet och ödmjukhet som viktiga egenskaper. En annan revisor poängterar vikten av att vara dynamisk. Hen säger:

Många säger att man ska vara lugn, men jag tycker man ska vara dynamisk.

Och att man ska kunna läsa av personen framför sig, vad ”får den personen att ticka”. Sen är det viktigt att man klart redovisar vad intervjupersonen sagt och inte vad man själv tycker sig ha

hört. Ytterligare en annan revisor är inne på liknande resonemang, att man ska känna in vem det är man träffar och anpassa situationen. Till detta hör, vilket flera påpekar, att många som inte känner till internrevisionens arbete, är oroliga eller obekväma inför att bli intervjuade. Då är det viktigt att visa att

vi ju är helt vanliga människor (IP 10).

En revisor påpekar de viktiga i att ha mognat i sin roll och som person, att man kan ha distans till folk och inte driva sitt eget intresse.

Flera poängterar vikten av kollegor, att ha folk som stöttar i jobbiga situationer. Många återkommer till hur jobbigt det verkar vara att vara enmansrevisor. Ensamt, tungt:

Men att sitta helt ensam, det skulle jag aldrig göra. Aldrig (IP 8).

En annan säger något liknande:

Då är du internrevisor. Det hade jag tyckt var jobbigt, då är man ensam (IP 5).

En säger:

Nej att jobba som ensam revisor, det är inte så enkelt. Det är en svårare roll. Det oberoende du ska ha i myndigheten – här kan ju vi sitta och äta tillsammans. Om du är ensamrevisor, vem ska du äta med då? Högsta chefen, operativa chefen, chefsjuristen? (IP 3).

På polisen har de varandra, samlat i sin korridor, ett stöd. De verkar också prata med varandra om olika spørsmål. Enmansrevisorerna (som ibland kallar sig ensamrevisorer) beskriver också sitt arbete som just ensamt. Ensamt, utsatt och oskyddat. Man har ingen att vända sig till, vilket gör att föreningen och nätverken blir viktiga. Här kan man få stöd och råd. Envis, beskriver en enmansrevisor som en viktig egenskap hos en internrevisor. Att inte ge sig.

Man ska vara klinisk och objektiv. Det är nästan bättre att vara objektiv än att vara oberoende egentligen ... är man i beroendeställning kan man vara objektiv ändå (IP 5).

Man ska också vara noggrann, tycker samma revisor. Det får inte gå fel, de får inte dra fel slutsatser. En enmansrevisor påpekar också vikten av noggrannhet, om man har gjort ett noggrant arbete och en välskriven rapport, så kan man i alla fall inte få kritik för det. Däremot kan man få kritik för sin kritik, men då har man ett gott arbete (som följer standard) att falla tillbaka på, resonerar de.

En revisor poängterar att alla på enheten är självständiga individer, ingen som måste vara i grupp. De är självgående, kan driva frågor och intervjuer själva och tar för sig (samtidigt poängterar många hur de aldrig skulle vilja vara ensamrevisor utan föredrar gruppens stöd). En annan revisor tycker att en bra internrevisor ska kunna stå på sig. Och hen menar att om man är saklig och tydligt redogör för hur man kommit fram till sina bedömningar så kan verksamheten ta ganska mycket kritik. Det kan bli häftiga reaktioner om man kritiserar någon, då gäller det att stå på sig och inte vika från sin åsikt.

En revisor tycker att det är viktigt att kunna verksamheten, att ha verksamhetskunskap. Att ha en förmåga att få folk att prata. Verksamhetskunskap handlar om att fatta hur folk tänker, att inte trampa folk på tårna. Då får man mer motstånd än medhåll, säger hen. Samtliga jag intervjuat som tidigare arbetat som poliser och utredare på andra positioner inom myndigheten, betonar också verksamhetskunskapen, att förstå hur folk tänker. En revisor tycker det är viktigt att kunna läsa av, att få folk att prata. Man ska också vara lösningsorienterad och pragmatisk, och inte vara någon paragrafryttare.

Om huset

Enheten sitter som sagt i en korridor i kvarteret Kronoberg i Stockholm. Det tycks spela roll var i huset man sitter och att man faktiskt sitter i huset och inte någon annanstans. Förut satt de

närmare den högsta ledningen, men enheten har flyttat runt en del. De sitter tillsammans i en korridor, många delar rum. De pratar med varandra i korridoren, fikar och äter lunch ihop. De delar lunchrum med NOA (Nationella operativa avdelningen). Det är viktigt att sitta i huset tycker de. De vill vara i verksamheten, samtidigt som de beskriver sig själva som ”en satellit”. Samtidigt säger en revisor att

vi skulle lika gärna kunna sitta i Kiruna,

medan en annan säger att det är bra att sitta så att man har kontakt med verksamheten. Att sitta helt isolerad är inget bra, hen berättar att på ett annat ställe han jobbade hamnade internrevisionen i Farsta när de skulle granska folk på Södermalm, det var inte alls bra. Hens kollega håller med:

Nej det skulle vara urkasst alltså. Det har jag hört på andra ställen, att man placerar internrevisionen längst bort, vill inte ha någon kontakt. Det är direkt farligt alltså. Så vi sitter här nära nationella operativa avdelningen, det är ju klockrent tycker jag, för vi pratar med dem, vi har fikastunder med dem och så där. Alltså det är ju så det ska vara ... man hör signaler om saker och får se saker. Så det vore katastrof tycker jag (att sitta på annan ort) Alltså då- det blir offline alltså. Kärnverksamheten är ju det viktigaste i myndigheten och nu får vi sitta med nationella avdelningen för operativa delen, delar av den, och det tycker jag är perfekt alltså (IP 8).

