

CER

CENTRUM FÖR FORSKNING OM
EKONOMISKA RELATIONER

RAPPORT 2012:2

SVENSK EFFEKTIVITETSREVISION I RIKSREVISIONENS REGI



En investering för framtiden



EUROPEISKA
UNIONEN
Europeiska
regionala
utvecklingsfonden



Länsstyrelsen
Västernorrland



Mittuniversitetet
MID SWEDEN UNIVERSITY

Svensk effektivitetsrevision i Riksrevisionens regi

Peter Öhman, Anders Grönlund och Fredrik Svärdsten

Detta projekt, som Peter Öhman vid CER bedrivit i samarbete med forskare från Stockholms universitet, visar att Riksrevisionen har valt en något udda inriktning på svensk effektivitetsrevision. Rapporten sammanfattar de resultat som tidigare publicerats i akademirapporten "Riksrevisionen – effektivitetens, rättssäkerhetens och demokratins väktare" (Skærbæk, Öhman, Montgomery, Svärdsten och Grönlund, 2008) och i den internationella tidskriftsartikeln "Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in Sweden" (Grönlund, Svärdsten och Öhman, 2011). Forskningsresultaten låg även till grund för förslaget i Riksrevisionsutredningen 2009 om en ny inriktning på svensk effektivitetsrevision.

Inledning

När Riksrevisionen bildades 2003 var det ett trendbrott inom svensk offentlig revision. Sverige fick en sammanhållen och konstitutionellt förankrad revisionsmyndighet, med uppgift att självständigt och oberoende granska den verksamhet som bedrivs av staten, dvs. regering, myndigheter och statliga bolag. Som en del av riksdagens kontrollmakt fick Riksrevisionen i uppgift att verka för demokratisk insyn, god resursanvändning och effektiv förvaltning. En uttalad ambition var att i medborgarnas intresse planera för och genomföra granskningar som främjar effektiviteten i den offentliga verksamheten och samtidigt utgör underlag för ansvarsutkrävande.

Syfte och tillvägagångssätt

Syftet med detta projekt var att via en kartläggning av Riksrevisionens granskningar illustrera och klassificera hur svensk effektivitetsrevision ser ut och med ledning av gjorda iakttagelser analysera den svenska effektivitetsrevisionen i Riksrevisionens regi.

Via dokumentstudier av Riksrevisionens granskningsrapporter från bildandet 2003 till utgången av år 2010, har vi bedömt och klassificerat samtliga 206 effektivitetsrevisioner med hjälp av ett analyschema. Analyschemat har legat till grund för en klassificering i åtta olika revisionstyper och tre kategorier av s.k. teknisk-juridisk revision, vilket medför att varje effektivitetsrevision har 24 möjliga inriktningar. Dokumentstudierna har kompletterats med seminarier, samtal med revisorer vid Riksrevisionen och löpande avstämningar med en utsedd referensgrupp.

Olika revisionstyper och olika grad av teknisk-juridisk revision

Inom effektivitetsrevision av offentliga organisationer har det inte utvecklats någon "god revisionsd" eller "god revisorsd" motsvarande de seder som finns inom finansiell revision av privata företag. Det finns heller ingen enhetlig syn på vilken eller vilka olika revisionstyper som bäst lämpar sig för att granska den verksamhet som bedrivs av regering, myndigheter och/eller statliga bolag.¹ De mest vedertagna typerna av effektivitetsrevision är "de tre E:na", här benämnda revisionstyp 1, 2 och 3. Revisionen inriktas då mot 1) effektiv resurshushållning, 2) effektivt resursutnyttjande eller 3) effektivitet med avseende på mål och utfall. Det första effektivitetsbegreppet handlar om att hålla nere kostnaderna och minimera de resurser som behövs för att kunna utföra olika uppgifter. Det andra har att göra med verksamhetens produktivitet. Huvudfrågan handlar om vilken koppling som finns mellan de resurser som förbrukas och vad som produceras eller presteras. Det tredje effektivitetsbegreppet är kopplat till verksamhetens måluppfyllelse och handlar om i vilken utsträckning målen har uppnåtts med befintliga resurser och med tillfredsställande kvalitet. Dessa tre revisionstyper kännetecknas normalt av att man beräknar och mäter hur effektiv en organisation är och brukar betecknas som traditionell effektivitetsrevision.²

