



Företagsekonomiska institutionen  
AKADEMIN FÖR EKONOMISTYRNING I STATEN

# Riksrevisionen – effektivitetens, rättssäkerhetens och demokratins väktare

En studie av effektivitetsrevisioner 2003 - 2007

Akademirapport 2008:1

## **INNEHÅLLSFÖRTECKNING**

<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>6</b>
<b>1. INTRODUKTION</b>	<b>16</b>
<b>2. REFERENSRAM</b>	<b>23</b>
<b>3. METOD</b>	<b>43</b>
<b>4. KVANTITATIV ANALYS AV 120 GRANSKNINGSRAPPORTER</b>	<b>51</b>
<b>5. KVALITATIV ANALYS AV 12 GRANSKNINGSRAPPORTER</b>	<b>69</b>
<b>6. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER</b>	<b>82</b>
<b>7. FORTSATT FORSKNINGS- OCH UTVECKLINGSARBETE</b>	<b>85</b>
<b>REFERENSER</b>	<b>86</b>
<b>BILAGA 1 – ANALYSSCHEMA FÖR KVANTITATIV ANALYS</b>	
<b>BILAGA 2 – ANALYSSCHEMA FÖR KVALITATIV ANALYS</b>	
<b>BILAGA 3 – NOTER TILL ANALYSSCHEMAN</b>	
<b>BILAGA 4 – KOPPLINGEN MELLAN REVISIONSTYP OCH GRADEN AV TEKNISK- JURIDISK REVISION FÖR ÅREN 2004, 2005, 2006 OCH 2007</b>	
<b>BILAGA 5 – RIKSREVISIONENS KONSTITUTIONELLA OBEROENDE</b>	
<b>BILAGA 6 – HIERARKISKT, LEGALT, POLITISKT OCH PROFESSIONELLT ANSVAR</b>	
<b>BILAGA 7 – RIKSDAGENS 27 UTGIFTSOMRÅDEN</b>	
<b>BILAGA 8 – EN INDIKATOR PÅ VÄSENTLIGHET UTIFRÅN UTGIFTSOMRÅDE</b>	



## FÖRORD

Riksrevisionen (RiR) och Stockholms universitet (SU) har träffat en långsiktig (femårig) överenskommelse om områdesbevakning och stöd till granskningsverksamhet (Dnr SU-301-2218-07). Inom ramen för överenskommelsen har ett avtal ingåtts med Företagsekonomiska institutionen om att genomföra en pilotstudie. Denna pilotstudie inleddes i september 2007. En första delrapport presenterades i oktober och slutrapporten överlämnades till Riksrevisionen i april 2008.

Internationellt finns ingen allmänt vedertagen modell för effektivitetsrevision, utan inriktningen växlar beroende på bl.a. nationell förvaltningsmodell. Sverige har en lång tradition med stabil demokrati utifrån en riksdagsmajoritet, kollektiva regeringsbeslut, självständiga myndigheter och kommunalt självstyre. Mot denna bakgrund har studien bl.a. varit inriktad internt i RiR på värdekedjans tre första delar och tre nyckelbegrepp (inom parenteser): resurser (målformuleringsprocessen), aktiviteter (kvalitetssäkringsmetoder) och prestationer (verkningsgrad).

Riksrevisionen är en ny myndighet. Den har funnits i nuvarande form sedan 2003, men statlig revision har bedrivits i någon form sedan 1500-talet. Riksrevisionen bildades genom en sammanslagning av Riksrevisionsverket (en myndighet under regeringen) och Riksdagens Revisorer (en myndighet under riksdagen). Ambitionen var att skapa en oberoende statlig revision som skulle utgöra riksdagens kontrollmakt gentemot regeringen och dess myndigheter. Från starten den 1 juli 2003 till den 31 december 2007 har RiR publicerat 120 granskningsrapporter. Vi har läst alla dessa, kommenterat och analyserat dem. Vi har också diskuterat rapporter och granskningsprocesser med revisorer vid Riksrevisionen och hållit regelbundna avstämningsmöten med företrädare för RiR för att närmare avgöra inriktningen på pilotstudiens olika delar.

Syftet med denna pilotstudie är att via en kartläggning av Riksrevisionens hittills gjorda granskningar illustrera och klassificera hur svensk effektivitetsrevision ser ut, och med ledning av gjorda iakttagelser ge vissa rekommendationer inför Riksrevisionens fortsatta arbete med att utveckla sin effektivitetsrevision. Vi avser dessutom att lägga grunden för fortsatt forsknings- och utvecklingssamarbete inom ramen för överenskommelsen mellan Riksrevisionen och Stockholms universitet. Vi vänder oss i första hand till Riksrevisionen med denna rapport. Oss veterligen har ingen mer systematisk genomgång av RiR tidigare genomförts av någon svensk forskningsgrupp. Denna rapport kommer därför också troligen att läsas av politiker, tjänstemän och forskarkollegor.

Då det inte finns en enda sanning har vi ingen ambition att ge ”den heltäckande bilden” av vad effektivitetsrevision handlar om. Däremot har vi utifrån en referensram försökt beskriva och analysera vad Riksrevisionen är och gör. Vi menar att vi behöver dela världen för att kunna dela den med varandra<sup>1</sup>. Det är endast genom att göra skillnad och sätta ord och begrepp på verkligheten som vi kan bilda mening och dela denna verklighet med andra. Konkret har vi delat in effektivitetsrevision i åtta revisionstyper och teknisk-juridisk revision i tre grader av regelefterlevnad. Vi har också anlagt olika kommunikations- och kvalitetsaspekter på effektivitetsrevision. Vår förhoppning är att vi med den följande redogörelsen som grund kan börja diskutera statlig revision utifrån en gemensam begreppsapparat. Men återigen, rapporten gör inget anspråk på att återge den enda sanningen eller ”den heltäckande bilden” av verkligheten.

Inom Företagsekonomiska institutionen har forskare vid Akademien för ekonomistyrning i staten (AES) utfört detta uppdrag. AES består av representanter för ett antal myndigheter samt forskare vid Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet, som tillsammans arbetar för att initiera, skapa och förmedla kunskap om statlig ekonomi- och verksamhetsstyrning.

---

<sup>1</sup> Vår kollega professor Bengt Kristensson Ugglå har inspirerat oss under studien. Läs vidare i *Slaget om verkligheten* (2002).

Forskningsgruppen vid AES har i det här fallet bestått av en inre kärna och en referensgrupp. Ansvariga för studien har varit professor Peter Skærbæk, Copenhagen Business School, universitetslektor Peter Öhman, Mittuniversitet i Sundsvall och från Stockholms universitet civilekonom Pia Montgomery, forskningsassistent Fredrik Svärdsten och docent Anders Grönlund (projektledare). Referensgruppen har löpande lämnat värdefulla kommentarer på det framskridande arbetet. Den har bestått av professor Bengt Kristensson Ugglå, Åbo Akademi, professor Sven Modell, Manchester Business School, universitetslektor Thomas Carrington, Uppsala universitet och från Stockholms universitet docent Bino Catasús, professor Pierre Guillet de Monthoux samt doktoranderna Eva Wittbom och Fredrika Wiesel. Universitetslektor Gunilla Myreteg, Örebro universitet, har bidragit med viss hjälp i den kvantitativa analysen. Studien har delfinansierats av Riksrevisionen och Vetenskapsrådet.

Stockholm 2008-04-15

Anders Grönlund  
Föreståndare för Akademin för ekonomistyrning i staten

## SAMMANFATTNING

*Riksrevisionen beaktar ekonomi- och demokrativärden i sina granskningar genom att kombinera olika typer av effektivitetsrevisioner med olika grad av teknisk-juridisk revision.*

Denna slutsats har vi kommit fram till efter att ha studerat Riksrevisionens samtliga 120 granskningsrapporter t.o.m. utgången av 2007 och klassificerat dessa i ett analyschema. Där har vi utvecklat åtta olika typer av effektivitetsrevisioner, alla med inriktning mot någon form av ekonomiska värden (som t.ex. god hushållning, produktivitet och effektivitet). Den andra dimensionen mäter tre grader av regelefterlevnad (teknisk-juridisk revision). Här granskas rättssäkerhet och demokrati.

I nästan hälften av granskningarna (56 st) beaktar RiR såväl effektivitet som regelefterlevnad. Dessa granskningar kännetecknas av att traditionell eller utvidgad effektivitetsrevision kombineras med en viss eller stark inriktning på teknisk-juridisk revision. I en tredjedel av granskningarna (44 st) har RiR effektivitet utan inslag av teknisk-juridisk revision i blickfånget. I en sjättedel av granskningarna (19 st) är den teknisk-juridiska revisionen styrande för effektiviteten.

Som Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. föreskriver tycks Riksrevisionen inte bara se till ekonomivärden utan även beakta andra intressen för samhället (demokrativärden)<sup>2</sup>. Tillsammans kan dessa både inriktningar ge underlag för ansvarsutkrävande med avseende på effektivitet (bra eller dåligt) och med avseende på regelefterlevnad (rätt eller fel).

Vi kan däremot inte se något tydligt mönster eller några explicita uttalanden om val av revisionstyper och grad av teknisk-juridisk revision inom väsentliga områden eller för särskilda revisionsproblem. Inte heller kan vi se att den traditionella effektivitetsrevisionen har någon särskilt framskjuten plats i svensk effektivitetsrevision. Vi uppfattar det som att Riksrevisionen befinner sig i ett skede där de utvecklar sin effektivitetsrevision utifrån historiska arv, i en miljö med en förvaltningsmodell under förändring och med ett mandat att granska statlig verksamhet och respektera självstyre för landsting och kommuner.

### Rekommendationer

Våra rekommendationer till Riksrevisionen grundar sig på en utveckling mot standardisering och professionella bedömningar. Orienteringen mot standardisering (structure) representerar ett förutbestämt och systematiskt revisionsarbete som bygger på tydliga riktlinjer, manualer, datorstöd etc. Orienteringen mot professionella bedömningar (judgement) betonar revisorernas erfarenhet och deras förmåga att utifrån etablerad praxis ta olika aspekter under övervägande och anpassa sig till rådande förhållanden. Dessa professionella bedömningar kan endast göras av tjänstemän som tillhör en profession (här menas professionen för effektivitetsrevision).

*Med avseende på standardisering föreslår vi att:*

\* Riksrevisionen gör en mer *stringent granskningsplan* med kopplingar till verkställighetskedjan, revisionsstrategier, program, väsentlighet och risk. Här kan man motivera kombinationer av revisionstyper och teknisk-juridisk revision. Vi har uppfattat att Riksrevisionens granskningsplan primärt riktas till

---

<sup>2</sup> Lagen anger att RiR ska granska "... förhållanden med anknytning till statens budget, genomförandet och resultatet av statlig verksamhet och åtaganden i övrigt [ekonomivärden, eget tillägg i kursivt] men får också avse de statliga insatserna i allmänhet [demokrativärden, eget tillägg i kursivt]. Granskningen skall främja en sådan utveckling att staten med hänsyn till allmänna samhällsintressen får ett effektivt utbyte av sina insatser (effektivitetsrevision)."

Riksrevisionens styrelse, regering och riksdag. Granskningsplanen skulle kunna utvecklas och även riktas till andra målgrupper, då det kan vara en fördel att ha medborgarfokus och en form och stil som allmänheten förstår och kan ta till sig. Här grundläggs en viktig del av Riksrevisionens legitimitet.

\* Riksrevisionen som bas för sitt arbete utformar *två typsorter av effektivitetsrevisioner*. Den ena utgör en standardtyp som i relativt stor utsträckning präglas av standardisering i både arbetet och i rapportens utformning. Den andra är en mer grundlig variant som i relativt stor utsträckning präglas av professionella bedömningar i både arbetet och i rapportens utformning. Den första typen kan användas när revisionsproblemet tillåter en standardiserad metodik. Den andra typen kan användas vid komplexa eller särskilt omfattande revisionsproblem som kräver en anpassad metodik. Med två typsorter skulle det gå att göra en koppling mellan å ena sidan resurser och å andra sidan val av revisionstyp, grad av teknisk-juridisk revision, användning av metoder och utformning av rapporter.

För båda typsorterna av effektivitetsrevisioner gäller att:

- Riksrevisionen strävar efter en tydlig koppling mellan effektivitetsrevision och den årliga revisionen.
- Riksrevisionen strävar efter att tonen i granskningsrapporterna ska visa på en kritisk genomgång av brister och samtidigt vara i en lärande anda, dvs. att både ris och ros tas upp.

\* Riksrevisionen skapar *en mall för hur strukturen* i granskningsrapporterna ska se ut (att det finns vissa fasta rubriker, att det tydligt framgår vilka granskningsobjekten har varit, vilket/vilka utgiftsområden som berörs, syftet/syftena med granskningen, val av metoder etc.).

\* Riksrevisionen *förbättrar läsbarheten* genom att i högre utsträckning följa de egna rekommendationerna i ”Skrivråd för Riksrevisionens rapporter”. På så sätt kan man nå fler läsarkategorier.

\* Riksrevisionen *väcker ett större intresse för rapporterna* genom att inleda sammanfattningen i huvudrapporterna och på webbplatsen med slutsatser. På så sätt kan man nå ut till fler läsare.

\* Riksrevisionen *ökar tillgängligheten av rapporterna* och sammanfattningarna, i första hand på webbplatsen. Sammanfattningarna från huvudrapporterna kan publiceras separat på webbplatsen.

*Med avseende på professionella bedömningar föreslår vi att:*

\* Riksrevisionen fortsätter att utveckla arbetet med *kvalitetssäkring*. Vi avser här kvalitetsaspekter på granskningsprocessen, dvs. kvalitetssäkring av områdesbevakningar, förstudier, effektivitetsrevisioner, uppföljningar och samverkan med årlig revision. En viktig del här är metodologin, dvs. olika aspekter på metodval och medvetenheten om olika metoders styrkor och brister. En annan viktig del är att diskutera revisionsnormer. Mot vilken slags norm för ”god effektivitet” ska en granskning utföras?

\* Riksrevisionen fortsätter att utveckla en *professionell kompetens* inom kåren av effektivitetsrevisorer. En viktig del är att kunna göra professionella och balanserade bedömningar utifrån etablerad praxis avseende effektivitetsfrämjande åtgärder och kontroller av regelefterlevnad. En annan viktig del är avvägningar mellan att ange bristområden och att ge rekommendationer, dvs. att man medvetet balanserar kontrollant- och rådgivarrollen.

\* Riksrevisionen utvecklar en modell för *väsentlighet och risk* vid effektivitetsrevisioner. Här kan redovisnings- och revisionsforskningen bidra med lösningar.

\* Riksrevisionen *fördjupar kompetensen i hur man skriver rapporter och kommunicerar* med olika typer av läsare.

\* Riksrevisionen *tar initiativ till en diskussion om sitt mandat* till att omfatta hela verkställighetskedjan och möjligheten att även granska landsting och kommuner i de fall statliga medel berörs.

Sammanfattningen disponeras efter rapportens struktur i sex delar (kapitel). Vi har inlett med kapitel 6, resultat och rekommendationer. Vi fortsätter med kapitel 1-5. Kapitel 7, förslag till fortsatt forsknings- och utvecklingsarbete, ingår inte i sammanfattningen.

## **Introduktion**

I introduktionskapitlet hänvisar vi till en långsiktig överenskommelse mellan Riksrevisionen (RiR) och Stockholms universitet (SU) om områdesbevakning och stöd till granskningsverksamhet. Ett första projekt inom ramen för denna överenskommelse är den föreliggande pilotstudien.

Att Riksrevisionen (RiR) bildades 2003 kan betraktas som ett trendbrott inom svensk offentlig revision. Den svenska revisionsordningen har tidigare utgjorts av en resursmässigt svag men grundlagsreglerad revision under riksdagen (Riksdagens revisorer), och en konstitutionellt svagt förankrad men resursmässigt starkare revision under regeringen (Riksrevisionsverket). När RiR bildades fick Sverige en ny sammanhållen och konstitutionellt förankrad revisionsmyndighet, med uppgift att oberoende granska den verksamhet som bedrivs av staten. Som en del av riksdagens kontrollmakt ska RiR skapa demokratisk insyn och medverka till god resursanvändning och en effektiv förvaltning. RiR leds av tre riksrevisorer valda av riksdagen, som självständigt ska fatta beslut om vad som ska granskas, hur granskningarna ska utföras och vilka slutsatser av granskningarna som ska redovisas.

Riksrevisionen har tre verksamhetsgrenar: effektivitetsrevision, årlig revision och internationell verksamhet. Det är effektivitetsrevision som står i centrum för denna studie. Varje år genomför RiR ca 30 effektivitetsgranskningar. Granskningarna resulterar i granskningsrapporter som i första hand riktas till riksdagen, regeringen och granskade myndigheter eller bolag etc., men även till den breda allmänheten.

Utgångspunkten för RiR:s granskningar är att identifiera och beskriva brister i hur olika delar av statsförvaltningen hanterar det uppdrag man har fått från riksdagen. Riksrevisorerna har beslutat att effektivitetsrevisionen ska vara inriktad på frågeställningar som är väsentliga för samhället och där det föreligger en risk för bristande effektivitet. Riksrevisorerna har även beslutat att granskningarna ska förse riksdag, regering, myndigheter och bolag med underlag för ansvarsutkrävande.

RiR har således ambitionen att utföra granskningar som är effektivitetsfrämjande samtidigt som de utgör underlag för ansvarsutkrävande. Idag anser RiR att granskningarna inom effektivitetsrevisionen lever upp till ambitionen att utgöra underlag för ansvarsutkrävande, men att man i ökad utsträckning vill utföra granskningar som är inriktade mot mål och måluppfyllelse.

Mot bakgrund av vad Riksrevisionen är och gör är syftet med denna studie att:

- illustrera och klassificera hur effektivitetsrevisionen bedrivs i Sverige,
- med ledning av gjorda iakttagelser lägga synpunkter och ge vissa rekommendationer inför Riksrevisionens fortsatta arbete med att forma sina effektivitetsrevisioner och
- skapa en plattform för vidare studier och ett fortsatt forsknings- och utvecklingsarbete inom ramen för den långsiktiga överenskommelsen mellan Riksrevisionen och Stockholms universitet.



## Referensram

Vår ambition med referensramen är att med hjälp av litteraturen försöka beskriva och analysera vad Riksrevisionen är och gör med avseende på effektivitetsrevision. Vi sätter ord och begrepp på Riksrevisionens verklighet och det är först då som den går att beskriva, studera och diskutera med andra.

Referensramen utgår från den s.k. *värdekedjan* som i all sin enkelhet är välkänd för de flesta inom offentlig förvaltning. Utifrån värdekedjan sammanställer vi åtta olika revisionstyper och tre olika grader av teknisk-juridisk revision (Compliance audit). Referensramen behandlar därefter kommunikation som budskap och medium med inriktning på en texts språkliga läsbarhet, yttre form och typografiska läsbarhet. Denna del grundar sig även på skrivregler och vedertagen praxis. Efter detta tar vi upp olika aspekter på kvalitet och återknyter i det sammanhanget till värdekedjan.

Inom effektivitetsrevision har det ännu inte utvecklats någon ”god revisionsssed” eller ”god revisorssed” motsvarande de som finns inom finansiell revision (jämför Bowerman et al., 2003). Vi för därför en omfattande diskussion om sju olika slags *revisionstyper*. De mest vedertagna revisionstyperna är ”de tre E:na”, (revisionstyp 1, 2 och 3). Revisionen inriktas då mot 1) effektiv resurshushållning (Economy audit), 2) effektivt resursutnyttjande (Efficiency audit) och 3) effektivitet med avseende på mål och utfall (Effectiveness audit). Revisionstyp 4, revision av specifika politiska insatser, omfattar granskningar där man utvärderar om specifika politiska insatser ger skattebetalarna värde för pengarna (Policy audit). Revisionstyp 5, revision av verksamhetsprocesser, handlar om granskningar av hur verksamheten och dess processer bedrivs (Operational audit). Revisionstyp 6, målrelaterad revision, är inriktad på mål på olika nivåer i verkställighetskedjan, och då bl.a. om målen kan förtydligas eller förändras (Goal-related audit). Revisionstyp 7, empiriskt funnen effektivitetsrevision, har i huvudsak en koppling till värdekedjans tre första steg (resurser, processer och prestationer) och kan inkludera frågor rörande rapportering och förvaltning (Internally oriented audit).

Dessa sju revisionstyper är alla hämtade från litteraturen. Vi håller öppet för ytterligare en revisionstyp inom effektivitetsrevision. Med denna åttonde revisionstyp, empiriskt funnen effektivitetsrevision (Empirically grounded audit), avses all annan möjlig form av effektivitetsrevision som inte ingår i revisionstyperna 1-7. Vi kan därmed lista åtta möjliga revisionstyper:

- Revisionstyp 1 = Revision av effektiv resurshushållning (Economy audit)
- Revisionstyp 2 = Revision av effektivt resursutnyttjande (Efficiency audit)
- Revisionstyp 3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall (Effectiveness audit)
- Revisionstyp 4 = Revision av specifika politiska insatser (Policy audit)
- Revisionstyp 5 = Revision av verksamhetsprocesser (Operational audit)
- Revisionstyp 6 = Målrelaterad revision (Goal-related audit)
- Revisionstyp 7 = Internt orienterad revision (Internally oriented audit)
- Revisionstyp 8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision (Empirically grounded audit)

Å ena sidan går det att hävda att granskningar av en verksamhets effektivitet är en sak och att granskningar av efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys (Compliance audit) är en annan sak (jämför Sharma, 2007). Å andra sidan går det att hävda att regelbrott kan vara både skadliga och demoraliserande och att följsamhet mot uppsatta regler och direktiv kan bidra till en rättssäker, demokratisk och effektiv offentlig sektor. Med tanke på Riksrevisionens ambition att länka samman ansvarsutkrävande avseende regelefterlevnad med en granskning av effektivitet håller vi öppet för detta, trots att det normalt skiljs på dessa två sorters revision (Power, 1997; Funnell, 1998).