En annan revisor är inne på samma spår:

Jag har min kollega på andra sidan skrivbordet, man har folk runt omkring sig hela tiden och man överhör andra gransknings och vad de har för problem och alltså det – jag ser bara fördelar (med att sitta tillsammans).

En revisor säger att man tappar kontakten med organisationen om man sitter för långt bort, och att man känner sig mer delaktig

i organisationen om man sitter centralt. Det påverkar också hur nära chefen man sitter:

Om vi sitter nära ledningen till exempel och alla vet att vi sitter nära ledningen, det ger mer tyngd, vi får lite mera auktoritet kanske är fel ord men vi tas mer på allvar (IP 6).

Vikten av att sitta i huset poängteras från två perspektiv, dels att det är bra att sitta nära verksamheten, dels att sitta nära ledningen.

Sen är det upp till var och en hur mycket man rör sig i huset och träffar folk. Om man exempelvis är polis känner man många och stannar och hejar hela tiden. Eller som en av revisorerna, tränar i källaren och lär känna folk så. Men det är individuellt, på strukturell nivå verkar inga större interaktioner pågå.

Fika- och lunchrummet delas med en annan enhet på myndigheten (NOA, Nationella operativa avdelningen). Där beskriver några hur man tänker på vad man säger, att man inte bör säga något negativt eller yppa något om något man granskar just då. Flera påpekar samtidigt att de gärna är ”gränsöverskridande” och fikar gärna med vem som helst. En revisor tycker det är viktigt att fika, att få ta ”värdegrundstimeout”:

Man har behov av det. Men samtidigt, vi delar ju fikarum här med andra också, så det går inte att vara alltför – det finns ju en roll i att vara internrevisor. Det är inte helt lätt (IP 7).

och konstaterar senare under intervjun att det är inte internrevisorns roll att sitta och skvallra. En enmansrevisor beskriver fikarummet som jätte viktig plats för att kunna snappa upp saker om hur saker ligger till, mellan raderna. Fikarummet kan också fungera som plats för att mjuka upp relationer efter att man kanske kritiserat någon i en rapport, någon som sedan tagit illa vid sig. Då kan man prata med dem efter, visa att vi har inget otalt, detta är ett jobb och vi är människor. Lite psykologi är det, beskriver enmansrevisorn som också beskriver hur bra hen blivit på att läsa kroppsspråk, att kunna se hur folk sitter, om de upp-

lever en som hotande eller inte. En annan enmansrevisor beskriver hur denna helt slutat fika och luncha utan istället håller sig för sig själv:

Jag har nog blivit lite udda.

I intervjuerna framkommer att en anledning till att sitta i huset och inte sitta utlokaliserade, är att bli känd hos resten av verksamheten, att resten av myndigheten ska veta vad internrevisionen är och gör. Att folk kommer dit och ber om råd, (internrevisionen ska vara)

känd för att bidra med förbättringar i processer, i styrning, ledning ... Och att det inte ifrågasätts, vårt oberoende, eller vår integritet och liksom att det är sakligt och det är konstruktivt och det leder till förbättringar ... Om folk börjar ringa hit är det ett kvitto på att de anförtror oss (IP 8).

En annan revisor beskriver enheten som en intern kraft, en förbättrings- och förändringskraft. Andra revisorer använder precis samma ord, de vill förbättra och förändra, inte bara verifiera.

*

Jag har nu presenterat material från olika organisationer och utredningar om hur oberoende ska skapas generellt, och vad oberoende är tänkt att vara inom internrevisionen mer specifikt. Jag har också presenterat resultatet från en studie av en internrevisionsenhet och hur personer på denna enhet funderar och resonerar kring sitt arbete, kring oberoende och kring hur en internrevisor bör vara. I nästa sektion sammanfattar jag inledningsvis det material jag presenterat. Därefter analyserar jag hur materialet kan öka förståelsen för oberoendeskapande.

Analys – balansakter och gränsarbeten

Materialet som presenterats visar på att oberoendeskapande inte följer någon mall eller rät linje. Det finns många sätt att skapa oberoende på. Men det finns ett mönster i framför allt det skriftliga materialet, och det är att hänvisa till olika organisatoriska separationer när man hänvisar till oberoende. Om själva grundutgångspunkten för oberoende är att det är två enheter (organisationer, människor, ting) ska vara separerade och därmed oberoende från varandra, så tycks mycket handla om att dels berätta och diskutera fram de olika (tänkta) enheterna och sen separera dem från varandra genom olika former av gränsdragningar.