Därutöver går det att finna teoretiska belägg för ytterligare fyra revisionstyper. Revisionstyp 4, revision av verksamhetsprocesser, handlar om att granska hur verksamheten och dess stödprocesser fungerar. Revisionstyp 5, internt orienterad revision, har sin huvudsakliga koppling till organisationers resurser, processer och prestationer och kan bl.a. inkludera frågor rörande förvaltning och intern samordning. Revisionstyp 6, målrelaterad revision, är inriktad på mål på olika nivåer, och då granskas bl.a. om målen är tydliga, samstämmiga och/eller möjliga att uppnå. Revisionstyp 7, revision av specifika politiska insatser, omfattar granskningar där man utvärderar om politiska beslut ger skattebetalarna valuta för pengarna. Utöver detta kan det finnas ytterligare en revisionstyp. Revisionstyp 8, empiriskt funnen effektivitetsrevision, inkluderar alla typer av revision som inte går att hänföra till någon av de övriga revisionstyperna.

Det finns forskare som hävdar att granskning av en verksamhets effektivitet är en sak och att granskning av efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys, s.k. teknisk-juridisk revision, är en annan sak, som inte hör hemma i effektivitetsrevisioner.³ Samtidigt finns det forskare som hävdar att regelbrott kan vara både skadliga och demoraliserande och att följsamhet mot uppsatta regler kan bidra till en rättssäker, demokratisk och effektiv offentlig sektor.⁴ Med tanke på Riksrevisionens

¹ Bowerman (1996); Bowerman et al. (2003).

² Power (1997).

³ Funnell (1998).

⁴ Olsen (2005).

ambition att länka samman kontroller av effektivitet med kontroller av regelefterlevnad och ansvarsutkrävande kan deras effektivitetsrevisioner innehålla inslag av teknisk-juridisk revision.

Som framgår av Tabell 1 kan olika effektivitetsrevisioner avbildas siffermässigt i 24 möjliga kombinationer. Exempelvis anges en revision av effektiv resurshushållning (revisionstyp 1) utan inslag av teknisk-juridisk revision som 1:0, medan en internt orienterad revision (revisionstyp 5) med stora inslag av teknisk-juridisk revision benämns 5:2. Märk väl att även den åttonde, empiriskt funna, revisionstypen kan ha olika grad av teknisk-juridisk revision och att dessa granskningar därmed kan benämnas 8:0, 8:1 eller 8:2.

Tabell 1: Kopplingen mellan revisionstyp och graden av teknisk-juridisk revision

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8
Grad av teknisk-juridisk revision								
0 (inget inslag)	1:0	2:0	3:0	4:0	5:0	6:0	7:0	8:0
1 (visst inslag)	1:1	2:1	3:1	4:1	5:1	6:1	7:1	8:1
2 (stort inslag)	1:2	2:2	3:2	4:2	5:2	6:2	7:2	8:2

Revisionstyp 1 = Revision av effektiv resurshushållning, 2 = Revision av effektivt resursutnyttjande, 3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall, 4 = Revision av verksamhetsprocesser, 5 = Internt orienterad revision, 6 = Målrelaterad revision, 7 = Revision av specifika politiska insatser, 8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision.