I det här sammanhanget är det på sin plats att notera att det finns en etablerad målkonflikt mellan ekonomivärden och demokrativärden som tillsammans utgör vårt offentliga etos (SOU 1999:76; SOU 2000:1). Ekonomivärden kan omfatta funktionell rationalitet, kostnadseffektivitet och produktivitet medan

demokrativärden kan omfatta rättssäkerhet och politisk demokrati ur ett medborgarperspektiv. Enligt ovanstående betraktelsesätt behöver inte spänningsfältet (och målkonflikten) mellan effektivitet, rättssäkerhet och demokrati innebära att det handlar om antingen eller, utan att det kan handla om både och.

Som framgår av nedanstående tabell kan dessa olika effektivitetsrevisioner avbildas siffermässigt. Exempelvis anges en revision av effektiv resurshushållning (revisionstyp 1) utan inslag av teknisk-juridisk revision med 1:0, medan en internt orienterad revision (revisionstyp 7) med stora inslag av teknisk-juridisk revision benämns 7:2. Märk väl att även den åttonde revisionstypen kan ha olika grad av teknisk-juridisk revision och att dessa granskningar därmed kan benämnas 8:0, 8:1 eller 8:2. Vi har därmed utvidgat traditionell effektivitetsrevision från ”de tre E:na” till åtta olika revisionstyper och tre grader av teknisk-juridisk revision i en matris med 24 möjliga kombinationer.

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

Tabell A. Förhållandet mellan revisionstyp och graden av teknisk-juridisk revision.

Den andra delen i referensramen behandlar *kommunikation*. Det är ett allmänt problem i staten att nå ut med rapporter till olika intressentgrupper, särskilt till den stora allmänheten. Myndighetstexter ska kunna läsas av skilda typer av mottagare. Vi har här ställt samman ett innehåll som gör det möjligt att analysera granskningsrapporter och deras läsbarhet i olika dimensioner (språklig läsbarhet samt yttre form och typografisk läsbarhet). Språkrådet definierar läsbarhet som både språklig läsbarhet (möjligheten att förstå en text språkligt) och typografisk läsbarhet (möjlighet att urskilja tecken). Den typografiska läsbarheten kan hänföras till den yttre formen för texten, där flera faktorer ingår som påverkar läsarens intresse.

Den tredje och sista delen i referensramen behandlar *revisionskvalitet*. Vi har valt att fästa uppmärksamheten på ett antal centrala områden inom revisionsforskningen, nämligen standardisering kontra professionella bedömningar, effektivitetsfrämjande kontra ansvarsutkrävande och olika revisorsroller samt kvalitet med koppling till värdekedjan, inkl. väsentlighet och risk. Här ingår också ett kort avsnitt om jämställdhetsintegrering.

Vi använder referensramen både som tankekarta och som underlag för klassificeringar och analyser avseende studiens empiri. Vi bedömer att vi därmed kan illustrera och klassificera hur effektivitetsrevisionen bedrivs av Riksrevisionen och ge rekommendationer till RiR inför deras fortsatta arbete med utformningen av dessa. Slutligen kan referensramen generera intressanta områden för fortsatta forsknings- och utvecklingsuppdrag.

## Metod

I denna pilotstudie har vi som metod i huvudsak genomfört dokumentstudier och även fört diskussioner med revisorer inom Riksrevisionen. Därutöver har vi anordnat två seminarier vid Stockholms universitet och löpande diskuterat studien med vår referensgrupp. Vi har bedömt Riksrevisionens granskningsrapporter med hjälp av ett analyschema med ett antal utvalda bedömningsvariabler. Schemat

har legat till grund för både en kvantitativ och en kvalitativ analys av rapporterna. Vid den kvantitativa analysen har vi använt en modifierad (förkortad) variant av schemat.

Den kvantitativt inriktade studien omfattar samtliga 120 granskningsrapporter som RiR har publicerat t.o.m. utgången av 2007. Vi analyserar rapporterna både totalt och fördelat per år: 2004 (inkl. rapport 2003:1), 2005, 2006 och 2007. I den kvalitativt inriktade studien analyserar vi 12 av dessa granskningsrapporter, vilka har valts ut mot bakgrund av att de behandlar olika verksamheter i statsförvaltningen.

Analysschemat har delats in i fem huvudområden, bakgrundsinformation, syfte och metod, revisionen, slutsatser och rekommendationer samt slutligen rapportens läsbarhet.

*Bakgrundsinformationen* består av beslutande revisor, granskningsobjekt, granskad myndighetsnivå, vilket utgiftsområde granskningen berör samt kopplingen till verkställighetskedjan. Granskningarnas *Syfte och metod* beaktar vi enbart i den kvalitativa analysen. Vi undersöker i vilken omfattning syftet är beskrivet och motiverat och om det är tydligt angivet. Vi visar om och på vilket sätt det är kopplat till revisionsproblem, revisionsfrågor och om det finns en konsistens genom granskningsrapporten, från revisionsproblem via syfte, metod, iakttagelser och analys till slutsatser och eventuella rekommendationer. Vi analyserar på vilket sätt metodval och metodansatser är motiverade och om det finns en kritisk medvetenhet om metodernas styrkor och brister.

Inom huvudområdet *Revisionen* gör vi inledningsvis en klassificering av granskningarnas revisionstyp (1-8). Därefter gör vi en bedömning av i vilken utsträckning Riksrevisionen gör egna beräkningar utifrån gjorda metodval eller bearbetar befintligt statistiskt material. I anslutning till detta kommenterar vi även om räkenskapsrevision (Financial audit) används som en kompletterande del i revisionsarbetet. Vi beaktar även i vilken utsträckning granskningarna präglas av teknisk-juridisk revision (Compliance audit). Därefter anger vi om granskningarna har hållit sig inom tidsramen eller ej samt i vilken utsträckning granskningarna är kopplade till Riksrevisionens årliga revision.

Huvudområdet *Slutsatser och rekommendationer* behandlar antalet påtalade bristområden och rekommendationer samt hur tydligt de anges, vem rekommendationerna riktas till samt hur stark kopplingen är mellan angivna brister och rekommendationer. I det sista huvudområdet, *Rapportens läsbarhet*, behandlas rapporternas språkliga läsbarhet, rapporternas omfång, layout och typografi samt rapporttexternas yttre form.

Vi gör även några analyser av revisionskvalitet utifrån väsentlighetsbegreppet. Den första av våra tre valda indikatorer är antalet granskningar per utgiftsområde i jämförelse med riksdagens statsbudget per utgiftsområde. De två andra indikatorerna grundar sig på hur antalet granskningar fördelas på olika revisionstyper respektive på olika grader av teknisk-juridisk revision i en genomförd effektivitetsrevision.

### **Kvantitativ analys**

Givet den ursprungliga tanken bakom effektivitetsrevisioner skulle man kunna tro att granskningsrapporterna domineras av redogörelser för grad av måluppfyllelse och effektivitet, men så är inte fallet. I den kvantitativa analysen visar det sig att Riksrevisionen har en mångfacetterad inriktning med avseende på revisionstyp och år 2007 finns samtliga åtta revisionstyper representerade. Tabell B visar fördelningen av Riksrevisionens genomförda granskningar utifrån dominerande revisionstyp.

Revisionstyp	Antal	Procentuell fördelning
<b>1 = Revision av effektiv resurshushållning</b>	8	6,7
<b>2 = Revision av effektivt resursutnyttjande</b>	6	5,0
<b>3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall</b>	2	1,7
<b>4 = Revision av specifika politiska insatser</b>	3	2,5
<b>5 = Revision av verksamhetsprocesser</b>	18	15,0
<b>6 = Målrelaterad revision</b>	22	18,3
<b>7 = Internt orienterad revision</b>	41	34,1
<b>8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision</b>	20	16,7
<b>Summa</b>	120	100

Tabell B. De 120 genomförda granskningarnas fördelning på dominerande revisionstyp.

Som framgår av tabellen klassificeras flest granskningar (41 st) som internt orienterad revision (revisionstyp 7). Granskningarna i denna kategori är kopplade till värdekedjans tre första steg och inriktade på områden som rapportering, uppföljning, samordning och administration. Denna typ av granskningar svarar för en tredjedel av de effektivitetsrevisioner som Riksrevisionen har genomfört t.o.m. utgången av 2007. Näst vanligast är målrelaterad revision. Nästan en femtedel av granskningarna (22 st) tillhör revisionstyp 6. Vidare kan var sjätte genomförd granskning (20 st) föras till den empiriskt funna revisionstypen (revisionstyp 8). Revision av verksamhetsprocesser (revisionstyp 5) är också jämförelsevis vanligt förekommande. I denna kategori återfinns 18 granskningar.

Övriga revisionstyper är inte lika vanliga. Det finns en handfull exempel på granskningar som är hänförliga till var och en av följande revisionstyper: revision av effektiv resurshushållning (8 st), revision av effektivt resursutnyttjande (6 st), revision av specifika politiska insatser (3 st) samt revision av effektivitet med avseende på mål och utfall (2 st).

Bilden av svensk effektivitetsrevision ser i stort sett likadan ut när vi tar hänsyn till att flera revisionstyper kan ingå i en och samma granskning. Rangordningen mellan revisionstyperna är i stort sett oförändrad och det är främst revision av effektiv resurshushållning (revisionstyp 1) som ökar i omfattning när totalbilden redovisas.

Resultaten från ovanstående sammanställning 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. Samtidigt som en stor variation avseende revisionstyp kan vara en styrka riskerar den att ge ett något spretigt intryck. För det andra omfattar Riksrevisionens granskningar i stor utsträckning annat än traditionell effektivitetsrevision. Denna observation kan jämföras med snarlika konstateranden i andra länder. Intrycket av att Riksrevisionen inte prioriterar den traditionella effektivitetsrevisionen förstärks av att egna ekonomiska beräkningar inte förekommer i 67 procent av granskningarna.

För det tredje uppgår den empiriskt funna formen av effektivitetsrevision (revisionstyp 8) till en förhållandevis stor andel. I denna revisionstyp visar sig alla granskningar utom en vara starkt inriktade på teknisk-juridisk revision. Med tanke på denna gemensamma nämnare kallar vi den här revisionstypen för teknisk-juridiskt styrd effektivitetsrevision. Mot bakgrund av Riksrevisionens uttalade strävan att granska följsamheten mot gällande lagar, regler, direktiv och policys (demokrativärden) är det heller inte förvånande att nästan två tredjedelar av alla granskningar (75 st) innehåller inslag av teknisk-juridisk revision (Compliance audit) i större eller mindre grad.

Majoriteten av granskningarna (71 st) har varit inriktade på regeringen samt två eller flera myndigheter eller bolag etc. Detta kan ses som en indikation på att RiR beaktar hela verkställighetskedjan i flertalet av

sina granskningar. Även resterande revisioner kan beakta verkställighetskedjan, då det beroende på aktuella förhållanden inte alltid är relevant att inkludera hela verkställighetskedjan i en granskning. I nära 90 procent av fallen ställs rekommendationer till regeringen. Detta skulle kunna tyda på att RiR anser att det är regeringen, dvs. politikerna, och inte myndigheterna, dvs. tjänstemännen, som har störst ansvar för den statliga verksamheten. Om vi jämför vilken myndighetsnivå rekommendationerna riktas till med vilken myndighetsnivå som har granskats så är skillnaderna stora i flera fall. Det gäller framför allt det första året (2004). En jämförelse mellan 2004 och det senaste året (2007) visar att överensstämmelsen mellan myndighetsnivå avseende granskning och myndighetsnivå avseende rekommendationer har blivit betydligt större.

I genomsnitt är granskningsrapporterna 59 sidor långa, men antalet sidor varierar från 11 till 169. Detta kan jämföras med Riksrevisionens egna riktlinjer på 50 sidor. År 2004 ligger 59 procent av rapporterna i intervallet 30-70 sidor och år 2007 har siffran stigit till 80 procent. Det betyder att allt färre rapporter är mycket korta eller mycket långa.

I rapporterna förekommer tabeller från noll till 16 per rapport och illustrationer från noll till 33 per rapport. Det är ovanligt att det finns mer än fem tabeller eller illustrationer i en rapport. Vidare saknas tabeller i 30 rapporter och illustrationer i 46 rapporter. Bilder förekommer bara i en av de 120 rapporterna. Majoriteten av granskningsrapporternas sammanfattningar (72 st) inleds med bakgrundsinformation eller frågeställningar. I 42 rapporter inleds sammanfattningarna med "Riksrevisionen har granskat" eller liknande formulering. Endast tre rapporter har en sammanfattning som börjar med slutsatser.

Vi har gjort tre försök till att operationalisera begreppet väsentlighet. En första möjlig indikator kan vara Riksrevisionens procentuella fördelning av effektivitetsrevisioner per utgiftsområde (jämfört med riksdagens statsbudget per utgiftsområde). Vi fann då att Riksrevisionen lägger en förhållandevis stor del av sina resurser på granskningar inom vissa utgiftsområden och en mindre del på andra (jämfört med statsbudgetens fördelning per utgiftsområde).

En annan indikator på väsentlighet kan vara antalet granskningar per revisionstyp. Vi kan här se ett annat slag av väsentlighet. När väl en granskning är beslutad (inom ett visst utgiftsområde, vid en viss bestämd myndighet eller inom ett visst program), kan RiR välja att utföra olika typer av revisioner. RiR har utifrån sina bedömningar och prioriteringar valt att fånga väsentliga områden och inriktningar med hjälp av revisionstyperna 5-8 i 84 procent av fallen.

En tredje möjlig indikator kan vara inriktningen på teknisk-juridisk revision (Compliance audit). Två tredjedelar av alla granskningar har inslag av teknisk-juridisk revision och knappt hälften av dessa är i stor utsträckning inriktade på att kontrollera efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys.

Sammanfattningsvis kan vi notera att val av utgiftsområden, revisionstyp och grad av teknisk-juridisk revision kan vara medvetna och ingå i en överordnad strategi för väsentlighetsbedömningar. Dessa val kan också ha gjorts implicit eller omedvetet utifrån personliga kompetenser, historiska arv och andra bevekelsegrunder.

### **Kvalitativ analys**

Ett av de undersökta områdena i den kvalitativa analysen är i vilken omfattning syftet är beskrivet och motiverat och om det är tydligt angivet. Ett annat är om metodval och metodansatser är motiverade och om det finns en kritisk medvetenhet om metodernas styrkor och brister. Vår sammanvägda bedömning av de 12 utvalda granskningsrapporterna är att det saknas en konsekvent beskrivning av syften och koppling till revisionsfrågor. Däremot har de flesta granskningar utförts med kvalitetssäkrade metoder. Trots en viss förkärlek för dokumentstudier och intervjuer ger metodvariationen uttryck för att olika granskningar kan

ta olika form och att en effektivitetsrevision inte ska ses som en metodmässigt standardiserad företeelse. Samtidigt som det torde finnas en hög grad av metodkompetens inom Riksrevisionen, saknas kritiska redogörelser för vilka val som gjorts för att samla in och analysera data och likaså för motiven för gjorda val.

När det gäller revisionstyp ligger elva av de 12 granskningarna inom ramen för det som enligt litteraturen kan klassificeras som traditionell eller utvidgad effektivitetsrevision. Fyra av de genomgångna granskningarna är av typen målrelaterad revision (Goal-related audit). Ett skäl till att RiR inte mätt effekterna i dessa fyra granskningar kan bero på hur målen är formulerade och på mättekniska problem. Det skulle i så fall kunna tyda på att det är svårt att göra vissa saker reviderbara i samband med en effektivitetsrevision och att det i sin tur kräver flexibilitet och "second best-lösningar".

Två granskningar bedömer vi vara inriktade på verksamhetsprocesser (Operational audit) och två ligger i huvudsak inom traditionell effektivitetsrevision med betoning på revision av effektiv resurshushållning (Economy audit) respektive revision av effektivt resursutnyttjande (Efficiency audit). En jämförelse mellan de två sistnämnda granskningarna visar ett en i huvudsak traditionell effektivitetsrevision kan utföras med en stark inriktning på teknisk-juridisk revision lika väl som helt utan en sådan inriktning.

Tre rapporter är av typen internt orienterad revision (Internally oriented audit). Den återstående granskningen bedömer vi vara en empiriskt funnen effektivitetsrevision (Empirically grounded audit). Denna rapport är, i likhet med sju av de andra rapporterna, inriktad på teknisk-juridisk revision. Fyra granskningar saknar således inslag av teknisk-juridisk revision. I dessa fyra granskningar förekommer det visserligen jämförelser mot standarder eller interna riktlinjer, men det ställs inga krav på att dessa måste följas och det görs således inga regelkontroller.

Endast tre rapporter färdigställdes inom tidsramen. Fyra av de 12 rapporterna var mer än 100 dagar försenade: 162, 140, 119 respektive 107 dagar. Effektivitetsrevisionens koppling till den årliga revisionen har vi bara beaktat i de tre granskningar som helt eller i huvudsak omfattar en myndighet eller ett bolag etc. I två av de tre fallen uppmärksammade Riksrevisionen problemområden i den årliga revisionen som sedan beaktades i en kommande effektivitetsrevision. I en rapport motiveras t.o.m. effektivitetsrevisionen med att Riksrevisionen i den årliga revisionen funnit att den interna styrningen och kontrollen är av varierande och i flera fall bristfällig kvalitet.

I de 12 granskningsrapporterna framträder vissa mönster med avseende på slutsatser och rekommendationer. Ett sådant mönster är att ett flertal bristområden anges (som mest anges 23 bristområden) och att bristerna vanligtvis uttrycks i allmänna ordalag samtidigt som de adresserar olika områden. Ett annat mönster är att granskningsrapporterna innehåller rekommendationer och att dessa, i likhet med angivna brister, riktar ljuset på specifika områden samtidigt som de är allmänt hållna. Däremot skiljer sig antalet rekommendationer åt från fall till fall. Som minst anges en rekommendation och som mest 21 rekommendationer. Överlag bygger rekommendationerna på de påtalade bristerna.

Med de 12 utvalda granskningsrapporterna som grund är det svårt att se att Riksrevisionen skulle ha sådana problem att visa sitt oberoende gentemot granskande myndigheter och/eller den politiska makten som litteraturen ger uttryck för. Riksrevisionen förenar i stor utsträckning en kontrollroll med en rådgivarroll. Den kritik som ges är i vissa fall hård och den riktas i regel mot både regeringen och granskade myndigheter. Samtidigt ställer RiR normalt rekommendationer till de parter som varit föremål för granskningen. Vidare förenar Riksrevisionen i relativt stor utsträckning effektivitetsbefrämjande åtgärder och underlag för ansvarsutkrävande med avseende på regelefterlevnad.

Balansgångar liknande de som Riksrevisionen försöker sig på kan vara framgångsrika. Samtidigt hissar forskare varningsflagg för de svårigheter som kan uppstå när man samtidigt som man kritiserar

organisationer och personer vill göra dem mottagliga för förbättringsförslag och när man försöker förena effektivitetsfrämjande granskningsinsatser och en inriktning på att ge underlag för ansvarsutkrävande.

De 12 rapporterna är överlag välskrivna, men avviker språkligt i flera fall från Skrivråd för Riksrevisionens rapporter. Det medför att rapporterna varierar även i språklig läsbarhet. De flesta granskningsrapporterna är skrivna på ett klart och tydligt språk. Andra rapporter är snarare skrivna på ett korrekt men inte helt lättläst språk, som är mycket utförligt eller faktaspäckat. Det förekommer också exempel på en blandad stil i rapporterna, med inslag av både formellt och juridiskt färgat språk och en mer talspråksinspirerad stil.

Språket i rapporterna är till stor del befolkat men det förekommer ett flertal exempel på både passiveringar ("det har genomförts") och substantiveringar ("vid koncernens bildande") som avfolkar texten. I rapporterna bygger man till viss del enkla meningar, främst genom att låta varje tanke utgöra en mening. Men det finns exempel på konstruktioner med t.ex. inskjutna bisatser som leder till långa meningar. Sambands- och bindeord (som innehållsmässigt knyter ihop olika meningar) förekommer i alla rapporter, men saknas i vissa delar.

Granskningsrapporterna är till största delen skrivna på modern standardsvenska, med vissa undantag som modeord och s.k. svengelska uttryck, dubbel passiv form (t.ex. "förelås anskaffas") och s.k. skrytfenor (substantiv med ett påhängt tillägg som är överflödigt, t.ex. "affärsutvecklingsverksamheten"). De vanligaste förkortningarna (som bl.a. och t.ex.) förekommer i utskriften och icke utskriften form. I vissa rapporter blandar man båda formerna. Flera rapporter innehåller korta introduktioner till kapitlen, vilket hjälper läsaren.

Både i de tryckta rapporterna och på Riksrevisionens webbplats, där rapporterna finns att läsa i pdf-format, används ett typsnitt utan seriffer (tvärstreck i ändarna på bokstävernas staplar). I de tryckta rapporterna är antikvatypsnitt (typsnitt med seriffer) lämpligare. I rapporterna använder man som mest fyra rubriknivåer, men någon genomgående layout för de olika nivåerna används inte. Även inom samma rapport kan olika varianter förekomma. Det motverkar syftet med rubriker, dvs. att vägleda läsaren genom texten. I rapporterna svarar de flesta kapitel- och mellanrubriker mot innehållet och underrubrikerna är till stor del informativa. I några rapporter används samma rubriker i flera olika kapitel. Sådana rubriker, t.ex. "Iakttagelser" och "Uppföljning", är inte självbärande och för läsaren blir det därmed inte entydigt vad texten handlar om.

Sammanfattningarna i huvudrapporterna kan överlag läsas separat, med undantag för vissa förkortningar eller begrepp som inte följs av någon förklaring direkt i sammanfattningen.

### **Samlad bild**

Den samlade bild vi har fått från referensramen och de kvantitativa och kvalitativa analyserna kan uttryckas i rubriken *Riksrevisionen som effektivitetens, rättssäkerhetens och demokratins väktare*. Med ordet väktare menar vi oberoende tjänstemän med kurage, som ska bevaka att både ekonomi- och demokrativärden iakttas.

## 1. INTRODUKTION

Riksrevisionen (RiR) och Stockholms universitet (SU) har träffat en långsiktig (femårig) överenskommelse om områdesbevakning och stöd till granskningsverksamhet (Dnr SU-301-2218-07). Inom ramen för överenskommelsen kan ett antal områden bli föremål för samarbete. För varje sådant enskilt projekt kommer separata överenskommelser att upprättas. Ett första projekt inom ramen för den långsiktiga överenskommelsen är den föreliggande pilotstudien.