Det framkommer också att det inte finns en objektiv sanning om att någon eller något per definition *är* oberoende. I Riksdokumentens texter framkommer tydligt att det är omgivningen som avgör huruvida någon eller något är oberoende, oavsett hur den faktiska situationen ser ut. På så sätt kopplas oberoende mycket nära idén om legitimitet – omgivningen avgör om ett oberoende finns och det är bara på basis av det avgörandet som en verksamhet kan bli legitim i samma omgivnings ögon. Denna syn på oberoende kan också kopplas till det narrativa och retoriska perspektivet: det är vad som berättas och presenteras som är avgörande hur oberoende uppfattas, inte en ”sann” representation av verkligheten. På så sätt handlar det om att berätta fram vilka enheter som ska skiljas från varandra, för att hävda ett oberoende. Det kan som sagt vara människor, saker eller organisatoriska enheter. Mycket handlar om att enheterna inte ska ha eller riskera att få för nära band med varandra. Sammanfatt-

ningsvis utgör detta berättande om de olika enheterna som ska separeras från varandra ett vad jag kallar pågående *gränsarbete*. Gränsarbetet skapas genom att på olika sätt berätta om hur oberoendet ska uppnås. I det följande presenterar jag materialet utifrån en kategorisering av olika former av gränsarbete.

Gränsarbete genom professionalisering och standardisering

Ett slags gränsarbete för internrevisionen sker genom att standardisera arbetet och försöka professionalisera det. IIA-föreningen och framför allt standarden fungerar som verktyg eller hjälpmedel för gränsarbete. Standarden är ett viktigt definierande verktyg, inte minst är den en förlängning av IIA. IIA äger mer eller mindre definitionen av internrevision som granskningsform. Alla på enheten är medlemmar i IIA och alla har standarden även om det varierar i hur man följer den och vad man tycker om den. Men den blir som ett manus att läsa ur, hur man ska gå till väga, den fungerar som ordbok för det språk de måste tala för att kunna kalla sig internrevisorer. Inte minst fungerar den definierande för enhetens arbete – standarden gäller bara enheten och inte resten av myndigheten och på så sätt blir de en avgränsad enklav. Standarden och det faktum att de har en egen förordning skiljer internrevisionen från den närliggande tillsynsenheten. Genom standarden ställs de också i relation till, inte resten av Polisen, utan andra internrevisorer på andra myndigheter. Genom att följa IPPF-standarderna blir internrevisorerna en del av den internationella gruppen *Internrevisorer* och inte poliser eller statsanställda i första hand. De blir en enhet i verksamheten som talar ett annat språk, som talas med andra utanför men inte med andra inom polisen. Det finns dock en ambivalens kring standarden. Den definierar dem, ger dem sin identitet som internrevisorer och en position i organisationen (framför allt enmansrevisorerna), men den ligger samtidigt i bokhyllorna och är vanligt ”sunt förnuft”. Användandet och framför allt refererandet till standarden ligger nära de symboliska procedurer som

Kouakou et al (2013) menade att revisorer tillämpar för att visa sitt oberoende.

Granskningsforskning har i tidigare studier poängterat hur professionalisering av revisorer – att de tillhör en tydlig profession med tydliga normer och etiska koder – är ett sätt att säkra oberoendet. Internrevision har ännu inte den autonomi som följer på professionalisering, och som markerar gruppen finansiella revisorer, visar exempelvis Everett & Trembaly (2014). Bristen på professionalisering har påtalats i utredningar, av ESV och understryks av det arbete med professionalisering som IIA driver. Professionalisering påverkar oberoendet genom idén om autonomi – en tydlig profession är autonom i att den har sina egna värderingar och beslutsgrunder. På så sätt utgör standardiseringen en del av professionaliseringen och professionaliseringen blir en viktig del av internrevisionens gränsarbete gentemot sin egen organisation.

Gränsarbete och ambivalens till ledningen

Ett tydligt gränsarbete handlar om relationen till verksamhetschefen. Det finns en ambivalens här som är inskriven i själva internrevisionens konstruktion. Man ska vara en resurs för ”top management” (som det heter i IPPF-standarderna) men samtidigt utföra oberoende granskning av organisationen, samtidigt som man ska ge råd. Gränsarbetet med ”top management” på Polisen handlar om relationen till Rikspolischefen. De svarar mot RPC och ingen annan. Att ha en nära och förtrolig relation med denne tycks mycket viktigt. Om RPC går emot och sätter sig på tvären mot internrevisionens arbete får internrevisionen mycket svårt att nå ut med sina granskningar: få tillgång till material, information, personal som ställer upp. De behöver – är *beroende* av – en god relation med chefen. Det framkommer i intervjuerna på olika sätt, hur de lånar auktoritet av honom när de är ute i landet (de låter meddela att de rapporterar direkt till RPC, inga mellanchefer), hur viktigt det är att internrevisionschefen har en väldigt bra relation till honom, hur han ställer upp och markerar

förtroende för deras arbete på olika möten. Det är också inskrivet i olika dokument (ESV, IIA) att internrevision ska vara oberoende men inte kan vara oberoende från chefen eller styrelsen. Så det handlar om att inte vara för nära och beroende – deras arbete kan inte hänga på chefs goda minne – samtidigt så pass nära att man är sanktionerad inför resten av organisationen. Tidigare forskning om internrevision pekar också på att internrevision visst inte är en oberoende granskare utan snarare än hemlighetshållare och skyddsmur för högsta ledningen (Roussy 2013). Det är också tydligt att det är med ledningen och chefen som man kan få problem, det vittnar enmansrevisorerna om. Tycker inte ledningen eller GD att internrevisionen är ett viktigt verktyg i organisationen har man mycket svårt att göra sitt arbete.