Klassificering av svensk effektivitetsrevision

Som framgår av Tabell 2 nedan klassificeras flest granskningar (88 st) som internt orienterad revision (revisionstyp 5). Granskningarna i denna kategori är inriktade på områden som administration, samordning, uppföljning och rapportering. Denna typ av granskningar står för drygt 40 procent av Riksrevisionens samtliga effektivitetsrevisioner. Näst vanligast är målrelaterad revision (revisionstyp 6). En dryg sjättedel av granskningarna är av denna typ. Revision av verksamhetsprocesser (revisionstyp 4) är en annan jämförelsevis vanligt förekommande granskningsinriktning. Det tyder på att Riksrevisionen inte bara har intresse av att granska kärnaktiviteter, utan även systemen för att styra och kontrollera kärnaktiviteterna.

Tabellen visar också att det finns exempel på granskningar hänförliga till var och en av följande revisionstyper: revision av effektiv resurshushållning, revision av effektivt resursutnyttjande, revision av effektivitet med avseende på mål och utfall samt revision av specifika politiska insatser.

Tabell 2: Klassificering av effektivitetsrevisioner

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
Grad av teknisk-juridisk revision									
0 (inget inslag)	6	4	1	12	30	9	3	2	67
1 (visst inslag)	6	3	5	6	47	20	4	-	91
2 (stort inslag)	2	-	1	9	11	7	-	16	48
Totalt	14	7	7	27	88	36	7	18	206

Revisionstyp 1 = Revision av effektiv resurshushållning, 2 = Revision av effektivt resursutnyttjande, 3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall, 4 = Revision av verksamhetsprocesser, 5 = Internt orienterad revision, 6 = Målrelaterad revision, 7 = Revision av specifika politiska insatser, 8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision.

Resultaten från sammanställningen ovan är intressanta av flera skäl. För det första visar de att en effektivitetsrevision inte är någon uniform företeelse, utan att den kan skifta från fall till fall.⁵ Det förekommer granskningar av samtliga åtta revisionstyper, vilket kan tas som ett tecken på att effektivitetsrevisioner är komplexa till sin natur.⁶

För det andra omfattar Riksrevisionens granskningar i mycket stor utsträckning annat än traditionell effektivitetsrevision. Denna observation kan relateras till snarlika resultat från studier i andra länder.⁷ Även om ett lands revisionsmyndighet formellt anger en orientering mot de tre E:na så har effektivitetsrevisioner visat sig kunna ta en annan riktning i praktiken, trots att en sådan riktningsförändring inte förespråkas av den internationella revisorsorganisationen INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions). I detta sammanhang är det värt att notera att endast en knapp tredjedel av de studerade granskningsrapporterna innehåller ekonomiska beräkningar gjorda av Riksrevisionen och att sådana beräkningar företrädesvis är hemmahörande i de tre traditionella revisionstyperna. Den relativt begränsade andelen ekonomiska beräkningar förstärker intrycket av att Riksrevisionen inte högprioriterar traditionell effektivitetsrevision.

För det tredje visar Tabell 2 att den empiriskt funna formen av effektivitetsrevision (revisionstyp 8) uppgår till en inte obetydlig andel och att inslag av teknisk-juridisk revision kännetecknar dessa granskningar. Nästan alla empiriskt drivna effektivitetsrevisioner är starkt inriktade på teknisk-juridisk revision. Det kan dock noteras att Riksrevisionen inte gjorde några granskningar hemmahörande i denna revisionstyp varken 2009 eller 2010, vilket kan tolkas som att denna typ av effektivitetsrevisioner är under avveckling.

⁵ Jämför Guthrie och Parker (1999); Pollitt et al. (1999); Vikkelse (2007).

⁶ Jämför Funnell (1998); Dittenhofer (2001); Bowerman et al. (2003).

⁷ Jämför Pollitt (2003).

Av tabellen framgår även att majoriteten av Riksrevisionens 206 effektivitetsrevisioner inkluderar teknisk-juridisk revision i större eller mindre omfattning. Kolumnen längst till höger visar att två tredjedelar av alla granskningar (139 st) innehåller sådana inslag och att 48 av dessa granskningar i stor utsträckning är inriktade på att kontrollera efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys. Med tanke på Riksrevisionens uttalade strävan att granska offentliga organisationers följsamhet mot gällande lagar, regler, direktiv och policys är inte detta förvånande. Den relativt omfattande granskningen av regeringens, myndigheternas och de statliga bolagens regelefterlevnad är heller inte unik för Sverige. Teknisk-juridisk revision har visat sig ingå i effektivitetsrevisioner i både Danmark⁸ och Kanada⁹.