### **Rapportens disposition**

Inledningsvis beskriver vi vad riksrevisionen är och gör<sup>3</sup> innan vi mot denna bakgrund anger studiens syften. Vi ägnar en stor del av introduktionskapitlet åt att beskriva hur vi uppfattar Riksrevisionens uppdrag och verksamhet eftersom övriga delar av studien grundar sig på denna genomgång. Kapitel 2 utgörs av studiens teoretiska referensram. Det är mot denna som vi senare analyserar studiens empiriska delar. Referensramen inleds med en presentation av den s.k. värdekedjan, en förenklad modell över omvandlingen av resurser, via processer till prestationer och effekter. Med utgångspunkt från värdekedjan beskriver vi olika typer av effektivitetsrevisioner utifrån litteraturen. Därefter följer ett avsnitt om kommunikationsmodeller samt råd och skrivregler för myndighetstexter. I referensramen ingår även några aspekter på revisionskvalitet.

Kapitel 3 innehåller en beskrivning av studiens metod och tillvägagångssätt samt en analysmodell. Därefter följer två resultatkapitel. Först gör vi en kvantitativ analys av Riksrevisionens samtliga 120 granskningsrapporter från 2003 till 2007. Därefter gör vi en kvalitativ analys av 12 av rapporterna. I kapitel 6 redovisar vi slutsatsen av dessa analyser. Vi lämnar också några rekommendationer till RiR grundade på teori och praktik. I det avslutande kapitlet redogör vi kortfattat för några förslag till fortsatta forsknings- och utvecklingsuppdrag inom ramen för ovan nämnda överenskommelse.

Efter referenslistan följer 8 bilagor. Vi har valt att inte tynga rapporttexten med alltför mycket fakta, delanalyser och tabeller, utan använder i stället separata bilagor i de fall där vi så finner lämpligt.

### **Vad är Riksrevisionen?**

Legitimiteten i det politiska systemet är beroende av att medborgarna uppfattar den politiska maktutövningen som demokratisk. För att politiker ska kunna ta ansvar för sina beslut, och för att medborgarna ska kunna utkräva ansvar av beslutsfattarna, krävs att både medborgare och politiker ges möjlighet att hålla sig informerade om vad som försiggår i statsförvaltningen. Medborgare och politiker behöver få politiskt ofärgad information om förvaltningens förmåga att förverkliga politiska löften. Utan relevant och tillförlitlig information urholkas förutsättningarna för att ställa de styrande till svars och utkräva ansvar. Av särskild vikt i detta sammanhang är det kontrollinstrument som ägnar sig åt en återkommande och närgående granskning av hela statsförvaltningen (Ahlbäck-Öberg, 2003). Att Riksrevisionen (RiR) bildades 2003 kan betraktas som ett trendbrott inom svensk offentlig revision. Sverige har tidigare levt med en revisionsordning som utgjorts av en resursmässigt svag men grundlagsreglerad revision under riksdagen (Riksdagens revisorer) och en konstitutionellt svagt förankrad men resursmässigt starkare revision under regeringen (Riksrevisionsverket). Detta har inneburit att den svenska statliga revisionen tidigare utgjort ett undantag i den europeiska unionen (Ahlbäck-Öberg, 2003). Riksdagens revisorer arbetade å sin sida huvudsakligen med revision inriktad på övergripande och principiella frågor. Granskningarna utgick från riksdagsbeslut och med inriktning på hur regering, myndigheter och statliga bolag genomförde sina åtaganden. Revisorerna skulle verka för en god hushållning med statens medel och fästa uppmärksamhet på möjligheterna att öka statens inkomster, att

---

<sup>3</sup> När inte annat anges är faktauppgifter hämtade från Riksrevisionens interna material.



spara på statens utgifter och att effektivisera det statliga förvaltningsarbetet. Riksrevisionsverket (RRV) var å sin sida direkt underställd regeringen (finansdepartementet). Revisorerna skulle granska om statsmakternas mål och åtaganden uppfylldes på ett effektivt sätt och om statliga verksamheter fungerade väl. RRV reviderade myndigheters måluppfyllelse och resursanvändning samt hur myndigheterna utförde uppgifter som regering och riksdag ålade dem. I förekommande fall analyserades effekterna av verksamheterna. Till Riksrevisionen fördes personal från både Riksdagens revisorer och RRV. De två tidigare verksamheterna, med sina respektive kulturer, utgjorde grunden för Riksrevisionen.

När Riksrevisionen bildades fick Sverige en ny sammanhållen revisionsmyndighet. RiR är enligt 12 kap. regeringsformen en myndighet under riksdagen med uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten. RiR är därmed en del av riksdagens kontrollmakt. För att den statliga revisionen ska vinna allmänhetens förtroende, krävs institutionella arrangemang som säkerställer att revisionen inte styrs av politiska hänsyn. I och med att Riksrevisionens verksamhet regleras i regeringsformen har RiR, till skillnad från RRV, det konstitutionella stöd som verksamheten kräver för att vara politiskt oberoende. För ytterligare resonemang om Riksrevisionens konstitutionella oberoende hänvisar vi till bilaga 5.

### **Vad gör Riksrevisionen?**

Riksrevisionen ska genom att oberoende revidera den verksamhet som bedrivs av staten skapa demokratisk insyn och medverka till god resursanvändning och effektiv förvaltning. Just oberoendet sägs ge en revision dess värde och acceptans (Power, 1997). Utöver RiR:s konstitutionella oberoende är även dess revisionella oberoende centralt för att säkerställa revisionens trovärdighet. Det revisionella oberoendet innebär att det inte ska finnas några bindningar mellan granskare och granskningsobjekt. Vi återkommer till RiR:s revisionella oberoende på flera ställen i detta avsnitt.

RiR leds av tre riksrevisorer valda av riksdagen. I skrivande stund är det Eva Lindström, Lennart Grufberg och Karin Lindell (som ersatte Kjell Larsson 2006). Eva Lindström är i grunden ekonom (i likhet med Kjell Larsson), medan Lennart Grufberg och Karin Lindell är jurister. Enligt Lag (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen ska riksrevisorerna gemensamt besluta om fördelningen av granskningsområden mellan sig samt självständigt fatta beslut om vad som ska granskas. Riksrevisorerna har möjlighet att delegera granskningsbeslut till tjänstemän inom RiR.

Under Riksrevisionens första år fanns en särskild enhet för Bolag och särskild granskning (BSG), inom vilken man bl.a. ägnade sig åt att följa upp misstankar om korruption och bedrägerier. Enheten leddes av Kjell Larsson (som mellan 1997 och 2003 arbetade inom EU med bedrägerifrågor). I samband med en omorganisation 2006 avvecklades BSG som egen organisatorisk enhet och integrerades i Riksrevisionens övriga granskningsverksamhet.

Riksdagen utser även Riksrevisionens styrelse, som bl.a. har till uppgift att följa granskningsverksamheten och fritt pröva om och i så fall vilka politiska beslut som kan behöva fattas till följd av Riksrevisionens granskningar. Styrelsen kan lämna förslag och redogörelser till riksdagen mot bakgrund av gjorda granskningar. Riksrevisionen har tre verksamhetsgrenar: effektivitetsrevision (som står i centrum för denna pilotstudie), årlig revision och internationell verksamhet.

### *Effektivitetsrevision – utgångspunkter*

Effektivitetsrevisionen ska granska effektiviteten i den statliga förvaltningen. Enligt Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. framgår att effektivitetsrevisionen främst ska ta sikte på:

”... förhållanden med anknytning till statens budget, genomförandet och resultatet av statlig verksamhet och åtaganden i övrigt men får också avse de statliga insatserna i allmänhet. Granskningen skall främja en sådan

utveckling att staten med hänsyn till allmänna samhällsintressen får ett effektivt utbyte av sina insatser (effektivitetsrevision). Resultatet av granskningen skall, om den inte avsett enbart förberedande åtgärder, redovisas i en granskningsrapport.”

Vidare framgår att den valda inriktningen på effektivitetsrevisionen ska utgå från väsentliga områden. I Riksrevisionens årsredovisning för 2007 står följande avsnitt om effektivitetsrevision och målsättning för verksamheten att läsa på s. 17-18:

”I Riksrevisionens granskningsplan läggs inriktningen av effektivitetsrevisionen fast i form av ett antal granskningsinriktningar. Dessa är långsiktiga, vilket möjliggör kraftsamling och kompetensuppbyggnad. Syftet är att skapa bredd och djup genom ett antal granskningar inom väsentliga områden. Härutöver finns utrymme för att genomföra granskningar som bedömts vara särskilt angelägna även om de inte faller inom ramen för beslutade inriktningar.”

Varje år genomför RiR cirka 30 effektivitetsgranskningar. Varje granskning har en budget och en tidplan. Granskningarna avrapporteras i granskningsrapporter. Efter att ansvarig riksrevisor beslutat om att en rapport är iordningställd överlämnas den till regeringen och Riksrevisionens styrelse (som beslutar om vilka granskningar som riksdagen ska ta ställning till). I och med överlämnandet blir rapporten även tillgänglig för allmänheten.

#### *Effektivitetsrevision – planering, uppföljning och revisionskostnad*

Som grund för beslut om enskilda granskningar skapar Riksrevisionen en mer precis inriktning av granskningsverksamheten i en planeringsprocess. I planeringsprocessen ingår löpande områdesbevakning med utgångspunkt från statsbudgetens indelning i utgiftsområden och riktade analyser inom särskilda områden. Områdesbevakningen är sedan en del av riksrevisorernas beslutsunderlag för att fastställa granskningsstrategier, dvs. den långsiktiga inriktningen på revisionen. Granskningsstrategierna presenteras i den årliga granskningsplanen och omfattar teman eller områden, inom vilka RiR bedömer att intressanta frågeställningar kan identifieras. Frågeställningarna behandlas sedan inom ramen för Riksrevisionens granskningar.

Granskningsprocessen inleds med en förstudie. Det primära syftet med förstudien är att framställa underlag för beslut om huruvida en granskning ska genomföras. Om det studerade området bedöms vara relevant att granska övergår förstudien i en granskning.

Effektivitetsrevisionen organiseras allt mer i program utformade efter granskningsstrategierna. Ett program består av ett flertal granskningar som behandlar samma tema och sedan sammanställs i en syntesrapport. Målsättningen är att 80 procent av effektivitetsrevisionens verksamhet ska utföras inom program. Resterande verksamhet ska vara av mer ad hoc-artad karaktär för att möjliggöra granskningar som är motiverade av andra skäl än de som täcks av granskningsstrategierna.

Riksrevisionen ser det som en naturlig del av sitt uppdrag att följa upp vad som händer efter det att RiR redovisat resultaten av granskningarna i sina granskningsrapporter. I mars 2007 färdigställde RiR sin första uppföljningsrapport. Riksrevisionen har inte bara följt upp hur granskningsrapporterna har behandlats av regeringen, Riksrevisionens styrelse och riksdagen, utan även vilka åtgärder som myndigheter och bolag har vidtagit mot bakgrund av granskningsresultaten. RiR har som ambition att uppföljningen ska vara återkommande och att den på sikt ska utökas och omfatta längre tidsperioder.

Nedanstående tabell visar den genomsnittliga styckkostnaden för Riksrevisionens förstudier och granskningar som resulterat i en publicerad granskningsrapport. Här ingår även kostnader för förstudier och granskningar som inte resulterat i en publicerad rapport. Som framgår har styckkostnaden ökat för varje år. Inför år 2007 beslutade riksrevisorerna att lägga ökade resurser på effektivitetsrevisionen med ett

oförändrat mål för antalet publicerade rapporter. Ambitionen var att detta skulle ge ökade resurser till varje enskild granskning och en högre kvalitet med bredare och djupare granskningar.

År	2004	2005	2006	2007
Genomsnittskostnad (tkr)	2 484	2 856	3 069	3302

Tabell 1. Genomsnittskostnad (tkr) per granskning för åren 2004-2007.

#### *Effektivitetsrevision – granskningsmandatet*

Riksrevisionen har mandat att genomföra effektivitetsrevisioner av verksamheter som bedrivs av regeringen, Regeringskansliet och de myndigheter som lyder under regeringen, Riksdagsförvaltningen och de myndigheter som lyder under riksdagen samt Kungliga slottsstaten och Kungliga djurgårdens förvaltning. Riksrevisionen får också granska statlig verksamhet som bedrivs i bolagsform eller stiftelseform under förutsättning att verksamheten är reglerad i lag eller någon annan författning. RiR kan även granska bolag som staten har ett bestämmande inflytande över, vilket kan vara fallet om staten är ägare till bolaget eller genom statliga tillskott av anslagsmedel eller träffade avtal. Granskningsmandatet omfattar även stiftelser som är bildade av eller tillsammans med staten eller förvaltas av en statlig myndighet. Riksrevisionen tolkar dessutom sitt åtagande som att åligganden uttryckta i lagstiftning kan granskas även när verksamheten bedrivs av andra än staten. Mandatet innefattar även handläggningen av arbetslöshetsersättning hos arbetslöshetskassorna.

Kommuner, landsting och privata aktörer får granskas under förutsättning att de tagit emot statsmedel och har redovisningsskyldighet för dessa medel gentemot staten. Eftersom större delen av stödet till dessa aktörer ingår i det generella statsbidraget till kommuner och landsting, är det endast i ett begränsat antal fall som RiR har mandat att granska kommuner, landsting och privata aktörer. Detta begränsade granskningsmandat gäller trots att Sverige har en förvaltningsmodell där landsting och kommuner kan vara betydande aktörer vad avser statliga åtaganden.

#### *Effektivitetsrevision – underlag för ansvarsutkrävande*

Utgångspunkten för RiR:s granskningar är att identifiera och beskriva brister avseende hur olika delar av statsförvaltningen hanterar det uppdrag man fått från riksdagen. Riksrevisorerna har bestämt att effektivitetsrevisionen ska vara inriktad på frågeställningar där det finns risk för bristande effektivitet. Riksrevisorerna har även bestämt att granskningarna ska förse riksdag, regering, myndigheter och statliga bolag med underlag för ansvarsutkrävande.

Riksrevisionen har således ambitionen att utföra granskningar som är effektivitetsbefrämjande och utgör underlag för ansvarsutkrävande. Idag anser RiR att effektivitetsrevisionens granskningar lever upp till ambitionen att utgöra underlag för ansvarsutkrävande. Samtidigt har RiR uttryckt att man i ökad utsträckning vill genomföra granskningar som är orienterade mot utfall och måluppfyllelse.

Vidare framhåller RiR att underlag för ansvarsutkrävande inte är detsamma som att ansvar verkligen utkrävs av någon. Riksrevisionen har inte någon beslutandemakt, vilket innebär att RiR inte ska vidta några sanktioner i de fall man påträffar fel eller ineffektivitet i en verksamhet. Denna uppgift ligger hos folkets företrädare, som ska bedöma om resultaten av Riksrevisionens granskningar ska leda till någon åtgärd (Ahlbäck Öberg, 2003). I det här sammanhanget är det värt att betona att ansvar kan vara såväl målorienterat (utifrån vad som är bra eller dåligt) som regelorienterat (utifrån vad som är rätt eller fel). Längre fram i rapporten utvecklar vi ansvarsbegreppet och återkommer till förhållandet mellan effektivitet och regelefterlevnad.

Riksrevisionens underlag för ansvarsutkrävande ska vara tillräckligt underbyggt. Trots att en brist kan vara konstaterad på förhand, kan det krävas en grundlig analys för att klargöra orsakerna till bristerna och till vilken organisatorisk nivå orsakerna kan härledas. Därför är det angeläget att RiR beaktar hela beslutskedjan inom den verkställande makten, från riksdag och regering till underlydande myndigheter och bolag, den s.k. verkställighetskedjan. Om RiR inte beaktar delar av verkställighetskedjan kan det leda till att granskningen inte klargör vilka orsakerna till bristerna är, vilket innebär att dragna slutsatser kan ifrågasättas.

#### *Effektivitetsrevision – revisionellt oberoende*

Riksrevisionens revisionella oberoende innebär att RiR självständigt ska fatta beslut om *vad* som ska granskas, *hur* denna granskning ska ske, dvs. vilka metoder som ska användas, och *vilka slutsatser* som ska redovisas.

Det första valet gäller granskningsområde eller det vi kallar för revisionsproblemet.

Problemformuleringen och syftet styr allt som följer senare i revisionen. Syftet ska formuleras klart och på ett naturligt sätt emana ur problemformuleringen. Syftet anger konkret vilka aspekter av det tidigare formulerade problemet revisorerna ämnar behandla i undersökningen och på vilket sätt. Ett syfte kan vara av olika karaktär. Det kan t.ex. vara att beskriva, att utvärdera, att förklara eller att förstå. Dessa verb är viktiga att ange, inte minst för att motivera olika metodval.

Riksrevisionen framhåller att det inte går att koppla effektivitetsrevisioner till en given metod och att det inte finns någon hierarki bland metoder inom RiR. Valet av metod ska utgå från revisionsfrågan och syftet med granskningen och olika revisioner ställer normalt olika krav på val av metod. En effektivitetsrevision bör enligt RiR kunna använda sig av både kvantitativa och kvalitativa metoder om detta är det bästa sättet att besvara en revisionsfråga. Kvantitativa metoder bygger på ”hårda fakta” och ”säker kunskap” utifrån iakttagna observationer och med logiska och förnuftsmässiga beräkningar och resonemang. Även kvalitativa metoder kan användas för att finna fakta och beskrivande kunskaper, men dessa metoder kan många gånger vara något subjektiva till sin karaktär och utgå från personliga tolkningar och en betoning på igenkännande, empati och förståelse.

Allmänt sett är det en styrka att visa på metodologisk medvetenhet genom att ta fram en gransknings svagheter, begränsningar liksom dess styrkor. En välmotiverad metodkritik påverkar tillförlitligheten i slutsatser och eventuella rekommendationer och ger granskningen ytterligare legitimitet.

Begreppen reliabilitet och validitet är centrala när slutsatser ska bedömas. Reliabilitet handlar om tillförlitlighet. Hur har urvalet skett? Hur har fakta kodats och bearbetats? Hur har en eventuell slumpfaktor eliminerats? Är metoden personbunden eller kommer en annan revisor fram till liknande slutsatser? Validitet handlar om att undersöka det man vill undersöka. Drar man slutsatser på en konsistent studie alltifrån revisionsproblem, syfte, metod, empiri, analys och slutsatser? Finns det en röd tråd genom granskningen och redogör man öppet för olika val med motiveringar? Skiljer man på å ena sidan faktabaserade och å andra sidan egna personliga värderingar av vad som är bra och dåligt, rätt eller fel, vackert eller fult, och om hur något bör vara? Hur subjektiva är iakttagelserna? Dessa frågor (och andra) utgör grund för slutsatsernas trovärdighet.

Revisionsproblem, syfte, metoder, slutsatser och eventuella rekommendationer bör ha en tydlig koppling till varandra. När man formulerar problemet används ofta en s.k. tratt-teknik. Problemet ska helst likt en tratt följa verkställighetskedjan från riksdag till regering och ner till berörda myndigheter och medborgarna. Lika viktigt är att slutsatser och rekommendationer följer en omvänd tratt-teknik, genom att återknyta till revisionsproblemet och sätta in granskningens resultat i sitt vidare sammanhang.

Den kritik som Riksrevisionen ger i sina granskningar ska utgå från berättigade krav på den verksamhet som bedrivs. Därför ska revisionsfrågorna formuleras och besvaras i förhållande till bedömningskriterier, eller normer, som kan härledas från beslut och ställningstaganden av riksdagen och regeringen. Granskningens bedömningskriterier ska anges tydligt och det ska även framgå i vilken utsträckning de är kopplade till riksdagens och regeringens beslut och ställningstaganden.

I granskningsrapporterna ska tyngdpunkten ligga på gjorda iakttagelser. Rekommendationer kan följa, men även utebli. En granskning som enbart påpekar brister utan att ge rekommendationer riskerar enligt Riksrevisionen att få sämre genomslag.

#### *Effektivitetsrevision – granskningsrapporter och deras påverkan*

Granskningsrapporterna ges ut i tryckt form och finns även att ladda ner som pdf-filer på Riksrevisionens webbplats. De ska i första hand vända sig till riksdagen (med utskotten och de olika politiska partierna), regeringen och de granskade myndigheterna. För att nå allmänheten och samhällsdebatten måste de även nå ut till, och uppmärksammas av, medierna. I Skrivråd för Riksrevisionens rapporter (Riksrevisionen, 2006) anges att:

”Riksrevisionens rapporter ska vara läsvärda och läsbara inte bara för riksdagen, regeringen och de berörda myndigheterna utan också för den intresserade allmänheten. I rapporterna ska strukturen, överskådligheten och språket hjälpa den intresserade läsaren att ta till sig textens budskap.”

I Riksrevisionens skrivråd görs en uppdelning av hur de olika delarna i rapporterna kan fördelas på olika läsargrupper, dvs. olika mottagare:

- Pressmeddelandet vänder sig till massmedierna och allmänheten.
- Sammanfattningen vänder sig till styrelsen, riksdagen och enskilda riksdagsledamöter och den intresserade allmänheten.
- Ett avslutande kapitel i huvudtexten med sammanfattande iakttagelser, slutsatser och rekommendationer vänder sig till de berörda departements-, myndighets- och bolagsledningarna.
- Huvudtexten vänder sig till närmast berörda inom den granskade verksamheten.
- Bilagorna vänder sig till experter.

I verksamhetsplanen för 2007 framgår att en av Riksrevisionens strategiska prioriteringar är att resultaten från genomförda granskningar ska finnas med i samhällsdebatten. Det står bl.a. att ”när resultatet av våra granskningar finns med i medierna och samhällsdebatten bidrar det till ökat fokus på resursutnyttjandet och effektiviteten inom staten”. Samtidigt vill RiR nå längre än att bara medverka i samhällsdebatten. I Riksrevisionens egen uppföljning från 2007 skriver riksrevisorerna bl.a. att:

”vi levererar beslutsunderlag och våra frågor bereds. Men vi riksrevisorerna anser inte att det räcker med att de faktiska åtgärderna stannar vid nya utredningar, nya uttalanden och allmänna riktlinjer. Om vi ska få till stånd förbättringar och effektiviseringar inom staten så krävs att riksdagen och regeringen utkräver det ansvar som våra rapporter ger underlag för. De problem som vi pekat på måste snabbt åtgärdas.”