I den ambivalenta relationen till organisationens chef finns inbakat funktioner som man i andra granskningsommanhang gärna separerar för att åberopa ett oberoende. Att erbjuda rådgivning är exempelvis något man inte får göra inom ISO-certifieringsvärlden, då äventyrar man oberoendet. Detta pekar också på de dubbla roller som internrevisorer har och som tidigare forskning diskuterar (Everett & Trembaly 2014, Nickel & Roberts 2014). Internrevisionen ska både vara rådgivande och granskande, inte bara verifiera utan också förbättra, som en revisor uttryckte det. Det gör också att det ambivalenta gränsarbetet mot den högsta ledningen är något som är specifikt och kanske rentav definierande, för internrevisionen som granskningsform. Där den finansiella revisionen, certifieringen eller tillsynen inte behöver rapportera till den ledning de granskar, måste internrevisionen alltid komma tillbaka, de granskar sitt hem.

Gränsarbete och ambivalens till verksamheten

Ett andra gränsarbete handlar om internrevisorernas roll och position i relation till resten av verksamheten. Detta kommer till uttryck i hur de pratar om verksamheten: verksamheten är allt där ute, utanför oss. Man ska ”tränga in” i frågor vilket implicerar att man är utanför. Man ”lånar in” folk vilket implicerar att

folket är där ute, i verksamheten. Man ska heller inte störa verksamheten, vilket implicerar att verksamheten är något som pågår där utanför. På så sätt skapar deras berättande om relationen till verksamheten två enheter – de där ute i verksamheten och vi här inne på internrevisionen. Det finns flera avbildningar som stärker detta gränsarbete. Genom att berätta om ansvarslinjerna blir andra och första ansvarslinjen delar av enheten Verksamheten, och tredje ansvarslinjen blir enheten Internrevisionen. Avbildningen på organisationsschemat, som flera gånger återkommer i intervjuerna, implicerar samma sak. Men relationen till och separationen från verksamheten är ambivalent. De vill betona att de är en del av verksamheten på Polisen (vissa åker ut och gör intervjuer i uniform, de betonar att vi är en av er, vi är också människor, vi vill alla att polisen ska bli bättre). Samtidigt vill de inte komma för nära, de vill inte helt bli en del av verksamheten. De vill ha sin streckade linje och vara kvar som ”en satellit”.

Det noggranna semantiska arbetet med rapporterna vittnar om hur medvetna om verksamheten de är – de vill inte uppröra i onödan och på så sätt skapa en onödig distans. Denna medvetenhet om rapporten som verktyg (”pennan är svärdet”) gör dem också till rapportörer som åker ut till andra delar av verksamheten och beskriver den, avbildar den. De blir som utsända rapportörer inom sin egen organisation.

Relationen till verksamheten blir extra ambivalent när det kommer till vilken kunskap man kan och bör eller rentav får ha, i relation till sin objektivitet eller oberoende som internrevisor. Kan man ett område för bra – har man varit en del av verksamheten – äventyrar det oberoendet. Inom andra granskningsformer behöver denna hantering av för mycket eller för god kunskap, hanteras. Exempelvis finns regler för hur revisorer ska bytas ut med jämna mellanrum för att kunna behålla den kritiska och objektiva blicken (Kouakou et al 2013). Men inom internrevisionen blir denna ambivalens kring kunskap – hur mycket är för mycket kunskap? När går verksamhetskunskap över i partiskhet? – än tydligare, speciellt för de som arbetat inom myndig-

heten och som bara inte besitter god kunskap utan också utgjort en del av verksamheten.

Gränsarbetet i relationen till verksamheten kommer också till uttryck i hur en internrevisor ska vara. Idealen om oberoende, opartiskhet, objektivitet, självständighet och neutralitet följer det oberoendeideal som granskning i stort baseras på, men som också finns representerat i ideal och idéer om hur anställda i offentlig förvaltning ska bete sig. Inledningsvis nämnde jag Webers rationella idealbild av en byråkrati med neutrala tjänstemän där förnuft ställdes mot känsla (Wettergren 2013). Genom att bete sig neutralt och sakligt, genom att inte driva egna intressen utan vara objektiv och oberoende, skapar dessa ideal en gräns mot den verksamhet i vilken tjänstemannen är en del. Men karaktärsdragen som beskrivs i intervjuerna för hur en bra internrevisor ska vara, löser snarare upp de gränser som idealen ska skapa. Lyhördhet, humor, ödmjukhet och förmågan att vara inkännande och läsa av personen man pratar med – detta är karaktärsdrag som ska möjliggöra för revisorn att skapa god stämning, få folk att prata, sträcka ut handen – *över gränsen*. Ställer man upp de ideal som tillskrivs internrevisionen som granskning och de karaktärsdrag som tillskrivs internrevisorerna som människor, faller följande ut:

Ideal för internrevisorer	Emotioner för internrevisorer
Oberoende	Lyhörd
Objektiv	Humor
Självständig	Inkännande
Opartisk	Ödmjuk
Neutral	Orädd
Integritet	Kommunikativ

Figur 1. Ideal och emotioner för internrevisorer.

I den situation som uppstår där en internrevisor ska interagera med en annan människa men ändå vara objektiv och oberoende, uppstår vad sociologer kallar ”emotionsarbete” (Wettergren 2013). Att arbeta med att vara ödmjuk, lyhörd, inkännande och lyssnande är ett slags gränsarbete som bygger på emotioner, genom

att agera och arbeta med känslor (känna av, se, lyssna, höra) kan revisorerna agera enligt det förnuftiga idealet om oberoende.