Vidare kan vi konstatera att Riksrevisionen täcker in 21 av de 24 möjliga kombinationerna av effektivitetsrevisioner som visas i Tabell 2 och att bara två av de 206 genomförda granskningarna kan misstänkas ligga vid sidan av Riksrevisionens uppdrag. Dessa båda granskningar tillhör inte revisionstyperna 1-7 och innehåller inga inslag av teknisk-juridisk revision (grad 1-2), utan klassificeras som empiriskt funnen effektivitetsrevision utan inslag av teknisk-juridisk revision.

Slutsats

Slutsatsen är att Riksrevisionen beaktar både ekonomi- och demokrativärden i sina granskningar genom att kombinera olika revisionstyper med olika grad av teknisk-juridisk revision. Med andra ord försöker Riksrevisionen i relativt stor utsträckning uppnå en balans mellan att granska hur effektiv regeringen, myndigheter och/eller statliga bolag är (på en skala från bra till dåligt) och hur väl de följer gällande lagar, regler, direktiv och policys (dvs. om de granskade organisationerna gör rätt eller fel). Även om Riksrevisionen uppvisar ett brett spektrum av granskningsinriktningar i sina effektivitetsrevisioner så spelar de tre internationellt sett mest vedertagna revisionstyperna (1-3) en undanskymd roll i svensk effektivitetsrevision.

⁸ Skærbæk och Thorbjørnsen (2007) .

⁹ Gendron et al. (2007) .

Referenser

- Bowerman, M. (1996), *Accounting and Performance Measurement – issues in the Private and Public Sectors*. London: Paul Chapman Publishing Ltd.
- Bowerman, M., Humphrey, C. och Owen, D. (2003), "Struggling for supremacy: The case of UK public audit institutions". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, Nr. 1, s.1-22.
- Dittenhofer, M. (2001), "Performance auditing in governments". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, Nr. 8, s. 438-442.
- Funnell, W. (1998), "Executive coercion and state audit. A processual analysis of the responses of the Australian audit office to the dilemmas of efficiency auditing 1978-84". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, Nr. 4, s. 436-458.
- Gendron, Y., Cooper, D.J. och Townley, B. (2007), "The construction of auditing expertise in measuring government performance". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 32, Nr. 1-2, s. 101-129.
- Guthrie, J. och Parker, L. (1999), "A quarter of a century of performance auditing in the Australian federal public sector". *Abacus*, Vol. 35, Nr. 3, s. 302-332.
- Grönlund, A., Svärdsten, F. och Öhman, P. (2011), "Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in Sweden". *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 24, Nr. 2, s. 107-121.
- Olsen, J.P. (2005), "Maybe it is time to rediscover bureaucracy". *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 16, Nr. 1, s. 1-24.
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. och Waerness, M. (1999), *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C. (2003), "Performance audit in Western Europe: trends and choices". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 30, Nr. 1-2, s. 157-170.
- Power, M. (1997), *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Skærbæk, P. och Thorbjørnsen, S. (2007), "The commodification of the Danish defence forces and the troubled identities of its officers". *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, Nr. 3, s. 243-268.
- Skærbæk, P., Öhman, P., Montgomery, P., Svärdsten, F. och Grönlund, A. (2008), "Riksrevisionen – effektivitetens, rättssäkerhetens och demokratins väktare". *Rapportserien för Akademien för ekonomistyrning i staten*, No. 2008:1, Stockholm: Stockholms universitet.
- Vikkelso, S. (2007), "In between curing and counting: Performance effects of experiments with healthcare information infrastructure". *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, Nr. 3, s. 269-288.