#### *Årlig revision*

Den årliga revisionen granskar statliga myndigheters årsredovisningar och i förekommande fall även delårsrapporter. Den ska utföras enligt god revisionsred. Vid granskningar av årsredovisningar och delårsrapporter ska man bedöma om redovisning och räkenskaper är tillförlitliga och om ledningens förvaltning följer gällande föreskrifter. Risker för väsentliga fel utgör bedömningsgrunden för den årliga revisionen och avgör dess omfattning och inriktning. Den årliga revisionen inriktas mot

verksamhetsförhållanden som bedöms vara av väsentlig betydelse och med risk för väsentliga fel i årsredovisningen.

Den årliga revisionens verksamhet innebär att Riksrevisionen har en återkommande närvaro hos de organisationer som granskas. Enligt Riksrevisionen innebär denna närvaro att verksamheten i stor utsträckning har en preventiv effekt på dem som granskas. Om den årliga revisionen dessutom verkar i samarbete med effektivitetsrevisionen kan det leda till ett mer helhetsorienterat revisionsarbete.

#### *Internationell verksamhet*

Riksrevisionens internationella verksamhet utgörs av samverkan och kontakter, EU-arbete, internationellt utvecklingssamarbete och revision av internationella organisationer. Internationell samverkan och kontakter består bl.a. av medlemskap i internationella samarbetsorgan. I EU-arbetet biträder RiR Europeiska revisionsrätten när den kontrollerar användandet av EU-medel i Sverige. RiR deltar också i ett informationsutbyte om erfarenheter av revision av EU-medel. Det internationella utvecklingssamarbetet syftar till att stärka kapaciteten hos revisionsmyndigheter i utvecklingsländer.

#### **Syfte**

Mot bakgrund av ovanstående beskrivning – utifrån vad Riksrevisionen är och gör med betoning på effektivitetsrevision – är syftet med denna pilotstudie att:

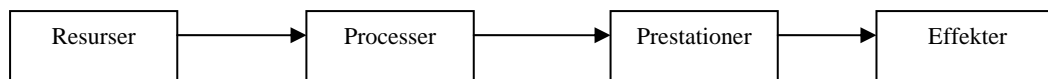
- illustrera och klassificera hur effektivitetsrevisionen bedrivs i Sverige,
- med ledning av gjorda iakttagelser lägga synpunkter och ge vissa rekommendationer inför Riksrevisionens fortsatta arbete med att forma sina effektivitetsrevisioner och
- skapa en plattform för vidare studier och ett fortsatt forsknings- och utvecklingssamarbete inom ramen för den långsiktiga överenskommelsen mellan Riksrevisionen och Stockholms universitet.

## 2. REFERENSRAM

Den teoretiska referensramen utgår från den s.k. värdekedjan och bygger i stor utsträckning på redovisnings- och revisionslitteratur, inte minst aktuell forskning om statlig effektivitetsrevision. Först utvecklar vi en modell bestående av olika revisionstyper för effektivitetsrevision och olika grader av teknisk-juridisk revision. Därefter behandlar vi kommunikation som budskap och medium med inriktning på textens språkliga läsbarhet samt yttre form och typografiska läsbarhet. Denna del grundar sig även på skrivregler och vedertagen praxis. Efter detta tar vi upp olika aspekter på revisionskvalitet och därtill kopplade dilemman och återknyter i det sammanhanget till värdekedjan.

### Värdekedjan

All verksamhet inom statlig förvaltning ska vara till nytta för medborgarna och resultera i demokrati, rättssäkerhet och effektivitet. Förhållandet mellan dessa grundläggande värden är komplext och åtgärder för att säkerställa demokrati och rättsäkerhet kan i vissa fall gå ut över effektiviteten. Att styrningen av myndigheter leder till önskvärda effekter i samhället är en förutsättning för att det övergripande värdet medborgarorientering ska kunna tillgodoses. Därmed blir det viktigt att anslagna resurser, via en rad processer (aktiviteter), kan omvandlas till prestationer och slutligen effekter. Detta kan illustreras i form av en värdekedja (Modell & Grönlund, 2006).



Figur 1. Värdekedjan och dess delar.

*Resurser* inkluderar finansiella, materiella, immateriella, personella och andra resurser som en myndighet är i behov av. *Processer* innefattar alla de aktiviteter som dagligen genomförs. Det är i denna del av värdekedjan som transformeringen av resurser till prestationer sker. *Prestationer* avser de tjänster (och produkter) som produceras vid en myndighet. *Effekterna* är kopplade till verksamhetens utfall. Dessa beror ofta på flera olika prestationer och det är därför svårt att isolera effekterna av enskilda organisationers verksamhet, i synnerhet då mätningen avser effekter för samhället i stort (Broadbent & Laughlin, 2003).

Värdekedjan är i all sin enkelhet välkänd för de flesta inom offentlig förvaltning. Det behöver emellertid påpekas att den ger en förenklad bild av en linjär omvandling av resurser via processer till prestationer och effekter. Värdekedjan tar inte in ”governance-perspektivet” (jämför Premfors & Sundström, 2007) och de förändringar som ägt rum under de senaste decennierna, men den kan i det här sammanhanget tjäna som underlag för vidare resonemang.

### Effektivitetsrevision och olika typer av sådana revisioner

I detta avsnitt inleder vi med att introducera begreppen effektivitetsrevision och ansvarsutkrävande. Därefter följer en redogörelse för traditionell respektive utvidgad effektivitetsrevision. Avslutningsvis utvidgar vi modellen om olika revisionstyper med en särskild dimension av ansvarsutkrävande (regelefterlevnad).

### *Begreppet effektivitetsrevision*

Det finns ingen allmänt accepterad uppfattning om vad begreppet effektivitetsrevision står för. Detta visar sig bl.a. av att inriktningen på effektivitetsrevisioner kan skilja sig åt både inom och mellan olika länder (Pollitt et al., 1999; Bowerman et al., 2003; Pollitt, 2003; English, 2007). Det visar sig också av att begreppet kan beskrivas på delvis skilda sätt. Pollitt et al. (1999) slår fast att det finns olika utgångspunkter när begreppet effektivitetsrevision ska preciseras och såväl Guthrie & Parker (1999) som Vikkelso (2007) understryker att en effektivitetsrevision inte är något uniformt program. Granskningarna kan ha olika syften vilket innebär att deras form kan skifta från fall till fall.

Ett vanligt sätt att närma sig begreppet effektivitetsrevision är att utgå från de tre E:na (Power, 1997; Dittenhofer, 2001; Broadbent & Laughlin, 2003). Revisionen inriktas då mot *a) effektiv resurshushållning* (Economy audit), *b) effektivt resursutnyttjande* (Efficiency audit) och *c) effektivitet med avseende på mål och utfall* (Effectiveness audit). Radcliff (1998) pekar på att effektivitetsrevisioner i Kanada initialt hade begreppen economy och efficiency i blickfånget och liknande resonemang kan hämtas från Australien (Funnell, 1998; Guthrie & Parker, 1999) och Nya Zeeland (Jacobs, 1998).

Bowerman (1996) anlägger en vidare syn på begreppet effektivitetsrevision. Hon gör en indelning i sex olika typer och börjar med *a) revision av ledningssystem med fokus på resursutnyttjande* (att identifiera brister och granska om organisationen kan säkerställa ett effektivt resursutnyttjande) och *b) revision av procedurer för måluppfyllelse* (att granska om organisationen mäter och når sina mål). Dessa båda revisionstyper kan jämföras med de två sistnämnda av de ovan beskrivna E:na.

Vidare talar hon om *c) revision av specifika politiska insatser* (att granska om avgränsade politiska beslut är ändamålsenliga i ekonomiskt avseende) och *d) revision av hur ledningen framställer resursutnyttjandet i organisationen* (att granska den information som ledningen presenterar angående en organisations utnyttjande av tilldelade resurser). Som avslutning lanserar hon *e) komparativ revision* (att granska graden av resursutnyttjande i jämförelse med likartade organisationer och utifrån bästa tillvägagångssätt för att förbättra resursutnyttjandet) och *f) kvalitetsrevision* (att granska medborgares uppfattningar om huruvida politiska beslut, myndigheters verksamheter eller aktiviteter är ändamålsenliga och ger valuta för skattepengarna eller ej). En svårighet med sådana granskningar är emellertid att olika parter har olika intressen och att ett särintresse ofta ställs mot andra särintressen.

Pollitt et al. (1999) väljer att lyfta fram tre olika dimensioner av effektivitetsrevisioner. Det är *a) Single versus multi-organisation* (är det en eller flera verksamheter som granskas?), *b) Substance versus systems* (är det kärnaktiviteter och faktiska prestationer som granskas eller riktas intresset mot systemen för att styra och kontrollera aktiviteterna?) och *c) Ongoing activities versus projects* (är det en permanent verksamhet med fortlöpande aktiviteter som granskas eller är det tidsbegränsade projekt, specifika förändringar etc.?).

### *Begreppet ansvarsutkrävande*

Begreppet ansvar kommer från det fornnordiska ordet ”antwar” och det isländska ”an(d)svar” och är även släkt med det engelska ordet ”answer” (Johansson, 1998). Den ursprungliga betydelsen är ”svaromål inför rätta”, att svara an på något. I engelskan används två begrepp för ansvar, responsibility och accountability. I svenskan gör vi denna distinktion på ett annat sätt och det finns inga bra svenska ord som täcker denna nyansskillnad. Med tanke på att ordet respons kommer från att svara mot och ordet account handlar om att räkna och redovisa, skulle vi kunna översätta responsibility med ansvarighet och accountability med redovisningsskyldighet.

Ansvarighet grundar sig på privilegiet att ha och utöva makt och att delegera denna makt till andra. Via val ges makten (ex ante, i förväg) av medborgare till politiker, vilka i sin tur delegerar den till tjänstemän.



Inom ett rättssäkert samhällssystem måste tjänstemän ha klara och tydliga instruktioner för hur det offentliga utövandet ska ske och hur man i efterhand ska utvärdera detta och utkräva ansvar. Redovisningsskyldighet innebär att (ex post, i efterhand) kunna svara för sina handlingar och beteenden. Det är ett krav som medborgarna ställer på både politiker och tjänstemän när dessa ges rätt till handlingsfrihet under ansvar. I en demokrati utgör detta den högsta suveräniteten för att försvara politisk makt och majoritetens vilja. Båda dessa demokratiska mekanismer (ansvarighet och redovisningsskyldighet) syftar ytterst till att säkerställa lyhörddhet (av dem som innehar makten) till medborgarnas önskemål och behov. Då de två orden i många fall är synonyma kommer vi hädanefter att använda det gemensamma ordet ansvar.

Som framgått ovan är det en grundsten i moderna demokratier att folket ska ha möjlighet att utkräva ansvar av de styrande. Genom ”ofiltrerad information” ska medborgare kunna hålla sig underrättade om vad som försiggår i förvaltningen och i efterhand kunna utkräva ansvar för den förda politiken och tjänstemännens handlings- och tolkningsutrymme (Ahlbäck, 1999). I INTOSAI:s riktlinjer (Implementation Guidelines) uttrycks det enligt följande:

”Auditing accountability can be described as judging how well those responsible at different levels have reached relevant goals and met other requirements for which they are fully accountable.”

Detta belyser att det finns ett målrelaterat ansvar. Riksdag och regering ger myndigheter ansvar att utföra uppdrag mot riksdagens mål (responsibility) och i efterhand redovisa hur ansvaret har tagits (accountability) i form av måluppfyllelse och uppnådda effekter (Akademirapport 2005:5).

Redan på 1930- och 40-talen hölls en akademisk debatt mellan Herman Finer och Carl Friedrich. Finer framhöll att ansvaret låg på den lagstiftande makten och förordade ett minskat handlingsutrymme för tjänstemän. Finer (1978 [1941]) ansåg att:

”Tjänstemän ska inte själva bestämma sin inriktning; de är ansvariga inför de valda politikerna och det är politikerna som anger mål för offentliga tjänster och anvisar medel för att utföra dem.” (vår översättning)

Finer framhöll alltså att tjänstemannen ska följa order givna av politiker. Det ska inte finnas något utrymme för tjänstemän att handla på eget bevåg. Det ska vidare finnas en tydlig hierarkisk byråkrati, med regler och sanktioner och en externt utvärderande makt. Märk väl att här glider Finers resonemang om ansvar över till att handla om regelefterlevnad.

Friedrich (Finer, 1978 [1941]), å andra sidan, förespråkade större handlingsfrihet och ansvar för tjänstemän. De kunde utveckla en bättre lyhörddhet mot medborgarna om de inte bara var ansvariga direkt inför politikerna. Friedrich menade att medborgarnas komplexa önskemål och behov ställde höga krav på kompetens och specialistkunskap inom en rad olika områden. Professioner och kollegor var därför bäst skickade att avgöra och bedöma hur offentliga tjänster skulle utformas, i stället för politiker. Friedrich ansåg att tjänstemän måste vägledas av kompetens och erfarenhet från sin profession och genom att tolka den allmänna uppfattningen. För Finer var det i stället politikerna som skulle tolka denna och omsätta den i handling via tjänstemän.

Den norske forskaren Johan P. Olsen förde nyligen (2005) fram liknande idéer som Finer. Han menar att byråkratin är en fullt rationell modell för att verkställa den politiska majoritetens vilja. Byråkratin ger struktur med befogenheter och resurser samt legitimitet åt hur något ska göras, när, var och av vem. Även Olsen talar i termer av regelefterlevnad. Den oväldige tjänstemannen (enligt Max Webers ideal, 1864-1920) ska följa lagar, förordningar och regler och använda sin professionella kunskap och erfarenhet för att göra detta. Tjänstemannen ska vidare behandla alla medborgare lika, ha hög integritet och undvika att fatta godtyckliga och personliga beslut.

På andra sidan i denna ansvarsrelation står politiker. En av dessa folkvalda representanter, f.d. samordningsminister och dåvarande finansminister Per Nuder skrev i ett debattinlägg ”Mer makt åt regeringen” (SvD, 2004-09-02) bl.a. följande:

”Ämbetsverken har utvecklat en självständighet som enligt många bedömare går långt utöver vad grundlagsfäderna tänkte sig när de under 1960-talet diskuterade en revision av grundlagens regeringsform.

[...]

Jag delar uppfattningen att olika regeringar under de senaste decennierna alltför lite har styrt riket genom sina myndigheter.

[...]

Budgetprocessen, speciallagar, instruktioner, regleringsbrev och mål- och resultatdialoger i all ära - den fråga som man måste ställa sig är om regeringen har erforderliga verktyg för att styra eller om regeringen inte i tillräcklig utsträckning använder dessa instrument.”

Är det politiker eller tjänstemän som ska ställas till ansvar inför folket för verksamhetens resultat och regelefterlevnad? Ska tjänstemän i förvaltningen stå till ansvar för vad en viss myndighet har gjort (och inte gjort)? Eller är det politiker? Ett troligt svar är både och.

Många västerländska demokratier har infört olika former av ansvar som kan överlappa varandra och användas samtidigt. Man kan se det som ett antal lager av ansvarsrelationer mellan de politiska och administrativa nivåerna. Johnston & Romzek (2004) definierar fyra olika slags ansvar: hierarkiskt, legalt, politiskt och professionellt ansvar.

För vidare resonemang om ansvarutkrävande hänvisar vi till bilaga 6. I det här skedet nöjer vi oss med att konstatera det nära sambandet mellan effektivitet och ansvarutkrävande (Ahlbäck, 1999) och att det finns olika former av ansvarutkrävande (INTOSAI; Johnston & Romzek, 2004). Det målrelaterade ansvaret kan utan betänklighet relateras till effektivitetsrevisioner. Det legala ansvaret återkommer vi till längre fram i detta avsnitt.

#### *Traditionell effektivitetsrevision*

I ett försök att mejsla ut begreppet effektivitetsrevision tar vi till att börja med fasta på den relativt stora samstämmighet som råder om att begreppet har sin grund i det engelska uttrycket ”value for money audit”. Man talar om att verksamheter ska uppvisa god hushållning med ekonomiska resurser (Bowerman, 1996; Broadbent & Laughlin, 2003) och att skattebetalarna ska få valuta för pengarna (Jacobs, 1998; Guthrie & Parker, 1999; Morin 2003). I enlighet med Power (1997) lyfter vi fram de tre E:na som kärnan i begreppet effektivitetsrevision. Denna traditionella inriktning på revisionen täcker även in de två första typerna i Bowermans (1996) klassificering. Den förespråkas också av INTOSAI.

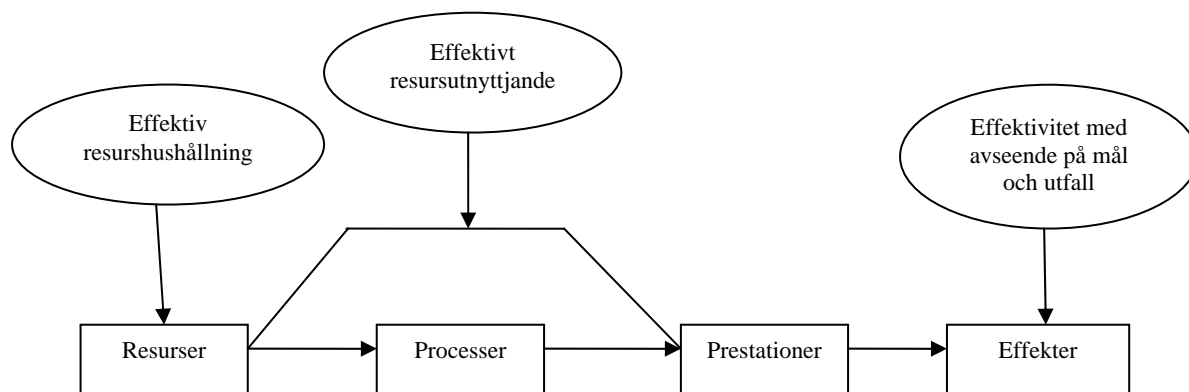
Det första av dessa tre effektivitetsbegrepp (Economy audit) handlar om att hålla nere kostnaderna. En effektiv resurshushållning avser att minimera de resurser som behövs för att kunna utföra olika uppgifter. Den fråga som ställs är om de verksamheter och personer som granskas är sparsamma eller om de är mindre nogräknade när de beställer material, hyr lokaler, bokar resor, etc. Ett tidigt exempel på en granskning av kostnadsmedvetenheten – och därmed inriktningen på effektiv resurshushållning – kan hämtas från 1800-talet. Normanton (1966) återger att en engelsk revisor anmärkte på att material köptes in för 20 shilling när det lika väl kunde köpas in för 14 shilling från en annan leverantör.

Det andra effektivitetsbegreppet (Efficiency audit) har att göra med verksamhetens produktivitet. Huvudfrågan handlar om vilken koppling som finns mellan de resurser som förbrukas och vad som presteras eller produceras. Ju fler enheter man får ut av en viss mängd insatta resurser desto bättre kan man säga att det är. Att mäta kostnaden per framställd enhet är ett exempel på hur man kan granska resursutnyttjandet (produktiviteten) i en verksamhet. Ju lägre styckkostnad desto effektivare har resurserna

utnyttjats. Granskningen kan exempelvis handla om vilken kostnad ett lärosäte har för att en student ska genomgå en utbildning eller vilken kostnad ordningsmakten har för att genomföra ett visst antal trafikkontroller alternativt bötfälla ett visst antal trafiksyndare. God resurshushållning kan således vara en ingrediens, men det behöver inte vara en förutsättning för gott resursutnyttjande. Att anlita billiga lärare eller köpa in billig trafikutrustning minskar förvisso kostnaderna, men det kan samtidigt leda till att färre studenter genomgår utbildningen eller att färre fortkörare upptäcks.

Det tredje effektivitetsbegreppet (Effectiveness audit) är kopplat till verksamhetens måluppfyllelse. Det handlar om i vilken utsträckning målen har uppnåtts med tillfredställande kvalitet. Intresset riktas mot värdet av det som har uppnåtts, snarare än mot enbart resurshushållning och resursutnyttjande. Även om också detta effektivitetsbegrepp tar hänsyn till förbrukade resurser, är det inte nödvändigtvis så att kostnadsmedvetenhet eller produktivitet är liktydigt med effektivitet i form av måluppfyllelse. Ett lärosäte som examinerar studenter med hög anställningsbarhet kan exempelvis vara effektivare än ett annat lärosäte som examinerar studenter med låg anställningsbarhet, trots att det senare lärosätet examinerar fler studenter och gör det till lägre styckkostnad. Granskningen av en verksamhets effektivitet med avseende på uppnådda effekter kan handla om att utvärdera om det går att avgöra om målen har uppnåtts och om att mäta graden av måluppfyllelse. Hur ser exempelvis förhållandet ut mellan målen (de önskade effekterna) och utfallet?

Det är värt att notera att en gemensam nämnare för de tre ovan beskrivna effektivitetsbegreppen är inriktningen på kvantifiering och mätning (Guthrie & Parker, 1999; Broadbent & Laughlin, 2003). Effektivitet kan mätas i termer av såväl resurshushållning och resursutnyttjande som utfall. Skillnaderna mellan de tre E:na i fråga om hur de förhåller sig till värdekedjan illustreras i nedanstående figur.



Figur 2. De tre E:nas koppling till värdekedjan.

### Utvidgad effektivitetsrevision

I Danmark är inriktningen på effektivt resursutnyttjande (Efficiency audit) relativt tydlig (Justesen & Skærbæk, 2005; Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007). Men då det saknas universell enighet kan man inte gärna begränsa sig till att betrakta dessa tre inriktningar som liktydiga med effektivitetsrevision. Faktum är att effektivitetsinriktade granskningar kan skilja sig ganska mycket åt beroende på sammanhang. Även om man formellt anger en orientering mot de tre E:na, är det inte ovanligt att effektivitetsrevisioner tar en annan riktning i praktiken (Guthrie & Parker, 1999; Pollitt, 2003; English, 2007). Ett skäl till att effektivitetsrevisioner kan ändra inriktning över tiden är att de möter, eller försöker möta, nya krav (Jacobs, 1998; Gendron et al., 2001).