Gränsarbete i tiden och i rummet

Gränsarbetet sker också genom att använda tiden. Om man som internrevisor ska granska någon del av verksamheten som man tidigare arbetat inom måste en viss tid gå för att man ska få granska just denna verksamhet. "Karenstid" eller att "sitta i karantän", betyder att genom tid så skapas en tydligare gräns eller distans mellan den person som jobbat någonstans i verksamheten och sedan ska granska den. IIA har specificerat tiden till ett år. Efter det är man inte längre smittad, gränsen är dragen, man tillhör den andra enheten. Jag har frågat vad tanken är med just ett år, vad är det som ska hända under detta år, hur ska personen i fråga bli "osmittad"? Och svaren handlar då om att man klipper banden, man är inte lika nära. Tiden kan användas som verktyg för att lösa upp ambivalens med gränsarbete ovan, kring verksamheten. Om man råkar komma för nära verksamheten (exempelvis genom att ha arbetat som polis) tar man fram ett år och lägger emellan. Tiden stärker gränsarbetet genom att skapa distans mellan enheten Verksamheten och enheten Internrevision. Samtidigt skapar tiden en frihet som möjliggör gränsöverskridning – genom distansen till verksamheten som skapas med karenstiden blir man sedan "frisk" och kan röra sig friare mellan områden än när man var "smittad".

Gränsarbetet sker också i rummet, i huset på Kronobergs-gatan. Det spelar roll att de sitter samlat i en korridor, men ändå i huset med alla andra (i Stockholm). Det tycks råda enighet i hur viktigt det är att sitta på plats, bland de andra. Alternativet hade varit att de satt någon annanstans för att tydligt markera sin separation, att de är en egen enhet med egen fysisk adress att sitta på. Men det gör de inte. De verkar samtidigt inte träffa särskilt mycket folk. De har inga samarbeten, inga gemensamma möten eller luncher. Den streckade linjen kommer så att säga till fysiskt uttryck där i korridoren på plan nio.

Gränsarbetet i tiden och i rummet finns beskrivet i litteraturen som ”deparadoxifiering” (Czarniawska 1997) eller ”särkopp-ling” (Brunsson 1989, Nickel & Roberts 2014). Genom att förlägga olika uppgifter vid olika tidpunkter eller på olika platser kan en enhetlig och sammanhållen verksamhet presenteras. Även inom andra granskningsformer visar forskningen på att inte minst tiden skapar distans till granskningsobjektet. Exempel på det är att kontrakt mellan revisor och revisionsobjekt ofta är tidsbestämda, just för att revisorn ska behålla sitt oberoende och inte komma för nära. Men återigen blir ambivalensen och gränsarbetet än tydligare och än svårare för internrevisorerna – de kan inte avsluta något utan bara lägga tid emellan sig. De kan inte lämna huset, bara sitta i en egen korridor. För de måste vara nära verksamheten i och med att de är interna granskare och inte externa.

Diskussion och slutsatser

Att skapa en oberoende internrevision

Jag har nu presenterat resultatet av en studie av hur oberoendeskapande går till i praktiken. Ett motiv till varför studien förlades till internrevision för att fånga oberoendeskapande, var att givet internrevisionens inbyggda motsättning mellan att vara oberoende men samtidigt vara beroende, utgick jag från att jag skulle finna intressanta och belysande praktiker för oberoendeskapande. Det jag fann var en ständigt pågående process i att skapa gränser, vad jag kallar för ett gränsarbete. Oberoendeskapande sker genom gränsarbete. Ett tydligt gränsarbete var internrevisorernas arbete med, och den vikt de la vid, den internationella standarden för internrevision (IPPF) samt den internationella organisation som driver internrevisionens agenda (IIA). Standarden definierar arbetet med internrevision men bidrar också med att definiera internrevisionen gentemot andra delar av verksamheten – den verksamhet som ska granskas. Genom standarden och föreningen syns också påbörjade processer till professionalisering, och professionalisering vet vi från tidigare granskningsforskning är revisionens främsta vapen i kampen mot jäv, omdömeslöshet och korruption – oberoendeidealets motsatser. Gränsarbetet kom också till uttryck i den ambivalenta relationen både till verksamheten i stort och till ledningen. Det gäller att vara nära men inte för nära. Här kom spelet mellan beroende och oberoende tydligt till uttryck – internrevisorerna är beroende av en god relation till den verksamhet och den ledning de ska vara oberoende från. Denna ambivalens och detta ”push and pull” mellan närhet och distans till den egna ledningen och verk-