Med andra ord kan figur 2 utvidgas till att omfatta flera olika typer av effektivitetsrevisioner. I den framväxande figuren (figur 3) kommer olika revisionstyper att anges och numreras. Vi börjar med de tre E:na enligt följande: *revision av effektiv resurshushållning 1), revision av effektivt resursutnyttjande 2) och revision av effektivitet med avseende på mål och utfall 3).*

Ett anslag á la Bowerman (1996) innebär att även en granskning av förd politik kan räknas in i begreppet effektivitetsrevision. I detta sammanhang kan man tala om ”politik med stort P” och ”politik med litet p”. Politik med stort P avser storskaliga politiska program, exempelvis utrikespolitiken. Bowerman (1996) anser att dessa existerar utanför effektivitetsrevisionens egentliga verksamhetsområde, men att man däremot kan granska hur Utrikesdepartementet sköter sin uppgift i en krissituation eftersom det kan anses avse politik med litet p. Vissa avgränsade politikområden, som t.ex. alkoholpolitiken, skulle också kunna betraktas som politik med litet p och därmed ligga inom effektivitetsrevisionens verksamhetsfält.

Revision av specifika politiska insatser (Policy audit) handlar inte om att kritisera fattade beslut. Revisionen ska exempelvis inte anmärka på att ett land lämnar statliga garantier för att arrangera ett olympiskt spel (OS). Istället handlar det om att rikta uppmärksamhet mot den aktuella frågan och eventuella avvikelser från förväntade effekter, t.ex. om OS blev en sådan samhällsekonomisk framgång som de styrande förutsatte eller om en utförsäljning av ett statligt bolag motsvarade den utfästelse som regeringen målade upp inför beslutet. Dessa sammanhang och därtill kopplade politiska frågor rörande begränsade allmänna medel har effektivitetsrevisionen anledning att intressera sig för. Denna form av effektivitetsrevision får stöd av Dittenhofer (2001) och även av den av Pollitt et al. (1999) angivna granskningen av specifika förändringar. *Revisioner av specifika politiska insatser 4)* kan täcka hela värdekedjan. Exempel på revisioner inriktade på om avgränsade politiska satsningar ger skattebetalarna ”värde för pengarna” kan hämtas från Kanada (Gendron et al., 2007).

Inom den privata sidan av revisionsområdet är det vanligt att skilja på tre olika granskningsområden (Öhman et al., 2006). Det är räkenskapsrevision (Financial audit), teknisk-juridisk revision (Compliance audit) och verksamhetsrevision (Operational audit). Räkenskapsrevisionen är inriktad på granskning och bedömning av räkenskapers relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Den teknisk-juridiska revisionen innebär en granskning av efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys. Verksamhetsrevisionen innebär en granskning av hur verksamheten och dess processer bedrivs och om det görs på ett funktionellt och effektivt sätt.

Denna indelning har visat sig snarlik den som förekommer på den offentliga sidan av revisionsområdet. Gendron et al. (2007) rapporterar att offentliga revisionsorgan i Kanada kan utföra såväl Financial audit som Compliance audit. Utöver detta går det att relatera den tredje kategorin som författarna lyfter fram i sin artikel (Efficiency audit) till den verksamhetsorienterade revisionen (Operational audit).

Pollitt et al. (1999) menar att jämförelser med räkenskapsrevision, inspektioner och andra former av granskningsinsatser kan göras för att peka på effektivitetsrevisioners egenart. Av detta skäl, och i kombination med att räkenskapsrevisionen är starkt kopplad till den årliga revisionen, får räkenskapsrevision anses ligga utanför en granskning av en verksamhets effektivitet, även om granskningar av räkenskaper kan utgöra kompletterande inslag i effektivitetsrevisioner (Bowerman et al., 2003).

Om man i likhet med Bowerman (1996) förespråkar en vidgad begreppsram har däremot den verksamhetsorienterade revisionen (Operational audit) en given plats i en effektivitetsrevision (jämför Gendron et al., 2007). Det är dock viktigt att dra en gräns mellan vilka granskningsinsatser som kan anses ingå i Efficiency audit respektive Operational audit. Två saker som skiljer en verksamhetsgranskning från en mer traditionell effektivitetsrevision är den starka kopplingen till processerna i värdekedjan och att ekonomiska mått inte ingår i samma utsträckning (jämför Dittenhofer, 2001). *En revision av*

*verksamhetsprocesser* 5) inriktas på de system som används för att styra och kontrollera de aktiviteter som utförs (Pollitt et al., 1999; Dittenhofer, 2001). Det kan handla om att utvärdera hur stödsystem fungerar. Mer specifikt kan man granska om de administrativa rutinerna underlättar styrningen och uppföljningen av verksamheten och om de interna styrsystemen fungerar störningsfritt och förser beslutsfattarna med relevant och tillförlitlig information. Bra processer minskar risken för störningar och fel, medan dåliga processer ökar risken för att problem uppstår och att dessa går ut över effektiviteten.

Samtidigt som det är av intresse för medborgarna att få information om effekterna av statlig verksamhet (Bowerman, 1996; Modell & Grönlund, 2007), har det visat sig vara svårt att mäta och uttala sig om dessa effekter (Gendron et al., 2001; Broadbent & Laughlin, 2003). Statliga verksamheter bedrivs sällan på ett sådant sätt att de har en minsta gemensam nämnare som kan mätas kvantitativt. Många gånger är det svårt att ange långsiktiga mål (Gendron et al., 2007) och målen kan av olika skäl vara oklara, mångtydiga och ibland motstridiga. Förhållandet mellan orsak och verkan är dessutom invecklat. Följaktligen kan det uppstå svårigheter att i en komplex och föränderlig värld utföra traditionella effektivitetsrevisioner med avseende på mål och utfall.

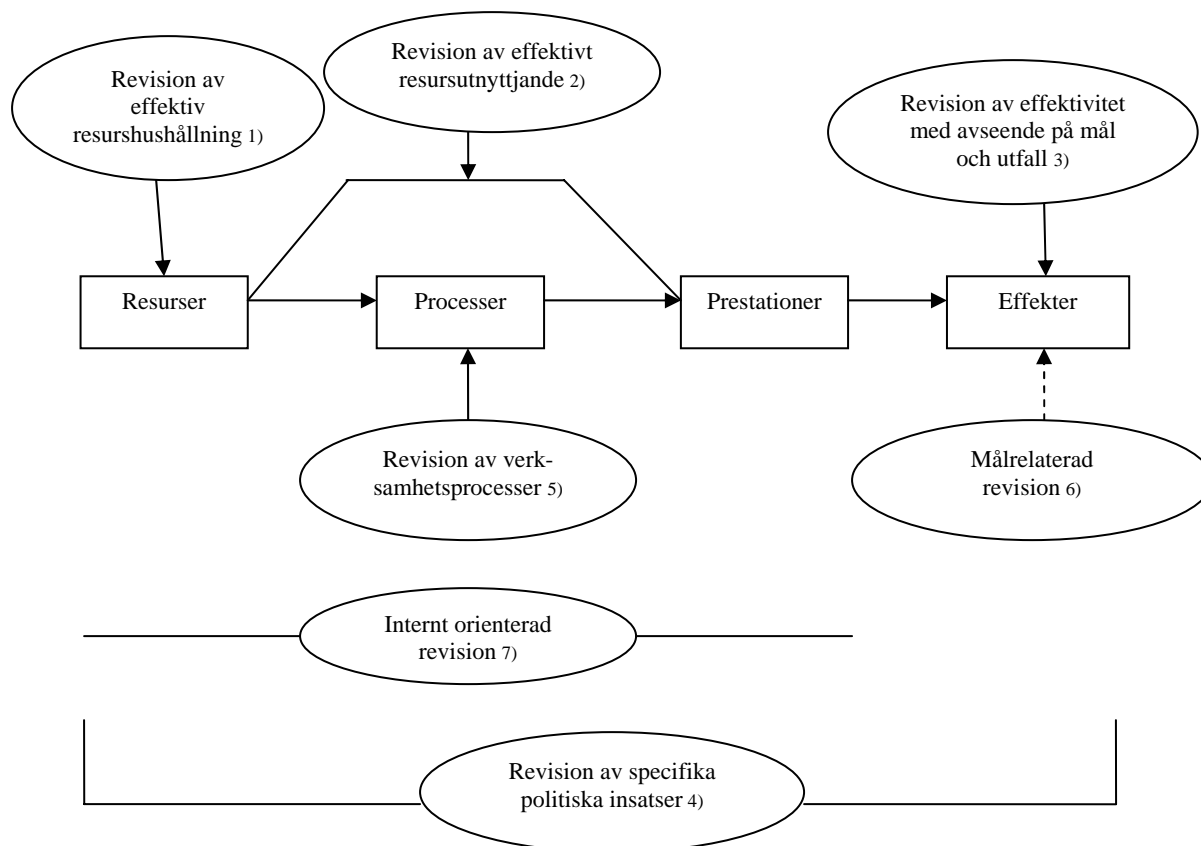
Mot bakgrund av ovanstående resonemang kan en målrelaterad revision (Goal-related audit) fylla en funktion inom ramen för en utvidgad effektivitetsrevision. Samma distinktion som går att göra mellan Operational audit och Efficiency audit i fråga om inriktningen på ekonomiska mått, går att göra mellan Goal-related audit och Effectiveness audit. En avgörande skillnad i det senare fallet är att medan en granskning av effektiviteten med avseende på mål och utfall utgår från att målen är eller kan göras mätbara, så har en målrelaterad revision andra utgångspunkter. Den kan handla om att utvärdera och bedöma om mål har satts upp på olika nivåer, att rikta in sig på hur styrning och utfall kan kopplas till en mer eller mindre otydlig målbild, att hantera mål som är oklara, mångtydiga eller motstridiga och ge underlag för att mål ska kunna förtydligas eller förändras. *Målrelaterad revision* 6) har således en något svagare koppling till måluppfyllelse än vad traditionella effektivitetsrevisioner i form av Effectiveness audit har.

Det är även möjligt att hålla öppet för ytterligare inriktningar på effektivitetsrevisioner. Bowerman (1996) gör gällande att granskningar av den information som den politiska makten eller myndigheterna presenterar, exempelvis angående fördelningen av resurser respektive utnyttjandet av tilldelade resurser, är en form av effektivitetsrevision. Pollitt (2003) hävdar att kriterier som god förvaltning eller god administration används för att motivera effektivitetsrevisioner, trots att det är svårt att slå fast vad som avses med en sådan inriktning på granskningen.

Enligt litteraturen skulle effektivitetsrevisioner således kunna handla om att granska om rapporteringen mellan riksdag, regering och myndigheter är tillfredsställande och om en myndighet uppvisar god förvaltning eller god administration. Denna internt orienterade revision (Internally oriented audit) har i huvudsak en koppling till värdekedjans tre första steg (resurser, processer och prestationer) även om länken till värdekedjan får anses svårare att precisera än för de sex tidigare beskrivna revisionstyperna. Inriktningen på ekonomiska beräkningar är normalt inte heller särskilt uttalad i den här revisionstypen. I förhållande till en revision av verksamhetsprocesser är *den internt orienterade revisionen* 7) inte lika ensidigt avgränsad mot processerna i värdekedjan. Frågor om god förvaltning kan ha att göra med resurser, processer och prestationer och frågor om rapportering har normalt mer att göra med prestationer än processer.

Den gjorda genomgången visar att effektivitetsrevisioner kan bestå av annat än det som normalt räknas in i begreppets kärna. I figur 3 anges de ovan beskrivna revisionstyperna. Revisionstyp 1 handlar om god resurshushållning, revisionstyp 2 om produktivitet och revisionstyp 3 om måluppfyllelse. Revisionstyp 4 kan kopplas till ”politik med litet p”, revisionstyp 5 till verksamhetsprocesser, revisionstyp 6 till målbilder och effektivitetsbedömningar och revisionstyp 7 till olika interna förehavanden.

Nedanstående figur illustrerar även hur de sju revisionstyperna kan kopplas till värdekedjan. Observera att den streckade pilen visar att revisionstyp 6 (målrelaterad revision) har ett något svagare samband med begreppet effekter än vad revisionstyp 3 (revision av effekter med avseende på mål och utfall) har. Notera också att revisionstyp 7 (internt orienterad revision) i huvudsak kopplas till värdekedjans tre första steg, medan revisionstyp 5 (revision av verksamhetsprocesser) har en direkt koppling till värdekedjans andra steg. Vidare kan revision av specifika politiska insatser (revisionstyp 4) hantera hela eller delar av värdekedjan.



Figur 3. De sju revisionstypernas koppling till värdekedjan.

De sju revisionstyperna i figur 3 är hämtade från litteraturen. Utifrån beskrivningen av vad Riksrevisionen gör i introduktionskapitlet kan det även vara möjligt att det går att finna empiriska belägg för ytterligare en revisionstyp. Denna åttonde revisionstyp avser all annan möjlig form av effektivitetsrevision.

Vi kan också konstatera att Pollitt et al. (1999) gör gällande att skiljelinjen mellan olika typer av effektivitetsrevisioner sällan är glasklar. Författarna uppmärksammade exempelvis att Riksrevisionsverket (RRV) i sina revisionsprojekt ofta granskade såväl kärnaktiviteter och faktiska prestationer som systemen för att styra och kontrollera aktiviteterna. Vidare kan det vara värt att återigen poängtera att underlag för ansvarsutkrävande kopplat till målluppfyllelse eller andra effektivitetsfrämjande åtgärder i värdekedjan handlar om hur något bedöms vara på en skala från bra till dåligt (jämför Akademi rapport 2005:5) och att den sortens underlag för ansvarsutkrävande kan vara en beståndsdel i var och en av revisionstyperna ovan.

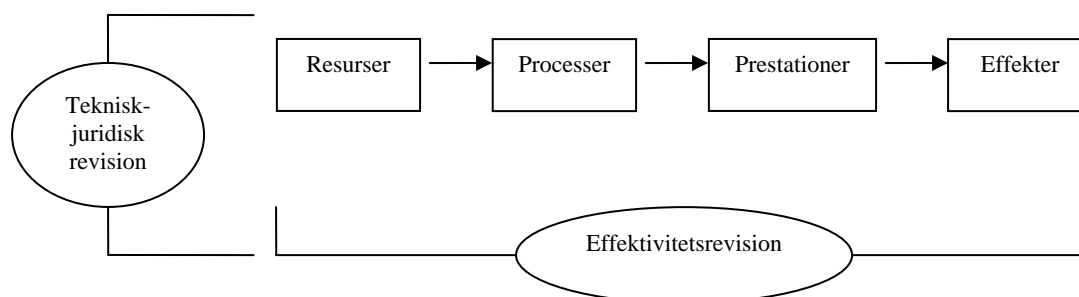
### *Regelefterlevnad som komplement till effektivitetsrevision*

Det är även möjligt att länka samman ansvarsutkrävande avseende regelefterlevnad med en granskning av effektivitet, trots att man normalt skiljer på dessa två sorters revision (Power, 1997; Funnell, 1998). Å ena sidan går det att hävda att granskningar av en verksamhets effektivitet är en sak och att granskningar av efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys (Compliance audit) är en annan sak (jämför Sharma, 2007). Argument som går att anföra för denna hållning är att effektivitetsrevision och s.k. teknisk-juridisk revision handlar om olika granskningsinsatser (Funnell, 1998) och att en inriktning på teknisk-juridisk revision därmed inte adresserar de tre E:na (Pollitt, 2003). Regler, direktiv och rättsäkerhet ska inte förväxlas med mål, och efterlevnad av regler och direktiv leder inte per automatik till effektivitet. Å andra sidan går det att hävda att regelbrott kan vara både skadliga och demoraliserande och att följsamhet mot uppsatta regler och direktiv kan bidra till en effektiv verksamhet (jämför Olsen, 2005). Därmed kan det vara lämpligt att kombinera effektivitetsinriktade granskningsinsatser med underlag för ansvarsutkrävande om det visar sig att lagar, regler, direktiv och policys inte följs. Exempelvis kan en revisionsfråga i en granskning vara målrelaterad medan en annan kan handla om regelefterlevnad.

När efterlevnaden av regler granskas utgår man från krav som alltid ska uppfyllas och att något kan göras rätt eller fel. Granskningen kan t.ex. inriktas på om pengar har betalats ut i enlighet med gällande bestämmelser avseende mottagare och beloppsnivåer. Det som man från en utgångspunkt kan bedöma som ett effektivt resursutnyttjande kan visa sig vara mer tveksamt om ansvariga personer har brutit mot de bestämmelser som utgjorde en viktig begränsning för uppdragets genomförande. Genom att betala ut pengar på ett sätt som strider mot vad som varit avsett har man inte åstadkommit vad man borde ha åstadkommit. Kopplingen till efterlevnaden av regler och direktiv går att finna i genomförda effektivitetsrevisioner i bl.a. Danmark (Justesen & Skærbæk, 2005; Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007) och Kanada (Gendron et al., 2007).

Vi väljer att betrakta teknisk-juridisk revision (Compliance audit) som en viss sorts granskning med avseende på underlag för ansvarsutkrävande. I likhet med Power (1997) och Funnell (1998) gör vi en åtskillnad mellan teknisk-juridisk revision och effektivitetsrevision. Samtidigt betraktar vi den förra sortens revision som ett möjligt komplement till (jämför Pollitt, 2003) eller ett tänkbart led i den senare. Pollitt et al. (1999) belyser kopplingen mellan teknisk-juridisk revision och effektivitetsrevision i förhållande till om revisionen inriktas på en eller flera verksamheter. Detta val kan ha betydelse för i vilken omfattning revisionen ses som underlag för ansvarsutkrävande med avseende på regelefterlevnad respektive effektivitetsfrämjande för verksamheten. Enligt författarna torde det vara lättare att sätta ansvarsutkrävande i centrum när man granskar en verksamhet än när man granskar flera.

I nedanstående figur visar vi kopplingen mellan teknisk-juridisk revision och effektivitetsrevision via värdekedjans samtliga delar.



Figur 4. Kopplingen mellan effektivitetsrevision och teknisk-juridisk revision.

Med detta betraktelsesätt kan en granskning tillhörande var och en av de sju revisionstyperna innehålla eller inte innehålla inslag av teknisk-juridisk revision. Både en revision av effektivt resursutnyttjande (revisionstyp 1) och en revision av verksamhetsprocesser (revisionstyp 5) kan således göras med eller utan intresse för regelefterlevnad. Om teknisk-juridisk revision ingår i en effektivitetsrevision kan dess förekomst vara större eller mindre.

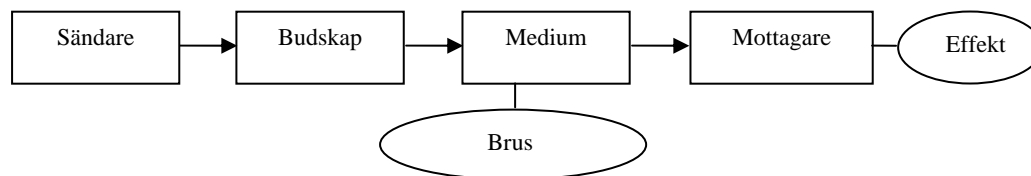
I sammanhanget är det på sin plats att notera att det finns en etablerad målkonflikt mellan ekonomivärden och demokrativärden (SOU 1999:76; SOU 2000:1). Ekonomivärden kan omfatta funktionell rationalitet, kostnadseffektivitet och produktivitet medan demokrativärden kan omfatta rättssäkerhet och politisk demokrati ur ett medborgarperspektiv. Enligt ovanstående betraktelsesätt behöver inte spänningsfältet (och målkonflikten) mellan effektivitet och rättssäkerhet innebära att det handlar om antingen eller, utan att det kan handla om både och. Således skulle det vara möjligt att beakta såväl ekonomivärden som demokrativärden i en och samma granskning. Professor Lennart Lundquist säger i Demokratiutredningens forskarbilaga (s. 154):

"På frågan om hur vårt offentliga etos ska tillämpas kan vi sammanfattande svara: Samtliga värden ska alltid beaktas av alla offentligt verksamma. Aktörerna kan således inte välja att bara bortse från exempelvis kostnadseffektiviteten eller den politiska demokratin. "

## Kommunikation

### *Kommunikation som budskap och medium*

Kommunikation är ett vitt begrepp. Det kan ses som överföring av meddelanden, eller som skapande och utbyte av betydelser, dvs. "hur meddelanden, eller texter, samverkar med människor för att skapa betydelser" (Fiske, 2000). Fiske ger en allmän definition av kommunikationsbegreppet som "social samverkan med hjälp av meddelanden". I slutet av 1940-talet utvecklade Shannon och Weaver en basmodell för kommunikation, ursprungligen för att kunna studera telefoni (Larsson, 2001). De grundläggande beståndsdelarna i modellen var sändare, meddelande, kanal och mottagare och man såg kommunikation som en linjär process. Man inkluderade också brus (ursprungligen i tekniskt avseende) som störningar som påverkar kommunikationen. Tidig forskning inom området uppmärksammade också kommunikationens effekt. En av forskarna, Harold Lasswell, formulerade frasen *Who? Says what? In which channel? To whom? With what effect?*. Den enkla modellen för kommunikation visas i figur 5.



Figur 5. En basmodell för kommunikation i grundversion (Larsson, 2001).

Enligt Larsson (2001) har modellen utvecklats och kompletterats med en rad olika faktorer, t.ex. feedback (när mottagaren svarar sändaren), den kodning sändaren gör av budskapet (den mening som läggs in i budskapet) och den avkodning mottagaren gör (vad mottagaren läser ut ur budskapet). Senare har även faktorer som kontext tagits med, alltså det sammanhang som kommunikationen sker i.

Forskare inom kommunikationsområdet har med tiden utvecklat flera andra modeller. De berör bl.a. frågor om hur budskap sprids, hur medier används, hur grupper och organisationer kommunicerar och vad som blir nyheter. Flera av dessa modeller beskriver kommunikation som en mer cirkulär process.



Vi koncentrerar oss här på budskap och medium, eftersom vi intresserar oss för myndighetstexter i rapportform. Utgångspunkten är de regler och råd som finns för svenska texter. Vi tar även upp vissa aspekter av den brittiska riksrevisionens (NAO – National Audit Office) granskningsrapporter. NAO publicerar ett antal granskningsrapporter per år och man fäster stor vikt vid rapporternas helhet. Man anser att de utgör det viktigaste gränssnittet mot både parlamentsledamöterna och allmänheten. Vid kvalitetssäkringen av effektivitetsrevisionerna gäller två av sju kriterier utformningen av rapporterna, med avseende på dels presentation, dels grafik (illustrationer) och statistik. Med presentation avser NAO att rapporterna ska vara välstrukturerade, välskrivna och innehålla en ”executive summary”, dvs. en heltäckande sammanfattning. Effektiv kommunikation genom den skrivna rapporten ses som avgörande.

Ett generellt problem i staten är att det är svårt att nå ut med olika rapporter. Det är även en demokratisk fråga att de som berörs verkligen nås av texterna. Ett visst ansvar ligger hos mottagaren när det gäller hanteringen av de rapporter som tas emot. Men en del av ansvaret ligger även hos avsändaren som kan skaffa sig kunskap om mottagarens rutiner och välja den bästa vägen för att nå ut med sitt budskap. Men hur en rapport eller text uppfattas och når ut, påverkas också av läsbarheten. Myndighetstexter ska kunna läsas av skilda typer av mottagare. Språkrådet definierar läsbarhet som både språklig läsbarhet (möjligheten att förstå en text språkligt) och typografisk läsbarhet (möjlighet att urskilja tecken). Enligt Myndigheternas skrivregler (Ds 2004:45) kan den typografiska läsbarheten hänföras till den yttre formen för texten, där flera faktorer ingår som påverkar läsarens intresse.

#### *Textens språkliga läsbarhet*

Den språkliga läsbarheten handlar om begriplighet. I ”På väg mot ett bättre myndighetsspråk” (Statskontoret, 2001) skriver författarna att ”ett begripligt myndighetsspråk är en förutsättning för en förvaltning som vill nå, och behålla, medborgarnas förtroende.” Man lyfter särskilt fram två olika typer av problem med begripligheten i myndighetstexter. Den ena gäller s.k. typiska myndighetsspråkliga drag, med bl.a. långa och omständliga meningar och svåra ord. Den andra typen av problem gäller framför allt texternas mottagaranpassning, dvs. att mottagarna är oklart etablerade i texten.

I Statskontorets rapport nämns också flera hinder för begripliga myndighetstexter, t.ex. traditioner, attityder (att det inte anses fint att skriva enkelt), tidsbrist, bekvämlighet (att gamla förlagor används) och en vilja hos många att krångla till språket för att textens innehåll ska låta märkvärdigare än det är.

Regeringskansliet och Språkrådet bedriver sedan flera år Klarspråk, ett arbete för ett klart och mottagaranpassat myndighetsspråk. I Klarspråk lönar sig (Ds 2006:10) skriver man att ”klarspråk är en kvalitetsfråga”:

”[...] Utgångspunkten för ett kvalitetsarbete bör vara att se verksamheten som en helhet, som ett system av olika delar. Här är språkfrågan en del av helheten. Att systematiskt arbeta med klarspråk är att höja effektiviteten i organisationen och förbättra kommunikationen mellan myndighet och medborgare. Det innebär också kompetensutveckling för medarbetarna.”

I en rapport kan innehåll och omfång i textens olika delar anpassas efter olika läsarkategorier. Däremot kan det vara svårt att inom samma rapport använda olika språk, eller olika form, för respektive läsargrupp. Istället måste språket passa flera typer av läsare, vilket också framgår av Skrivråd för Riksrevisionens rapporter (Riksrevisionen, 2006): ”Fall inte i fällan att genomgående skriva för en enda läsarkategori. Det är lätt att omedvetet vända sig till de läsare som har högst status eller som vet mest och att glömma de andra.”

Klarspråk lönar sig och Skrivråd för Riksrevisionens rapporter nämner ett antal råd till den som skriver. Myndigheternas skrivregler ger mer detaljerade råd om hur språket bör användas. Sådana råd finns också

hos Språkrådet och tidigare Språknämnden. Alla dessa regler bidrar också till ett tydligare och mer konsekvent språk. Här har vi valt att inrikta oss på följande regler och råd:

En text blir mindre krävande att läsa om man *befolkar* språket. Ett vanligt sätt att avfolka språket är att använda passiveringar, dvs. ett språk som inte är aktivt, t.ex. ”De resurser som läggs ned i planeringen”. Ett annat sätt är använda substantiveringar, t.ex. ”kommer en utbildning av personalen att ske”. Ett tredje sätt är s.k. infinitivkonstruktioner, t.ex. ”Det är viktigt att säkerställa”. Istället kan den som skriver låta en agerande befolka språket. Det hjälper läsaren, och minskar risken för missförstånd och för att information ska gå förlorad. Det bör framgå vem den agerande är, i exemplen ovan vem det är som lägger ned resurser i planeringen eller vem det är som säkerställer. Men det går också bra att använda ”vi” eller ”man” där det är tydligt vem dessa pronomen syftar på.

Det är viktigt att *bygga enkla meningar*, dvs. meningar där budskapet inte är inbäddat i komplicerade konstruktioner. Här finns flera råd. Ett är att inte skriva alltför långa meningar, utan att låta varje tanke utgöra en egen mening. Då undviker man också onödigt krångliga formuleringar. Ett annat råd är att undvika inskjutna bisatser och att istället hålla ihop de ord som hör ihop. Det leder också till kortare meningar. Ett tredje råd är att tänka på symmetrin. Vid uppräknings- och uttryck som ”dels...dels”, ”såväl...som” och ”ju...desto” bör de olika leden ha samma grammatiska form. I uppräknings- och uttryck som består av ett antal bisatser bör hela uppräknings- och uttrycket också kunna läsas som en enda lång mening. Därför är det lämpligt med kommatecken efter varje rad i uppräknings- och uttrycket, ”och” efter näst sista raden och punkt efter sista raden.

*Sambands- och bindeord* hjälper läsaren att se hur olika delar i en text hänger ihop. Sådana ord binder samman stycken och meningar. Exempel på sambandsord är: om, för att, alltså, därför, eftersom, däremot, samtidigt, dessutom och nämligen. Exempel på bindeord är: och, samt och men. Enligt Språkrådet kan en mening börja med ”men” om den ”står i motsats till hela den föregående meningen”. En mening kan även börja med ”och” om den är ”ett tillägg till informationen i föregående mening eller meningar”. På så sätt kan man också begränsa användningen av de lite mer formella ”dock” och ”emellertid”.

Om en text innehåller stora mängder *sifferuppgifter* kan de ställas samman i t.ex. tabeller eller diagram. Ett annat sätt är att samla sådan information i *faktarutor* för att texten inte ska bli överlastad med information.

Myndighetstexter ska vara skrivna på *modern standardsvenska*. Det innebär bl.a. att man undviker modeord och s.k. svengelska och använder mer uttrycksfulla ord. Istället för fokusera kan man t.ex. skriva lyfta fram, koncentrera på eller inrikta på. Istället för implementera kan man skriva införa eller genomföra och istället för transparent kan man t.ex. skriva genomskinlig, öppen eller begriplig. Man bör även begränsa användningen av ålderdomliga, oklara och svårbegripliga ord. Svåra men nödvändiga begrepp liksom förkortningar bör förklaras direkt där de förekommer första gången. Modern standardsvenska handlar också om flera andra val när det gäller ord och form, bl.a.:

- att undvika verbformer som taga, skall, överensstämna, starta upp och istället skriva ta, ska, stämna överens och starta, samt att undvika dubbel passiv form, t.ex. föreslås inrättas,
- att inte förlänga främst substantiv med s.k. skrytfenor (onödiga tillägg), dvs. att inte skriva ord som marknadsföringsinsatser och planeringsprocess utan istället skriva marknadsföring och planering, samt att inte använda s.k. nakna substantiv, dvs. substantiv i obestämd form utan bestämning (t.ex. ”Myndighet som utfärdar”),
- att välja moderna former av adverb, t.ex. bara, inte och om detta istället för endast, icke och härom,
- att välja korta prepositioner framför längre, t.ex. om istället för angående, att välja rätt preposition, och att upprepa prepositionen efter *och* eller *samt* i uppräknings- och uttrycket,

- att ha korrekt ordföljd och
- att inte skriva isär sammansatta ord, men att däremot skriva främst tidsuttryck som två ord.

En text bör inte heller innehålla *upprepningar*. Det är också viktigt att vara konsekvent när det gäller *förkortningar*. En grundregel är att inte förkorta i onödan, men vissa vanliga förkortningar kan alltid användas i löpande text: bl.a., dvs., etc., fr.o.m., m.fl., m.m., osv., s.k., t.ex. och t.o.m. Dessa förkortningar skrivs med punkter. Det går även bra att skriva ut orden, och det kan vara särskilt lämpligt om en mening börjar med något av dem. För att underlätta läsningen av en sammanhängande text bör man vara konsekvent med vilken metod man väljer, med undantag för förkortningar som inleder en mening. Procent bör däremot alltid skrivas ut i löpande text.

#### *Textens yttre form och typografiska läsbarhet*

En tydlig och överskådlig struktur vägleder läsaren genom texten (Klarspråk lönar sig). Både struktur och utformning påverkar hur läsaren uppfattar en text. Den yttre formen för texten och den typografiska läsbarheten kan gälla allt från hur texten är uppbyggd med sammanfattning, rubriker och olika former av illustrationer, till vilken typ av layout och typografi som används. Typografi handlar bl.a. om val av typsnitt, teckengrad (teckenstorlek) och radlängd.

I Skrivråd för Riksrevisionens rapporter står att ”en rapport ska inte bara vara intressant, den ska också se intressant ut”. Under rubriken Hur skriver man klarspråk? på Språkrådets webbplats står det bl.a. att man bör välja ”en genomtänkt grafisk formgivning”.

Riksrevisionens skrivråd ger ett antal råd kring yttre form och typografisk läsbarhet. Även Myndigheternas skrivregler tar upp flera faktorer som gör en text inbjudande att läsa och ger konkreta råd. Det s.k. Klarspråkstestet (Språkrådet, 2007) är i första hand utformat för förvaltningsbeslut, men flera av frågorna och kommentarerna är även relevanta för andra myndighetstexter. Många riktlinjer finns också att hämta hos Språkrådet och tidigare Svenska språknämnden.

Här tar vi särskilt fasta på vissa av dessa rekommendationer. Texten bör ha en tydlig struktur med *kapitel- och mellanrubriker* och gärna även underrubriker. Rubriker ska vägleda läsaren genom texten. Som läsare ska man kunna förstå av rubriken vad texten handlar om och underrubriker kan användas för att precisera innehållet (Klarspråkstestens kommentarer). En bra rubrik bör vara självbärande, dvs. begriplig utanför sitt sammanhang, och rättvisande för den text som följer under den (Nyström Höög, 2006). Den måste alltså motsvara innehållet i texten.

En generell och användbar grundregel är enligt Riksrevisionens skrivråd att skriva *det väsentliga först* i en text, dvs. att börja med det viktiga. Det gäller både helheten och delarna, som sammanfattningar och t.ex. kapitel med slutsatser.

En text kan göras aptitlig med hjälp av bl.a. *luftig layout* och en *bra styckeindelning*, dvs. lagom långa stycken. Bara i undantagsfall bör stycken bestå av en enda mening (Svenska språknämnden, 2003). *Nytt stycke* kan markeras på olika sätt och här skiljer sig rekommendationerna åt. I Myndigheternas skrivregler anges att nytt stycke i trycksaker ska markeras med indrag, medan Klarspråkstestens kommentarer rekommenderar att nytt stycke markeras tydligt med blankrad. *Bilder, tabeller och illustrationer* i olika former kan också göra en text mer tilltalande och överskådlig. Sådana inslag lyfter fram viktigt innehåll i en text. Även punktuppställningar rekommenderas.

För att få läslig typografi bör rader vara lagom långa. Myndigheternas skrivregler och Klarspråk lönar sig rekommenderar en *radlängd* på 13 cm. *Typsnittet* har också betydelse för läsbarheten. När det gäller tryckt material är typsnitt med seriffer (tvärstreck i ändarna på bokstävernas staplar), s.k. antikvatypsnitt, att

föredra (som typsnittet i denna text). För text som ska läsas på skärm är s.k. linjärtypsnitt eller sanseritypsnitt mer läsvänliga, t.ex. Arial, men för webbtexter som ska skrivas ut på papper är det lämpligare med antikvatypsnitt.

Ytterligare en faktor är en texts *totala omfång*. I Riksrevisionens skrivråd anges att en granskningsrapport generellt ska vara ”så kort som möjligt”, eftersom ovidkommande information lätt kan skymma den information som är väsentlig. Man rekommenderar ca 50 sidor som en lämplig längd på rapporter.

Den brittiska riksrevisionen anser att det är viktigt att använda olika former av grafik och statistik, och man bedömer om sådana inslag används på ett lämpligt sätt och hur väl presenterade de är. Det handlar både om att använda rätt typ av grafik, och att förmedla ett budskap mer effektivt genom att utnyttja möjligheten att ersätta flera sidors text med någon typ av grafisk illustration. En genomgång av de första åtta brittiska granskningsrapporterna från 2008 (som finns publicerade på NAO:s webbplats) visar att man i hög grad använder sig av olika former av grafik och tabeller. I rapporterna, som är omkring 25 till 40 sidor långa, förekommer från ett tiotal till över 20 tabeller och illustrationer (inte minst diagram i olika former). Dessutom förekommer bilder i alla rapporter utom tre. Bilderna finns framför allt tillsammans med kapitelrubrikerna. Samtliga rapporter har en stor bild på omslaget för att illustrera ämnet. Man använder också både faktarutor och punktuppställningar flitigt. Alla dessa inslag är inramade och tydligt avgränsade från rapporttexten, och de ger en omväxlande och inbjudande layout (även när bilder saknas).

*Sammanfattningar* anges i bl.a. Riksrevisionens skrivråd som ett sätt att framhålla det viktiga i en text. För de läsargrupper som inte har behov av att läsa en rapport i sin helhet, är en sammanfattning också att föredra. Enligt skrivråden ska sammanfattningen lyfta fram väsentligheter och väcka intresse. Ett sätt kan vara att inleda med slutsatser eller rekommendationer. Man ska även kunna läsa sammanfattningen som ett separat dokument.

De brittiska granskningsrapporterna inleds med en sammanfattning, ”summary”. I vissa rapporter föregås den av ett kort avsnitt med ”key facts”. Sammanfattningen finns också separat på NAO:s webbplats och benämns då ”executive summary”. Den finns dels att ladda ner som pdf-fil (liksom rapporten i sin helhet), dels som html-länk (enbart texten utan bilder). Sammanfattningarna inleds överlag med bakgrundsinformation. I rapporten ”Department for International Development - Providing budget support to developing countries” (publicerad 8 februari 2008) finns en tydlig sammanställning med ”Our findings” i sammanfattningen, direkt efter en kort inledning med bakgrundsinformation och frågeställningar.

### **Revisionskvalitet och därtill kopplade dilemman**

I det här avsnittet behandlar vi ett antal aspekter på revisionskvalitet. Det är förhållandet mellan standardisering och professionella bedömningar, mellan effektivitetsbefrämjande och ansvarsutkrävande samt mellan olika revisorsroller, vilket bl.a. innefattar frågan om oberoende kontra rådgivning. Avslutningsvis relaterar vi revisionskvalitet till värdekedjan och tar då bl.a. upp begreppen väsentlighet, risk och jämställdhetsintegrering.

#### *Standardisering kontra professionella bedömningar*

Hur framgångsrikt revisionsarbete ska bedrivas har diskuterats flitigt, bl.a. inom ramen för den klassiska debatten om standardisering kontra professionella bedömningar i den finansiella revisionen (Dirsmith och McAllister, 1982). Orienteringen mot standardisering (structure) representerar ett förutbestämt och systematiskt revisionsarbete som bygger på tydliga riktlinjer, manualer, datorstöd etc. Orienteringen mot professionella bedömningar (judgement) betonar revisorernas erfarenhet och deras förmåga att utifrån etablerad praxis ta olika aspekter under övervägande och anpassa sig till rådande förhållanden.

När det gäller frågan om vilken av de två inriktningarna som leder till högst kvalitet på revisionen och om värdet av utökad standardisering går åsikterna isär. Initialt uppmärksammades olika tillkortakommanden i anslutning till bedömningar som gjordes utan hjälpmedel och strukturerade riktlinjer. Tydligast visade sig detta genom att olika revisorer gjorde olika bedömningar utifrån samma beslutsunderlag. Förhoppningen var att relevanta riktlinjer och utvecklade stödfunktioner skulle bidra till mer objektiva bedömningar och leda till att kvaliteten på revisionen förbättrades.

Numera förlitar sig revisorer på den privata sidan i relativt stor utsträckning på standardiserade riktlinjer (Öhman et al., 2006). En sådan programmatisk idé tenderar att frambringa vissa val av granskningskriterier, vissa sorters faktaunderlag och en speciell sorts granskning. I bästa fall kan det få positiva effekter i form av minskat godtycke. I värsta fall kan strävandena efter att följa standardiserade riktlinjer leda till att arbetet med att i varje enskilt fall genomföra en revision av god kvalitet får stå tillbaka för olika åtgärder som vidtagits för att följa den snitslade banan (Power, 1997). Power (2003) gör gällande att den stora nyttan med att skapa och följa riktlinjer inte är att det nödvändigtvis leder till bättre revision, utan snarare att standardiseringen kan legitimera arbetet och skänka revisorerna trygghet. Samtidigt påpekar Tschudi (2005) att det är omöjligt att reglera alla tänkbara situationer och att det professionella omdömet av det skälet behöver sätta sin prägel på revisionsarbetet.

Inom det offentliga området, och då speciellt i fråga om effektivitetsrevisioner, har inte samma debatt blossat upp. Det kan ha att göra med den relativt korta tid som denna sorts revision har bedrivits i organiserad form (jämför Radcliff, 1998; Guthrie & Parker, 1999). Hellre än att ställa de båda ovan nämnda inriktningarna mot varandra, är det värt att sträva efter en balans mellan standardiserade riktlinjer och revisorernas professionella omdöme i en effektivitetsrevision.

Funnell (1998) hävdar att en effektivitetsrevision till sin natur är sådan att den kräver större inslag av judgement än vad en finansiell revision gör. Det är inte lika lätt att göra saker reviderbara när effektiviteten och inte redovisningen är under luppen (jämför Power, 1996). Vidare noterar Pollitt et al. (1999) att vanans makt är stor när revisionsorgan utformar sina granskningsplaner och att det kan leda till en ensidig inriktning mot vissa områden och granskningsobjekt samt på vissa sätt att genomföra granskningarna. Det finns således en risk för att vissa utgiftsområden granskas jämförelsevis mer än andra, att vissa myndigheter i relativt stor utsträckning väljs ut för granskning och att vissa metoder ges företräde framför andra. Pollitt (2003) redogör för att dokumentstudier och intervjuer är de mest förekommande metoderna i samband med effektivitetsrevisioner. Att anlita utomstående experter har också blivit ett förhållandevis vanligt inslag i metodarsenalen. Det stora utnyttjandet av dessa tre metoder tyder på en viss likriktning i det revisionsarbete som bedrivs.

Man kan föreställa sig att diskussionerna kommer att öka ifråga om hur framgångsrikt arbete ska bedrivas i samband med effektivitetsrevisioner (vad de ska inriktas på, hur resurserna ska fördelas, vilka metoder som ska väljas, om och i så fall i vilken form rekommendationer ska lämnas etc.). Diskussionerna tenderar också att vara influerade av den debatt som förts och alltjämnt förs inom den privata revisionen (jämför Power, 1997; Bowerman et al., 2003). Precis som det initialt visade sig vara på den privata sidan kan en uppstramning av effektivitetsrevisioner vara av godo för tillförlitligheten i granskningarna och trovärdigheten i politikernas och medborgares ögon. Samtidigt är det viktigt att hålla i minnet att effektivitetsrevisioner är komplexa och måste så få förbli (Funnell, 1998; Dittenhofer, 2001). Dessutom behöver graden av professionellt självbestämmande utifrån etablerad praxis relateras till den miljö i vilken revisionen verkar. Om ett land har en decentraliserad förvaltningsmodell kan det vara en fördel att ta hänsyn till detta när man söker efter en lämplig balans mellan structure och judgement i revisionsarbetet. En decentraliserad förvaltningsmodell kan må bra av större inslag av professionellt självbestämmande än en mindre decentraliserad (och mer formaliserad) förvaltningsmodell.

### *Effektivitetsfrämjande kontra ansvarsutkrävande samt olika revisorsroller*

Även konflikterna mellan effektivitetsbefrämjande åtgärder och underlag för ansvarsutkrävande samt effektivitetsrevisionens kontrollerande och rådgivande roller, är värda att belysa. Det första dilemma beskriver vi med hjälp av ett klassiskt exempel om utvärderingar i samband med operationer under svåra betingelser. Inte sällan blir utfallet av sådana utvärderingar att ”operationen lyckades men patienten dog”. Exemplet får illustrera att ansvarsutkrävande tenderar att handla om regelefterlevnad (och rättsäkerhet) och att det ibland kan visa sig viktigare att följa regler och instruktioner än att utföra uppdraget på ett effektivt sätt.

Ett snarlikt och i det här sammanhanget mer träffande exempel handlar om en tjänsteman som bröt mot de interna reglerna när han beställde en tjänsteresa till Cardiff. I stället för att i enlighet med direktiven gå via den kontrakterade resebyrå och betala drygt 8 000 kr för resan, bokade han den via Internet för 1 500 kr. Enligt de resonemang som Finer (1978 [1941]) och Olsen (2005) för skulle tjänstemannens agerande vara klandervärt. Friedrich (Finer, 1978 [1941]) skulle å sin sida applådera agerandet.

I all enkelhet visar de båda exemplen att ansvarsutkrävande med avseende på effektivitet (från bra till dåligt) och med avseende på regelefterlevnad (rätt eller fel) inte alltid går hand i hand. En granskning i gränslandet mellan hur en verksamhet hanterar resurser, bedriver processer, utför prestationer och uppvisar effekter och hur den förhåller sig till regler, direktiv, policys etc. kan vara en balansgång på slak lina. Detta påpekas även av Sharma (2007), som lyfter fram motsättningen mellan att effektivitetsrevisioner ska vara ett medel för att effektivisera offentlig verksamhet (i en pågående läroprocess) och samtidigt utgöra underlag för ansvarsutkrävande.