samheten är karaktäriserande för internrevision som granskningsform och skiljer den från andra typer av granskningar som inte granskar sin egen verksamhet eller ledning. Denna ambivalens kom också till uttryck i de olika karaktärsdrag som oberoendeskapsrådet fodrade: till skillnad från de kliniska drag som idealen föreskriver (neutralitet, opartiskhet, saklighet, objektivitet), beskrev internrevisorerna hur de ansåg att en internrevisor ska vara ödmjuk, inkännande, kommunikativ och lyhörd. Om dessa karaktärsdrag som ingredienser i ett oberoendeskapsråd går att generalisera för annan granskning, får framtida forskning visa, men en gissning är att internrevisorerna behöver använda sig av emotionsarbete mer än andra just givet det faktum att de, som det uttrycktes i en intervju, ”alltid kommer tillbaka”. Ytterligare ett gränsarbete som tydligt framkom var det i tiden och rummet. Med olika tidsmarkörer kunde internrevisorerna dra gränser mellan vem som ansågs jävig eller för nära, och de som ansågs kunna ha tillräcklig distans för att utföra en oberoende granskning. Också rummet spelar roll, det tycks viktigt att sitta samlat i grupp men ändå vara en del av verksamheten. Ett alternativ hade varit att sitta någon helt annanstans, för att kringgå all interaktion med andra i verksamheten. Men internrevisorerna tycks vilja ha möten, interaktion och kontakt för att komma så pass nära att en insiktsfull granskning kan göras. Återigen speglar ambivalensen att vara nära men ändå på lagom distans.

Internrevision som del av förvaltningsutveckling

Internrevision började expandera som styrmedel inom statsförvaltningen efter att Riksrevisionsverket gjordes om till Riksrevisionen. Regeringen behövde då ett revisionsverktyg för att kontrollera myndigheternas arbete. Men trots presentationer av internrevisionen som ett statligt styrmedel så är internrevision framför allt en internationell granskningsform. I studien har jag beskrivit hur den internationella organisationen IIA och deras standard IPPF dominerar centrala definitioner och begrepp inom internrevisionen. IIA kan sägas vara skapare av internrevi-

sion som granskningsform. Deras roll förstärks ytterligare av att exempelvis ESV refererar till dem, och deras definitioner används som grund i offentliga utredningar. I studien av Polisen syns också hur viktig föreningen och standarden är – kanske inte så mycket för det dagliga arbetet men för identiteten som internrevisor, som en profession. Att en statlig verksamhet styrs via internationella standarder är inte utmärkande för internrevisionen utan förekommer inom många sektorer. Internationella standarder utgör idag ett vedertaget och legitimt styrmedel för både privata och offentliga organisationer – allt från livsmedel till bilprovningen påverkas idag av internationella standarder (Brunsson & Jacobsson 2000, Gustafsson 2016). Men standarder, så som internrevisorernas IPPF, är privaträttsliga dokument, de vilar inte på rättslig grund och är inte alltid anpassade efter de specifika värden som ligger till grund för den offentliga verksamheten. I studien fanns också tillfällen där detta påpekades: offentlighetsprincipen var ett sådant exempel där den internationella standarden gick på tvären och föreskrev förhållningssätt som inte rimmade med den svenska förvaltningens värden.

Användandet av standarder inom offentlig sektor är ett uttryck för internationaliserings- och privatiseringstendenser inom offentlig sektor (se Jacobsson, Sundström och Pierre 2015). På så sätt kan den stora genomslagskraften för IIA och deras standard ses som symptomatiskt för en större förändring som pågår inom förvaltningen idag. Som med alla förändringar som har med privatisering och internationalisering att göra, finns frågor om ansvar och styrning att ställa sig. Vem styr egentligen internrevisionen på de statliga myndigheterna idag? Hur mycket är internrevisionen ett styrmedel för regeringen att kontrollera sina myndigheter med, och hur mycket är internrevisionen del av en privaträttslig, internationell granskningsverksamhet? Och givet svaret på den frågan – vem bär egentligen ansvar för de principer som bärs fram i internrevisionsarbetet? Att studera internrevisionen utifrån dessa aspekter torde vara angelägna forskningsfrågor för framtida studier.

Oberoende som ideal – slutord

Denna rapport har haft som utgångspunkt att oberoende är ett ideal som sprids till allt fler delar i samhället, och att idealet om oberoende framför allt är viktigt inom olika granskningsverksamheter. Men vad säger egentligen detta ideal om synen på människor? Inledningsvis redogjorde jag för hur den neutrala, opartiska och oberoende tjänstemannen är idealpersonen i Webers rationella byråkrati. Detta ideal om den rationella byråkratin befolkad av opartiska och neutrala tjänstemän bygger i grunden på ett förnuftsideal. Rationalitet är förnufts uttryck. Och förnuft ställs ofta i motsats till det känsloladdade och det mänskliga – i en rationell byråkrati med opartiska tjänstemän finns inte utrymme för känslor (Wettergren 2013). På sätt och vis härrör hela oberoendeidealet från denna idé om förnuft – för att vara oberoende krävs att den som ska vara oberoende från något inte känner något, eller åtminstone håller sina känslor under kontroll. Att vara oberoende bygger på en klinisk syn på människan där hon kan vara opåverkad från den omgivning i vilken hon är en del. Att agera på känslor är inget en rationell oberoende revisor ska göra. Samtidigt är människor just människor – fyllda av ambivalenta känslor, uttryck och personligheter som agerar i interaktion med andra människor, varje dag. Everett och Trembaley pekar på svårigheterna internrevisorer står inför:

One need to ask as well what kind of person it takes to successfully carry out a career that sometimes requires that person to take on a policing role, which can lead him or her to have a pariah-like status in the organization, and at the same time an enabling role, which demands loyalty and trust (Everett & Trembaley 2014).

Detta ligger i linje med de karaktärsdrag och det emotionsarbete jag redovisat i studien. Det krävs hela tiden ett aktivt förhållningssätt för att balansera idealet om en rationell och oberoende revisor, samtidigt som man ska hantera sina kollegor och medmänniskor.

Oberoendeidealet drivs på många sätt av ett misstroende. I Shapiros (1987) klassiska studie om vem som vaktar vakthunden visar hon hur spiraler av misstroende hela tiden driver fram nästa väktare för att vakta nästa väktare. På samma sätt visar mycket av granskningssamhällets organisering hur krav på mer insyn, mer transparens, mer resultat, mer dokumenterade rutiner, blir allt mer självgenererande. Fler och fler organisationer skapas för att granska andra organisationer. Detta har kallats för ett ”hyperorganiserat” samhälle (Bromley & Meyer 2015) där allt fler organisationer sysselsätter sig med att organisera och granska andra organisationer. Det misstroende som granskningssamhället bygger på är bränsle till sådan hyperorganisering, och oberoendeidealet är bränsle till granskningssamhället. I och med att oberoendeidealet i grunden är något ouppnåeligt, kommer vi fortsätta organisera för att skapa oberoende granskning. Och för att granska om denna granskning är oberoende krävs mer granskning, som i sin tur kräver mer granskning, som kräver ytterligare granskning som genererar mer granskning...

Referenser

- Ahmad Z. & Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*. 24 (9): 899-925.
- Boiral, O. & Gendron, Y. (2011). Sustainable development and certification practices: Lessons learned and prospects. *Business Strategy and the Environment*, 20(5), 331-347.
- Brody R G. & Lowe J D. (2000). The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity. *International Journal of Auditing*. 4 (2): 169-176.
- Bromley, P. & Meyer, J. W. (2015). *Hyper-Organization: Global Organizational Expansion* Oxford University Press.
- Brunsson, N. (1989). *The Organization of Hypocrisy: Talk, decisions and actions in organizations*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Brunsson, N. & Jacobsson, B. (Eds.) (2000). *A World of Standards*. Oxford: Oxford University Press.
- Chapman, C. & Peecher, M. E. (2011). Worlds of assurance. *Accounting, Organizations and Society*. 36(4), 267-268.
- Czarniawska, B. (1997). *Narrating the Organization. Dramas of Institutional Identity*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Czarniawska, B. (2017). "An emergence of narrative approaches in social sciences and in accounting research" i Hoque, Z, Parker L.D, Covalesk, M. A. And Haynes K (red) *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*. London och New York: Routledge.
- ESV 2015:30 En introduktion till den statliga internrevisionen.

- Everett & Trembaly (2014). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field. *Critical Perspectives on Accounting*. 25 (3): 181-196.
- Gustafsson, I. (2016). *Organisering av standarder, certifiering och ackreditering som en global styrregim*. Akademisk avhandling. Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet.
- Hatanaka, M. & Busch L. (2008). Third-party certification in the global agrifood system: Anobjective or socially mediated governance mechanism? *Sociologica Ruralis*. 48 (1):73-91.
- Humphrey, C. & Moizer, P. (1990). From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*. 1 (3): 217-238.
- Humphrey, C., Loft, A. & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6): 810-825.
- IIA Internal Auditing: Assurance, Insights and Objectivity.
- Jacobsson, B., Sundström, G. & Pierre, J. (2015). *Governing the Embedded State The Organizational Dimension of Governance*. Oxford: Oxford University Press.
- Jamal, K. & Sunder S. (2011). "Is mandated independence necessary for audit quality?" *Accounting, Organizations and Society*. 36 (4-5): 284-92.
- Johansson, V. & Lindgren, L. (2013). *Uppdrag offentlig granskning*. Lund: Studentlitteratur.
- Kouakou, D., Boiral, O. & Gendron, Y. (2013). ISO auditing and the construction of trust in auditor independence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 26(8): 1279-1305.
- Llewellyn, S. (1999). Narratives in accounting and management research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 12 (2): 220-237.
- Malsch, B. & Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an "innovation" in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society*. 36(7): 456-476.
- Nickell E. B. & Roberts R. W. (2014). Organizational legitimacy, conflict, and hypocrisy: An alternative view of the role of

- internal auditing. *Critical Perspectives on Accounting*. 25 (2014): 217-221.
- Power M. (1997). *The Audit Society: Rituals of verification*. Oxford, UK: Oxford University Press.
- Power, M. (2003). "Auditing and the production of legitimacy." *Accounting, Organizations and Society*, 28(4): 379-394.
- Power, M. (2011). "Assurance worlds: Consumers, experts and independence." *Accounting, Organizations and Society*, 36: 324-26.
- Radcliffe V. S. (2011). "Public secrecy in government auditing revisited". *Critical Perspectives on Accounting*. 22 (2011): 722-732.
- Renard, M. C. & Loconto, A. (2013). "Competing Logics in the Further Standardization of Fair Trade: ISEAL and the Símbolo de Pequeños Productores". *International Journal of Sociology of Agriculture & Food*. 20(1): 51-68.
- Riksrevisionens interna föreskrift: Intern föreskrift om jäv eller hot mot oberoende vid Riksrevisionen. dnr. 1.1.2- 2017-1248.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*. 24 (7-8): 550-571.
- SFS 1986:223 Förvaltningslag.
- SFS 1995:686 Internrevisionsförfordning.
- SFS 2006:1228 Internrevisionsförfordning.
- SFS 2007:603 Förordning om intern styrning och kontroll.
- SFS 2010: 1408 Lag om ändring av förvaltningslagen.
- Shapiro, S.P. (1987). "The social control of impersonal trust." *The American Journal of Sociology*. 93 (3): 623-658.
- Sikka, P. & Willmott, H. (1995). The power of "independence": defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organization and Society*. 20 (1995): 547-81.
- SOU 1999:43 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet.
- SOU 2003: 93 Internrevision i staten.
- Tamm Hallström, K. & Gustafsson, I. (2014). "Value-neutralizing in verification markets: Organizing for independence

through accreditation". In Alexius, S, and Tamm Hallström, K (Eds.). *Configuring Value Conflicts in Markets*. Cheltenham: Edward Elgar.