Detta leder in oss på effektivitetsrevisorernas olika roller. Pollitt (2003) gör gällande att revisorer kan ha olika roller: kontrollanten, konsulten, forskaren och domaren. I praktiken är det sällan någon som intar en roll till fullo. I stället blandar en effektivitetsrevisor ofta de olika rollerna med en övervikt på en roll. Enligt Morin (2003) har revisorernas bakgrund och erfarenhet stor betydelse för vilken roll som blir den dominerande. En kontrollerande roll tenderar att leda till en ökad inriktning på att ge underlag för ansvarsutkrävande, medan en konsulterande roll tenderar att leda till en ökad ambition att stödja och påverka den granskade organisationen att förbättra sin effektivitet. Jacobs (1998) och Gendron et al. (2001) noterar även att inriktningen på ett lands effektivitetsrevision kan förändras över tiden och att den dominerande revisorsrollen kan bli en annan än den tidigare var.

Båda rollerna har sina för- och nackdelar. Att ställa ansvariga till svars kan vara berättigat, men om denna inriktning på granskningen drivs för långt kan det gå ut över möjliga effektivitetsförbättringar. Därutöver riskerar en uttalad strävan att påtala brister och ställa någon till svars för dessa, att skapa obehag för dem som utsätts för granskningen (jämför begreppet ”discomfort” hos Justesen & Skærbæk, 2005). Den konsulterande rollen har en delvis annan problematik. Samtidigt som lämnade rekommendationer kan vara en hjälp på vägen för att förbättra effektiviteten kan det skapa ett hot mot revisorns oberoende (jämför Morin, 2003). Klarar man av att vara oberoende om man ska granska utfallet av sina egna råd?

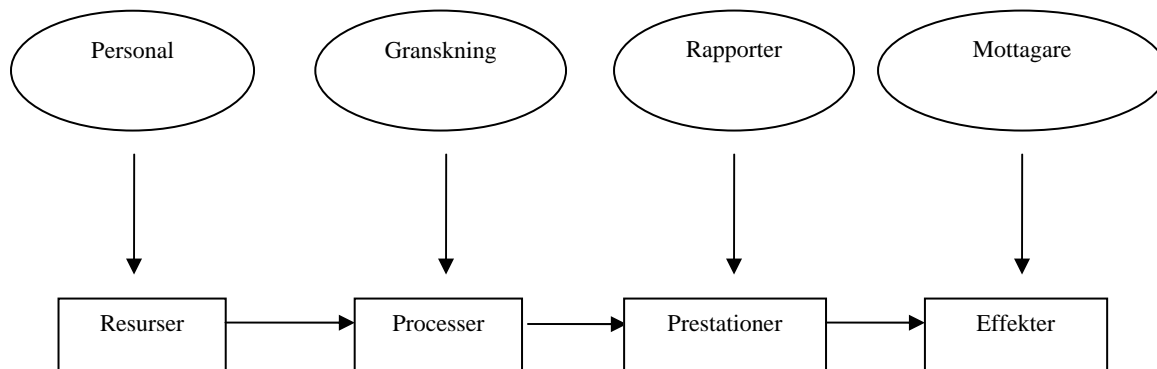
Det har visat sig att det kan uppstå situationer då det inte går att ta för givet att en effektivitetsrevisor är oberoende visavi granskningsobjektet (Pollitt, 2003; Gendron et al., 2007). Morin (2003) hävdar att lösningen på problemet inte är att effektivitetsrevisorerna fastnar i kontrollantrollen, utan att de visar stor integritet. Återigen är det frestande att hänvisa till idéerna om en rimlig balans. Den här gången handlar det om en balans mellan kontroll- och konsultrollen eftersom det kan få långtgående konsekvenser beroende på hur rollerna fördelas (Morin, 2003). En knäckfråga är i vilka lägen och i vilken omfattning rekommendationer ska ges och hur detta kan påverka det faktiska och synbara oberoendet.

Det finns även studier som belyser svårigheterna för de myndigheter som utför effektivitetsrevisioner att upprätthålla sitt oberoende gentemot den politiska makten. Funnell (1998) pekar på att den miljö som

effektivitetsrevisioner verkar i lägger grunden för ett dilemma. Effektivitetsrevisorer ska ifrågasätta skickligheten hos dem som leder regering, departement och myndigheter. Frågan är hur den granskande instansen skapar och upprätthåller sitt oberoende gentemot den sittande makten, som inte alltid är särskilt mottaglig för kritik. Dittenhofer (2001) hävdar att det politiska oberoendet är det allra viktigaste att vidmakthålla för att kunna utföra effektivitetsgranskningar på ett trovärdigt sätt. Det påtalas även att det kan vara en svår balansgång att kritisera politiker och tjänstemän, för att vinna medborgarnas förtroende, och samtidigt skapa ett förtroendefullt klimat i kontakterna med politiker och tjänstemän (Gendron et al., 2001; Broadbent & Laughlin, 2003).

### *Kvalitet med koppling till värdekedjan*

Eftersom kvalitet i en organisation berör alla dess delar och har många dimensioner väljer vi att åter knyta an till modellen med värdekedjan. I det här fallet är det den granskande organisationens värdekedja som avses. Vi inkluderar därmed kvalitet både internt (de tre första stegen i modellen: resurser, processer och prestationer) och externt mot mottagare av granskningsrapporter (effekter av granskningar på regering, riksdag, granskningsobjekten, media och allmänhet).



Figur 6. Revisionskvalitet kopplad till värdekedjans delar.

Personalen är en av de viktigaste resurserna och kvalitetsfrågorna omfattar både rekrytering av ny personal, vidareutbildning och kompetensutveckling enligt ett livslångt lärande. En effektivitetsrevisor ska ha flera olika färdigheter inom en rad områden. INTOSAI anger särskilt fyra områden:

“Qualifications for staff members who conduct performance audits include

- knowledge of the methods applicable to performance auditing and the education, skills, and experience needed to apply such knowledge;
- knowledge of government organizations, programs, and functions;
- skills to communicate clearly and effectively, orally and in writing;
- special skills depending on the nature of the specific audit (e.g. statistics, information technology (IT), engineering etc), or expert knowledge of the subject matter concerned.”

Själva granskningsprocessen är också av intresse (jämför Justesen & Skærbæk, 2005). Den omfattar bl.a. kvalitetssäkring av områdesbevakning, förstudier, effektivitetsrevisioner och samverkan med årlig revision. En annan del i denna andra fas är metodologin, dvs. olika aspekter på metodval och medvetenheten om olika metoders styrkor och brister. Vidare är det viktigt att revisorerna diskuterar revisionsnormer. Mot vilken slags norm för ”god effektivitet” ska en granskning utföras?

Med nödvändighet måste vissa prioriteringar göras i samband med en granskning. Begreppen väsentlighet och risk är två honnörssord som i stor utsträckning visat sig styra revisorernas granskning (Power, 1997).

Samtidigt är väsentlighet ett mångbottnat begrepp och olika väsentlighetsaspekter kan visa sig stå i motsatsställning till varandra (Öhman et al., 2006). En väsentlighetsbedömning utgår från beloppsnivåer. Normalt anses områden och/eller poster med högre belopp vara viktigare att granska än områden och/eller poster med lägre belopp. Till följd av detta riktar man normalt jämförelsevis större granskningsinsatser mot de förstnämnda områdena och/eller posterna.

Bowerman (1996) menar att man av kvalitetsskäl även kan intressera sig för medborgarnas uppfattningar om i vilken utsträckning politiska beslut och myndigheters verksamheter ger valuta för skattepengarna. Därmed är det också rimligt att effektivitetsrevisorerna inriktar sina insatser på sådana områden och objekt som medborgarna anser, eller uppfattas anse, vara särskilt viktiga.

De risker som revisorerna ska ta hänsyn till kan vara av olika slag. Vissa verksamheter kan vara särskilt riskfyllda eller utsatta för allvarliga hot, vissa system kan vara sårbara och vissa områden kan beröra många människor och deras grundläggande behov. Framgångsrikt revisionsarbete bygger i stor utsträckning på förmågan att sätta upp relevanta väsentlighets- och riskkriterier och att anpassa dessa till rådande förhållanden.

När en granskning närmar sig sitt slut och granskningsrapporten är i ”manusform”, kan denna preliminära rapport överlämnas för synpunkter och faktagranskning till granskningsobjektet, dvs. till den eller de myndigheter som har granskats (Justesen & Skærbæk, 2005). I detta skede har man inte fastställt slutsatser eller eventuella rekommendationer. Denna form av validering kan göras mer eller mindre omfattande. Ju mer omfattande valideringen av rapporten är, desto mer aktivt deltar granskningsobjektet som ”medförfattare”. Det finns då en risk att iakttagelser och brister som granskningsteamet har funnit får mindre skarpa formuleringar. Å andra sidan är det en kvalitetsaspekt att en granskningsrapport har faktagranskats omfattande.

Nästa steg i värdekedjan berör granskningsrapporterna och deras kvalitet. Denna bedömning görs i efterhand och i Storbritannien har bl.a. NAO utvecklat kvalitetssäkringssystem tillsammans med Oxford University och London School of Economics. Rapportens läsbarhet är av central betydelse för att budskapet i granskningsrapporterna ska nå ut till dem det berör och den breda allmänheten.

Revisionseffekter (audit impact) är komplicerade att beskriva och utvärdera. Huvudprodukterna vid effektivitetsrevisioner är granskningsrapporterna och utvecklingen går mot att dessa ska nå en bredare publik (Pollitt, 2003). För att förstå vilken effekt rapporterna har behöver man följa en rapports ”öde” (Catasús, 2001) hos alla typer av mottagare. De som producerar granskningsrapporter bör således vara medvetna om hur rapporterna tas emot av huvudmannen riksdag och regering och en rad skilda samhällsintressen, dvs. hur granskningsrapporter konsumeras och vilka effekter de får på samhället.

Hur trovärdiga rapporternas slutsatser är har stor betydelse för vilket mottagandet blir. Även om det finns ett lagskyddat oberoende för en granskande organisation att formulera revisionsproblem, välja metoder och dra slutsatser, ställs det stora krav på en granskning. Kvaliteten skapas i värdekedjans olika steg. Från en sådan utgångspunkt ska resurser användas på ett genomtänkt sätt och processer bedrivs väl för att utmynna i goda prestationer. Granskningarna ska inriktas på sådant som är väsentligt och riskfyllt. Revisionsproblem, syfte, metoder, slutsatser och eventuella rekommendationer ska ha en tydlig koppling till varandra och rapporterna ska skrivas på ett vederhäftigt och tilltalande sätt för att väcka uppmärksamhet och ge avsedd verkan.

Även jämställdhetsintegrering kan ses som en kvalitetsaspekt i det här sammanhanget. Alla politikområden ska präglas av ett jämställdhetsperspektiv. Regeringen skriver att ”eftersom jämställdhet mellan kvinnor och män skapas där ordinarie beslut fattas, resurser fördelas och normer skapas måste jämställdhetsperspektivet finnas med i det dagliga arbetet”. Jämställdhetsintegrering innebär således att



hela statsförvaltningen ska vara jämställd. Det gäller både internt och externt i värdekedjan så att det skapas sådana förhållanden som gör att verksamheten leder till jämställda resultat och effekter (Wittbom, 2006a; 2006b). Jämställdhetspolitiska åtgärder bygger på tre olika principer: närvaro, röst och process (Squires, 2007). Att lägga till personer av underrepresenterat kön i existerande församlingar och ge röst åt exkluderade intressen i den ordinarie verksamheten kan innebära ett tillägg till rådande ordning och därmed ses som en systembevarande åtgärd. I den här rapporten kommer vi inte specifikt att beakta jämställdhetsaspekter, men vi ser gärna att dessa frågor behandlas i det fortsatta forsknings- och utvecklingsarbetet inom ramen för den långsiktiga överenskommelsen mellan Riksrevisionen och Stockholms universitet.

### **Kortfattad sammanfattning av referensramen**

Inom effektivitetsrevisioner har det ännu inte utvecklats någon ”god revisionssed” eller ”god revisorssed” motsvarande de som finns inom finansiell revision (jämför Bowerman et al., 2003). Vi har därför fört en omfattande diskussion om olika slags revisionstyper. Med utgångspunkt från värdekedjan kan vi lista åtta möjliga revisionstyper enligt följande uppställning:

- Revisionstyp 1 = Revision av effektiv resurshushållning (Economy audit)
- Revisionstyp 2 = Revision av effektivt resursutnyttjande (Efficiency audit)
- Revisionstyp 3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall (Effectiveness audit)
- Revisionstyp 4 = Revision av specifika politiska insatser (Policy audit)
- Revisionstyp 5 = Revision av verksamhetsprocesser (Operational audit)
- Revisionstyp 6 = Målrelaterad revision (Goal-related audit)
- Revisionstyp 7 = Internt orienterad revision (Internally oriented audit)
- Revisionstyp 8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision (Empirically grounded audit)

De mest vedertagna revisionstyperna är ”de tre E:na”, (revisionstyp 1, 2 och 3). Revisionstyp 4 omfattar granskningar där man utvärderar om specifika politiska insatser ger skattebetalarna värde för pengarna. Revisionstyp 5 handlar om granskningar av hur verksamheten och dess processer bedrivs. Revisionstyp 6 är inriktad på mål på olika nivåer i verkställighetskedjan, och då bl.a. om målen kan förtydligas eller förändras. Revisionstyp 7 har i huvudsak en koppling till värdekedjans tre första steg (resurser, processer och prestationer) och kan inkludera frågor rörande rapportering och förvaltning. Dessa sju revisionstyper är hämtade från litteraturen. Vidare håller vi öppet för ytterligare en revisionstyp inom RiR. Med denna åttonde revisionstyp (Empirically grounded audit) avses all annan möjlig form av effektivitetsrevision som inte ingår i revisionstyperna 1-7.

Vi för även en diskussion om teknisk-juridisk revision (Compliance audit) och dess kopplingar till ovanstående revisionstyper. Som framgår av nedanstående figur kan denna koppling avbildas siffermässigt utifrån två dimensioner. Vi har därmed skapat en matris med 24 olika kombinationer av effektivitetsrevision. Exempelvis anges en revision av effektiv resurshushållning utan inslag av teknisk-juridisk revision med 1:0, medan en internt orienterad revision med stora inslag av teknisk-juridisk revision benämns 7:2. Märk väl att även den åttonde revisionstypen kan ha olika grad av teknisk-juridisk revision och att dessa granskningar därmed kan benämnas 8:0, 8:1 eller 8:2.

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

Figur 7. Förhållandet mellan revisionstyp och graden av teknisk-juridisk revision.

Den andra delen i referensramen behandlar kommunikation. Det är ett allmänt intresse för politik och förvaltning att utveckla metoder och praxis för kommunikation med olika intressentgrupper, särskilt medborgarna. Vi har ställt samman ett innehåll som gör det möjligt för oss att analysera granskningsrapporter och deras läsbarhet i olika dimensioner (språklig läsbarhet samt yttre form och typografisk läsbarhet).

Den tredje och sista delen i referensramen behandlar revisionskvalitet. Vi har valt att fästa uppmärksamheten på ett antal centrala områden inom revisionsforskningen, nämligen standardisering kontra professionella bedömningar, effektivitetsfrämjande kontra ansvarsutkrävande och olika revisorsroller samt kvalitet med koppling till värdekedjan, inkl. väsentlighet och risk.

Vi använder referensramen både som tankekarta och som underlag för klassificeringar och analyser avseende studiens empiri. Vi bedömer att vi därmed kan illustrera och klassificera hur effektivitetsrevisioner bedrivs av Riksrevisionen och ge rekommendationer till RiR inför deras fortsatta arbete med utformningen av dessa. Slutligen kan referensramen generera intressanta områden för fortsatta forsknings- och utvecklingsuppdrag.

### 3. METOD

I denna pilotstudie har vi i huvudsak genomfört dokumentstudier och därtill fört samtal med revisorer inom Riksrevisionen. Vi har även anordnat två seminarier vid Stockholms universitet och löpande diskuterat studien med vår referensgrupp.

Riksrevisionens granskningsrapporter har bedömts med hjälp av ett analyschema bestående av ett antal utvalda kriterier. Analyschemat utgår från innehållet i referensramen och beskrivningen av Riksrevisionens uppgift i introduktionskapitlet. Schemat ger utrymme för både kvantitativa och kvalitativa analyser.

Den kvantitativt inriktade studien omfattar samtliga 120 granskningsrapporter som RiR producerat t.o.m. utgången av år 2007 (fr.o.m. rapport 2003:1 "Hur effektiv är djurskyddstillsynen?" t.o.m. rapport 2007:32 "Försäkringskassans hantering av arbetsskadeförsäkringen"). I den delstudien har all information kodats med siffror. Några av de aspekter vi intresserat oss för har gått relativt enkelt att mäta och klassificera, medan andra krävt större inslag av tolkningar. I den kvalitativt inriktade studien har vi analyserat 12 av Riksrevisionens granskningar. Dessa rapporter har valts ut mot bakgrund av att de omfattar olika verksamheter i statsförvaltningen. I denna delstudie har vi även vägt in faktorer som är svåra att kvantifiera. Viss information har således inte kodats, utan enbart analyserats med tolkande verktyg.

#### **Analyschema**

Ett viktigt inslag i pilotstudien har varit att skapa ovan nämnda analyschema. Utifrån teoretiska modeller och samtal med företrädare för Riksrevisionen har vi utvecklat nedanstående schema för att analysera de 12 utvalda granskningsrapporterna. Analyschemat har testats och omarbetats successivt under arbetet med den kvalitativa analysen. Detta har vi gjort för att kunna använda en modifierad (förkortad) variant av schemat vid den omfattande genomgången av samtliga granskningsrapporter, inkl. de rapporter som ingår i den kvalitativa delstudien. Nedan presenteras analyschemat, dess olika områden och delar.

Analyschemat har delats in i fem huvudområden:

- A. Bakgrundsinformation
- B. Syfte och metod
- C. Revisionen
- D. Slutsatser och rekommendationer
- E. Rapportens läsbarhet

Uppdelningen i de fyra första delarna (A-D) bygger på strukturen för en granskningsrapport. Läsbarheten (E) utgör en del av kommunikationen och den beaktas mot bakgrund av dess betydelse för rapportens mottagande. Avslutningsvis ingår några analyser av revisionskvalitet utifrån väsentlighetsbegreppet. Dessa analyser ligger utanför analyschemat.

I de gråmarkerade fälten nedan visar vi vilka delar som ligger till grund för analyserna av de 12 utvalda granskningsrapporterna. Vi motiverar varför valda variabler har tagits med, redovisar tillvägagångssätt och ställningstaganden och kommenterar vilka skillnader som finns mellan de två analyschemana. Analyschemat för den kvantitativa delstudien finns i bilaga 1 och analyschemat för den kvalitativa delstudien finns i bilaga 2. Noterna till analyschemat finns i bilaga 3.

### *A. Bakgrundsinformation*

Bakgrundsinformationen består av beslutande revisor, granskningsobjekt, myndighetsnivå, vilket utgiftsområde granskningen berör samt kopplingen till verkställighetskedjan (se uppställningen nedan). Bakgrundsinformationen anges för att kartlägga eventuella mönster mellan dessa och andra variabler.

<b>A. BAKGRUNDSINFORMATION</b>
<b>Beslutande revisor (1-5) a)</b>
<b>Granskningsobjekt (namn)</b>
<b>Granskningsobjekt väl angivet (0-2) b)</b>
<b>Myndighetsnivå (1-5) c)</b>
<b>Revisionsfrågans utgiftsområde (1-27) d)</b>
<b>Kopplingen till verkställighetskedjan väl angiven (0-2) e)</b>

Granskningsobjekten anges med namn och som framgår av uppställningen ovan kartlägger vi hur väl det anges i respektive rapport (i sammanfattningen och inledningen med förordet exkluderat) vilken eller vilka organisationer i den statliga förvaltningen som varit föremål för granskningen. Detta har kodats med siffrorna 0, 1 och 2. Siffran 0 anger att uppgiften saknas och siffran 1 att den framgår, om än mindre tydligt. Siffran 2 anger att uppgiften framgår tydligt, t.ex. genom en rubrik i rapporten, under vilken det anges vilket eller vilka objekt som RiR har granskat. Granskningsobjekten kan också anges i punktform eller vara tydligt markerade på annat sätt. Med myndighetsnivå avses sammansättningen av granskningsobjekten. Det finns fem kategorier där 1 står för regeringskansliet, 2 för en myndighet eller ett bolag etc., 3 för flera myndigheter eller bolag etc., 4 för regeringen och en myndighet eller ett bolag etc. samt 5 för regeringen och flera myndigheter eller bolag etc.

Den effektivitetsrevision som Riksrevisionen utför ska avse hela beslutskedjan inom den verkställande makten. Mot den bakgrunden avser den sista variabeln i detta huvudområde kopplingen till verkställighetskedjan. Vi har kodat hur tydligt kopplingen till verkställighetskedjan är angiven i granskningsrapporten. Siffran 0 innebär att det inte går att finna någon koppling till verkställighetskedjan. Siffran 1 innebär att kopplingen enbart framgår i granskningsrapportens inledande kapitel alternativt i slutsatser och rekommendationer. Det betyder att kopplingen är angiven, men att den hade kunnat framträda på ett tydligare sätt. Siffran 2 innebär att kopplingen till verkställighetskedjan är tydligt angiven genom att den framgår både i rapportens inledande kapitel och i dess slutsatser och rekommendationer.

I den kvantitativa analysen har vi exkluderat uppgifterna om granskningsobjektets eller granskningsobjektens namn samt kopplingen till verkställighetskedjan. Hur beslutande revisor och utgiftsområde har kodats framgår av bilaga 3 respektive bilaga 7.