Wettergren, Å. (2013). *Emotionsociologi*. Malmö: Gleerups.

Bilaga 1. Intervjupersoner

Intervjuperson id	Organisation	Datum
IP 1	Polisen	2017-06-09
IP 2	Polisen	2017-12-08
IP 3	Polisen	2017-11-29
IP 4	Polisen	2017-12-08
IP 5	Polisen	2017-11-01
IP 6	Polisen	2017-11-21
IP 7	Polisen	2017-11-01
IP 8	Polisen	2017-11-21
IP 9	Polisen	2018-03-28
IP 10	Polisen	2018-03-28
IP 11	Polisen	2018-03-28
IP 12	Polisen	2018-05-16
IP 13	Polisen	2018-05-16
IP 14	IIA	2017-05-10
IP 15	IIA	2017-05-10
IP 16	ESV	2017-06-09
IP 17	Myndighet 1	2017-12-18
IP 18	Myndighet 2	2017-12-19
Totalt 18 personer		

Förvaltningsakademiens skriftserie

1. Jacobsson, Bengt (red.), 2013, *I medborgarnas tjänst – essäer om förvaltningspolitik.*
2. Ivarsson Westerberg, Anders & Sundström, Göran (red.), 2014, *Syns inte men finns ändå... Ett seminarium om förvaltningspolitik.*
3. Jacobsson, Bengt, 2015, *Fotnoter till förvaltningspolitiken – lärande, styrning and all that jazz...*
4. Castillo, Daniel, 2015, *Dela på jobben – En studie av ”Kompletterande arbetsliv” som arbetsmarknadsmodell.*
5. Premfors, Rune, 2015, *Riksdagen utvärderar.*
6. Ek Österberg, Emma, 2016, *Marknadsidéer i själva verket – Trafikverket och den renodlade beställarrollen.*
7. Ivarsson Westerberg, Anders, 2016, *På vetenskaplig grund – program och teknologi inom skolinspektion.*
8. Jacobsson, Bengt & Mujkic, Leonora, 2016, *Trafikverket – En förvaltningspolitisk historia.*
9. Castillo, Daniel, 2017, *Arbete för alla – Att skapa långsiktiga möjligheter i arbetslivet för personer med funktionsnedsättningar.*
10. Niemann, Cajsa, 2017, *Tillitsbaserad styrning i statsförvaltningen – kan Regeringskansliet visa vägen?*
11. Ivarsson Westerberg, Anders (red.), 2017, *Det finns ett kaos mellan verkligheten och kartan – Rapport från Förvaltningsakademiens seminarium om den stora polisreformen.*
12. Ljung, Mikael & Ivarsson Westerberg, Anders, 2017, *När målstyrning blev detaljstyrning – arbetsvillkor och administrativa rutiner i hemtjänsten.*
13. Castillo, Daniel & Ljung, Mikael, 2017, *Arbetsdelning i praktiken – Satsning på nya avlastande tjänster i Skövde kommun.*
14. Rehnberg, Hanna Sofia, 2017, *På väg – Berättelser om Trafikverket.*
15. Nilsson, Torbjörn, 2018, *Mellan rådgivning och kontroll – Den statliga Skolinspektionen som skolexempel 1861–1991.*
16. Gustafsson, Ingrid, 2019, *Internrevisionen och det paradoxala oberoendet.*

Begreppet ”oberoende” används allt mer frekvent i samband med olika former av granskning. Ofta menas då att granskaren är oberoende från den granskade, till exempel genom att de tillhör olika organisationer. Men vad händer när oberoendeidealet ska praktiseras inom en organisation? Med internrevision inom Polisen som utgångspunkt studerar Ingrid Gustafsson hur och vad som ska skiljas åt för att berättelsen om oberoende ska bli trovärdig. Det är alltså inte en värdering av oberoendet som står i fokus, utan arbetet för att skapa det.

Med hjälp av begreppet ”gränsarbete” studerar hon hur oberoende granskning hanteras och skapas generellt och bidrar samtidigt, mer specifikt, till en större förståelse för internrevisionens praktik och villkor.

Fil. dr Ingrid Gustafsson är disputerad inom ämnet Offentlig förvaltning och verksam vid Förvaltningsakademien, Södertörns högskola.

Förvaltningsakademien är en mångvetenskaplig centrumbildning vid Södertörns högskola som bedriver forskning om förvaltning, erbjuder uppdragsutbildning och verkar för kvalificerade möten mellan forskning och praktik.

www.sh.se/forvaltningsakademien



Södertörns högskola
Biblioteket
SE-141 89 Huddinge

publications@sh.se
www.sh.se/publications