### *B. Syfte och metod*

Syftet är en central utgångspunkt vid en granskning. Vi undersöker i vilken omfattning syftet är beskrivet och motiverat och om det är tydligt angivet. Vi ifrågasätter inte själva syftet med granskningen, utan visar endast om och på vilket sätt det är kopplat till revisionsproblem, revisionsfrågor och om det finns en konsistens genom granskningsrapporten, från revisionsproblem via syfte, metod, iakttagelser och analys till slutsatser och eventuella rekommendationer. Därutöver kan (bör) slutsatser och eventuella rekommendationer kopplas åter till revisionsproblem och revisionsfrågor. Därmed kan en granskning, förutom underlag för ansvarsutkrävande, ge underlag för lärande och främjande av effektiviteten i de granskade myndigheterna.

<b>B. SYFTE OCH METOD</b>
---------------------------

<b>Syftes- och metodmedvetenhet</b>
-------------------------------------

Undersökningsmetoden ska kunna härledas från revisionsproblem, revisionsfråga och syfte. Vi analyserar på vilket sätt metodval och metodansatser är motiverade och om det finns en kritisk medvetenhet om metodernas styrkor och brister. Kan den valda metoden eller de valda metoderna generera adekvata data och kan dessa data analyseras mot en given revisionsnorm? Undersökningsmetoden lägger grunden för att iakttagelser, slutsatser och eventuella rekommendationer bygger på tillförlitliga källor. Frågor om syftes- och metodmedvetenhet behandlas enbart i den kvalitativa delstudien.

### *C. Revisionen*

Huvudområdet Revisionen inleds med variabeln revisionstyp. Denna variabel har delats in i kategorier enligt uppställningen i referensramens sammanfattning på s. 41-42. Revisionstyp 1, 2 och 3 – de tre E:na – är revision av effektiv resurshushållning (Economy audit), revision av effektivt resursutnyttjande (Efficiency audit) respektive revision av effektivitet med avseende på mål och utfall (Effectiveness audit). Revisionstyp 4 står för revision av specifika politiska insatser (Policy audit). Även denna typ av revision är etablerad inom effektivitetsrevisioner. Revisionstyp 5 är revision av verksamhetsprocesser (Operational audit). Denna typ av revision handlar om att granska processer och/eller stödsystem. Revisionstyp 6 benämns målrelaterad revision (Goal-related audit) och omfattar bl.a. granskningar avseende målstyrning och målens tydlighet. Nästa revisionstyp, nummer 7, är kopplad till värdekedjans tre första steg. Den benämns internt orienterad revision (Internally oriented audit) och inkluderar frågor rörande rapportering och förvaltning. En sista kategori, nummer 8, används när vi har funnit effektivitetsinslag som inte framgår i litteraturen. Då vi i diskussioner med företrädare för Riksrevisionen har förstått att RiR har som ambition att anpassa effektivitetsrevisionen till den svenska förvaltningsmodellen, granskningsmandatet och det kommunala självstyret, kan det i denna åttonde kategori (Empirically grounded audit) gå att finna empiriska belägg för vad som ingår i svensk effektivitetsrevision.

<b>C. REVISIONEN</b>
<b>Revisionstyp (1-8) f)</b>
<b>Beräkning av ekonomisk art (0-2) g)</b>
<b>Inriktning på teknisk-juridisk revision (0-2) h)</b>
<b>Antal dagars försening</b>
<b>Koppling till årlig revision (0-2) i)</b>
Året före RiR:s granskning
Granskningsåret
Året efter RiR:s granskning

I arbetet med att klassificera granskningarna i olika revisionstyper har varje granskningsrapport analyserats av minst tre personer. Först har vi klassificerat rapporterna individuellt och sedan har vi jämfört vad vi kommit fram till. Vi har inte sökt efter enstaka ord, utan försökt väga samman det skrivna innehållet i respektive granskningsrapport och utifrån detta avgöra i vilken eller vilka kategorier varje granskning bäst hör hemma. När våra individuella bedömningar inte överensstämte har vi diskuterat oss fram till vilken eller vilka kategorier denna granskning skulle placeras i. I en handfull fall har diskussionerna varit intensiva, men till slut har vi enats om hur respektive granskning skulle kategoriseras. De granskningar som vi har bedömt innehålla mer än en inriktning har placerats i två eller högst tre revisionstyper (observera att revisionstyperna 4 och 8 är sådana till karaktären att de inte kan kompletteras med någon annan revisionstyp). En knapp månad efter det första tillfället gick vi igenom alla granskningsrapporter en andra gång. Denna gång gjordes bedömningarna utifrån de samlade intrycken

från den första genomläsningen och därefter förda diskussioner. Detta ledde till att en handfull rapporter omklassificerades.

En annan bedömningsgrund inom detta område är beräkningar av ekonomisk art. Den variabeln visar i vilken utsträckning Riksrevisionen gör egna beräkningar utifrån gjorda metodval eller bearbetar befintligt statistiskt material. I detta fall gör vi en indelning i tre kategorier. Siffran 0 innebär att granskningen inte innehåller sådana ekonomiska beräkningar, siffran 1 att sådana beräkningar finns till viss del (dvs. en till tre redovisade beräkningar av viss dignitet) och siffran 2 att sådana beräkningar finns till stor del (dvs. fyra eller fler redovisade beräkningar av viss dignitet). I anslutning till detta kommenterar vi även om räkenskapsrevision (Financial audit) används som en kompletterande del i revisionsarbetet. I de fall då det varit svårt att utläsa i vilken mån det rör sig om egna eller hämtade beräkningar har vi som regel noterat dessa som Riksrevisionens egna beräkningar.

I analysen beaktar vi även teknisk-juridisk revision (Compliance audit), vilket motiveras med att följsamhet mot lagar och direktiv är centralt i svenska effektivitetsrevisioner och att denna sorts revision därmed får anses vara en viktig ingrediens i Riksrevisionens arbete. Vi har kodat graden av teknisk-juridisk revision med 0, 1 och 2. Siffran 0 anger att granskningen saknar inslag av den sortens revision. Siffran 1 anger att granskningen till viss del är inriktad på efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys och siffran 2 anger att denna inriktning är framträdande i granskningen. I det här fallet har revisionsfrågor, syftesformuleringar, angivna slutsatser och rekommendationer i respektive granskningsrapport haft stor inverkan på kodningen.

Därefter följer en konkret bedömningsvariabel. Det är om granskningen har hållit sig inom tidsramen eller ej. Uppgifterna om antal dagars försening, vilka är hämtade från interna dokument, kan ligga till grund för att följa upp varför eventuella förseningar uppstår och vilka effekter detta får.

Den sista bedömningsvariabeln inom detta huvudområde behandlar effektivitetsrevisionens koppling till den årliga revisionen. Variabeln belyser i vilken utsträckning en helhetssyn genomsyrar revisionsuppdraget. Genom den årliga revisionen kan Riksrevisionen både uppmärksamma problemområden och följa upp om myndigheten i fråga har beaktat de i effektivitetsrevisionen påtalade bristerna och lämnade rekommendationerna. Vi vill understryka att det enbart är dokumentationen i den årliga revisionen och i granskningsrapporterna och ligger till grund för vår bedömning. Annan samverkan mellan effektivitetsrevisionen och den årliga revisionen kan således förekomma inom ramen för RiR:s områdesbevakning.

Av mättekniska skäl görs denna bedömning enbart i de fall där en myndighet granskas eller där en av de granskade myndigheterna placeras i det direkta blickfånget. Kopplingen mellan effektivitetsrevisionen och den årliga revisionen anges från 0 till 2, där 0 innebär att det inte finns någon koppling mellan dessa verksamhetsgrenar, 1 innebär att det finns en viss koppling (dvs. effektivitetsrevisionens problemområde omnämns kortfattat i den årliga revisionspromemorian) och 2 innebär att kopplingen är stark (dvs. att det förs en diskussion om effektivitetsrevisionens problemområde i revisionspromemorian). Bedömningen görs mot bakgrund av i vilken utsträckning effektivitetsrevisionen behandlas i dokumentationen kring den årliga revisionen året innan, samma år som och året efter effektivitetsrevisionen. När det gäller kopplingen till den årliga revisionen året före Riksrevisionens effektivitetsrevision tar vi även hänsyn till om det i granskningsrapporten hänvisas till misstankar om missförhållanden eller brister som upptäckts i den årliga revisionen. Även i detta fall skiljer vi på 1 (en viss koppling) och 2 (en stark koppling).

I den kvantitativa analysen tar vi bara hänsyn till de tre första variablerna i detta huvudområde, dvs. revisionstyp, beräkningar av ekonomisk art samt inriktning på teknisk-juridisk revision. Övriga variabler blir därmed enbart en fråga för den kvalitativa delstudien.

#### D. Slutsatser och rekommendationer

Nästa huvudområde är slutsatser och rekommendationer. Här anger vi inledningsvis antalet påtalade bristområden och tydligheten i dessa. Bristerna har delats in i kategorier i syfte att kartlägga olika huvudinriktningar avseende Riksrevisionens anmärkningar. Svag styrning är ett exempel på ett bristområde, otillräcklig kommunikation ett annat och otydlig eller ofullständig redovisning ett tredje. Skälet till att påtalade bristområden anges i analys-schemat är att det ingår i RiR:s uppgift att påtala brister.

<b>D. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER</b>
<b>Påpekade bristområden (antal)</b>
<b>Bristområdenas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)</b>
<b>Rekommendationer (antal)</b>
<b>Rekommendationernas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)</b>
<b>Rekommendationerna riktas till (1-5) c)</b>
<b>Koppling mellan brister och rekommendationer (0-2) i)</b>

Tydligheten när RiR pekar på brister blir per automatik av intresse och vi bedömer tydligheten mot bakgrund av i vilken utsträckning de bristområden som Riksrevisionen påtalar går att förhålla sig till och åtgärda. Tydligheten anges antingen med 1A, 1B, 2A eller 2B. Siffran 1 innebär att bristerna är formulerade i allmänna ordalag. Karaktäristiska formuleringar i denna kategori är ”det har gjorts flera misstag” och ”det finns stora brister”. Siffran 2 innebär att det som anges kvantifieras eller tydligt verbaliseras. Med tydlig verbalisering avses att referenspunkter anges. Detta kan göras via jämförelser med tidigare år. Att ”bristerna har ökat i omfattning sedan föregående granskning” är ett exempel på en sådan formulering. Bokstaven A innebär att bristerna inte adresserar specifika områden och därmed blir det svårt för den som har granskats att förhålla sig till bristerna. Ett exempel på en sådan formulering kan vara att ”verksamheten fungerar mindre bra”. Bokstaven B innebär att ett flertal områden adresseras och den påvisade inriktningen kan underlätta för den som blivit granskad att vidta åtgärder. Ett exempel på en sådan formulering kan vara att ”part X har varken informerat part Y eller följt upp vilka åtgärder part Z har vidtagit”.

1A innebär således att bristerna är allmänt formulerade och inte specifikt adresserade. 1B innebär att bristerna är allmänt formulerade men adresserade till olika områden, 2A innebär att bristerna är klart formulerade men inte specifikt adresserade och 2B att bristerna är klart formulerade och adresserade till olika områden. Om flera bristområden anges i en granskningsrapport klassificerar vi i vilken kategori majoriteten av dessa hör hemma. Om det visar sig att det påtalas ett stort antal brister i mer än en kategori kan två kategorier anges.

Därefter redovisas det antal rekommendationer som ges. Skälet till detta är att Riksrevisionen har möjlighet att lämna rekommendationer, utan att det för den skull finns något sådant krav. Kopplat till antalet rekommendationer anges rekommendationernas tydlighet. Rekommendationernas tydlighet bedömer vi mot bakgrund av i vilken utsträckning de åtgärder som föreslås i rekommendationerna går att följa upp. I likhet med vad som gäller för påtalade bristområden anger vi tydligheten med 1A, 1B, 2A eller 2B. Siffran 1 står för att rekommendationerna är allmänt formulerade, exempelvis genom att det anges att något måste göras ”bättre”. Siffran 2 står för att det som efterfrågas i rekommendationerna kvantifieras eller tydligt verbaliseras. En tydlig verbalisering kan innebära att jämförelser görs med andra organisationer, t.ex. att det anges att någon ska uppnå ”likvärdig nivå” som någon annan. Bokstaven A innebär att rekommendationerna inte täcker specifika områden och att det därmed är svårt att tillmötesgå det som rekommenderas, medan bokstaven B innebär att en påvisad inriktning kan göra det lättare för den granskade parten att följa rekommendationerna.

1A innebär således att rekommendationerna är allmänt formulerade och inte specifikt adresserade, medan 1B innebär att rekommendationerna är allmänt formulerade och adresserade till olika områden. 2A

innebär att rekommendationerna är klart formulerade men inte specifikt adresserade och 2B att rekommendationerna är klart formulerade och adresserade till olika områden. Vi klassificerar i vilken kategori majoriteten av rekommendationerna hör hemma.

Därnäst anger vi vart rekommendationerna riktas. Detta åskådliggörs med samma femgradiga indelning som gäller för variabeln myndighetsnivå. Den sista variabeln är kopplingen mellan bristområden och rekommendationer. Denna är indelad i tre kategorier. Siffran 0 anger att lämnade rekommendationer inte har någon koppling till påtalade bristområden. Siffran 1 visar att det finns en viss koppling mellan lämnade rekommendationer och påtalade bristområden (dvs. att högst hälften av bristerna behandlas i rekommendationerna). Siffran 2 visar att kopplingen är stark (dvs. att mer än hälften av bristerna behandlas i rekommendationerna).

I den kvantitativa analysen behandlar vi enbart två av variablerna i detta huvudområde. Det är antalet rekommendationer samt till vem eller vilka rekommendationerna riktas. Resterande variabler blir således enbart analyserade i den kvalitativa delstudien.

### *E. Rapportens läsbarhet*

Det sista huvudområdet berör Rapportens läsbarhet. Mot bakgrund av Riksrevisionens strategiska prioritering att granskningarna ska finnas med i samhällsdebatten, är det motiverat att i kartläggningen även beakta läsbarheten. Vi utgår här från Klarspråk, Skrivråd för Riksrevisionens rapporter (Riksrevisionen, 2006), Myndigheternas skrivregler (Ds 2004:45) och Svenska skrivregler (Svenska språknämnden, 2003).

I den kvalitativa analysen inleder vi varje genomgång med en analys av den språkliga läsbarheten. Här har vi valt ut ett antal faktorer som tillsammans kan ge en uppfattning om rapporternas språkliga läsbarhet. Dessa faktorer berörs inte i analysens schemat. Avsikten med genomgången är inte i första hand att skapa absolut felfria rapporter utan snarare att illustrera hur man kan förbättra läsbarheten. Vi undersöker om man använder ett befolkat språk, bygger enkla meningar och använder binde- och sambandsord, hur man hanterar sifferuppgifter, om man använder faktarutor, skriver på modern standardsvenska och undviker upprepningar. Slutligen ser vi även på hur man hanterar en grupp vanliga förkortningar. För att inte göra denna del av den kvalitativa analysen alltför omfattande har vi begränsat genomgången till olika nedslag i rapporterna och gör analyser av några faktorer per rapport. Riksrevisionens skrivregler infördes år 2006 men vi har ändå valt att utgå även från dessa skrivregler vid analyserna av rapporterna från 2004, 2005 och 2006. Det ger fler exempel på hur läsbarheten kan förbättras.

I analysens schemat koncentrerar vi oss på typografisk läsbarhet och yttre form. Vi har valt ut ett antal bedömningsvariabler för att ge en bild av hur det kan se ut i rapporterna. Dessa variabler är inte heltäckande. Som framgår nedan omfattar variablerna rapportens omfång, rapportens layout och typografi och rapporttextens yttre form.

<b>E. RAPPORTENS LÄSBARHET</b>
<b>Rapportens språkliga läsbarhet</b>
<b><i>Rapportens omfång</i></b>
Antal sidor totalt k)
Antal sidor exkl. bilagor och referenser
Antal kapitel l)
Antal bilagor
<b><i>Rapportens layout och typografi m)</i></b>
Typsnitt tryckt rapport (0-1) n)



Typsnitt webbrapport (0-1) n)
Antal rubriknivåer o)
Antal illustrationer p)
Antal tabeller
Antal bilder
<b>Rapporttextens yttre form</b>
Sammanfattningens inledning huvudrapport (0-2) q)
Sammanfattningens inledning webb (0-2) q)
Rubriker som svarar mot innehållet (0-2) r)
Informativa underrubriker (0-2) s)
Nytt stycke markerat med blankrad (0-1) t)

Med rapportens omfång avser vi det totala antalet sidor, antal sidor exklusive bilagor och referenser (men inklusive försättsblad, innehållsförteckning och sammanfattning), antal kapitel och antalet bilagor. Under rapportens layout och typografi kartlägger vi rapportens typsnitt i tryckt form och på Internet, eftersom typsnitt med eller utan seriffer lämpar sig olika väl för tryckt form och för webb-publicering. Siffran 1 anger typsnitt med seriffer och siffran 2 typsnitt utan seriffer. Antal rubriknivåer, antal illustrationer, dvs. diagram och figurer, antal tabeller och antal bilder kartläggs också. Här inkluderar vi även illustrationer som saknar numrering i texten.

De första variablerna under rapporttextens yttre form avser sammanfattningens inledning i både huvudrapporterna och på Internet. Detta är av betydelse för vilket intresse för rapporten som skapas hos läsaren. Indelningen för denna variabel innebär att 0 står för att sammanfattningen börjar på ett "traditionellt sätt", dvs. "Riksrevisionen har granskat", 1 står för att de två första meningarna i sammanfattningen innehåller bakgrundsinformation till granskningen eller granskningens frågeställningar, t.ex. "Almi Företagspartner AB är ett statligt ägt aktiebolag med samhällsuppdrag." och 2 står för att de två första meningarna innehåller något om rapportens slutsatser. Om de två första meningarna innehåller två olika inledningar har vi valt den första meningen.

Ytterligare variabler som är relaterade till rapporttextens yttre form, och som berör läsbarheten och läsarens möjlighet att orientera sig i texten, är rubriker som svarar mot innehållet, informativa underrubriker och nytt stycke markerat med blankrad. Huruvida kapitel- och mellanrubriker svarar mot textens innehåll eller inte anges i tre kategorier. Siffran 0 innebär att rubrikerna inte motsvarar textens innehåll och 1 innebär att rubrikerna till viss del motsvarar textens innehåll, men att rubrikerna inte är unika för ett visst avsnitt. Siffran 2 innebär att majoriteten av rapportens rubriker i huvudsak motsvarar textens innehåll. Informativa underrubriker syftar på underrubriker på nivå 3 och 4. Även detta åskådliggörs i tre kategorier, från 0 till 2. Siffran 0 innebär att inga underrubriker finns, 1 innebär att underrubriker finns men att dessa inte är informativa, dvs. det framgår inte av underrubriken vad avsnittet handlar om, och 2 innebär att informativa underrubriker finns. Slutligen visar vi om nya stycken markeras med blankrad (1) eller ej (0).

I den kvantitativa analysen studerar vi fem av dessa variabler. Under rubriken omfång kartlägger vi antal sidor exkl. bilagor och referenser, under rapportens layout och typografi kartlägger vi antal illustrationer, antal tabeller och antal bilder och under rapporttextens yttre form koncentrerar vi oss på sammanfattningens inledning i huvudrapporterna. Den språkliga läsbarheten ingår inte i den kvantitativa analysen.

### *Revisionskvalitet*

I och med att väsentlighetsbedömningar är av betydelse för revisionskvaliteten ger vi prov på några analyser som går att utveckla vidare. Vi väljer att närma oss begreppet väsentlighet via tre möjliga indikatorer. En indikator kan vara att jämföra antalet granskningar per utgiftsområden med riksdagens statsbudget per utgiftsområde. Det är rimligt att anta att Riksdagens fördelning av statsbudgeten visar på en politisk prioritering av utgifter. Trots att fördelningen av statsbudgeten inte tar hänsyn till riskerna för fel och brister inom de olika utgiftsområdena skulle den kunna utgöra en av flera väsentlighetsaspekter när Riksrevisionen väljer att genomföra sina ca 30 granskningar per år. Fördelningen av gjorda granskningar på olika utgiftsområden har gjorts av Riksrevisionen. Statsbudgeten per utgiftsområde har vi hämtat från Riksdagens officiella webbplats.

De andra väsentlighetsaspekterna kan utgå från revisionstyp och teknisk-juridisk revision. Dessa indikatorer grundar sig i det här fallet på hur antalet granskningar fördelas på olika revisionstyper respektive på olika grader av teknisk-juridisk revision i en genomförd effektivitetsrevision.

#### 4. KVANTITATIV ANALYS AV 120 GRANSKNINGSRAPPORTER

I detta kapitel analyserar vi samtliga 120 granskningsrapporter. Rapporterna är fördelade på åren 2004, 2005, 2006 och 2007. Bland 2004 års rapporter ingår den enda granskning som färdigställdes 2003, dvs. rapport 2003:1. Granskningsrapporterna fr.o.m. rapport 2004:28 finns tillgängliga på Riksrevisionens webbplats.

Till sin struktur följer detta kapitel indelningen i bilaga 1. Det innebär att rubrikerna bakgrundsinformation, revisionen, slutsatser och rekommendationer samt rapportens läsbarhet används. Varje huvudrubrik innehåller flera underrubriker. Som avslutning görs en mindre analys av revisionskvalitet utifrån väsentlighetsaspekter.

##### A. Bakgrundsinformation

###### *Beslutande revisor*

Inom sina respektive granskningsområden beslutar riksrevisorerna självständigt vad de ska granska, hur granskningarna ska genomföras samt hur slutsatserna av respektive granskning ska utformas. Av de 120 genomförda granskningarna har 29 beslutats av riksrevisor Kjell Larsson, 40 av riksrevisor Lennart Grufberg, 33 av riksrevisor Eva Lindström, 6 av riksrevisor Karin Lindell och 12 av någon annan person. Samtliga 12 exempel på att granskningsbeslut har delegerats till tjänstemän inom RiR kan hänföras till andra halvan av 2005 och första halvan av 2006.

###### *Granskningsobjekt*

Som framgår av tabell 2 är granskningsobjekten angivna i samtliga rapporter utom tre, där vi inte med säkerhet har kunnat utläsa vilka granskningsobjekten är utifrån informationen i sammanfattningen och inledningskapitlet. De två senaste åren (2006 och 2007) är träffbilderna avseende angivna granskningsobjekt hundra procentig.

År	2004	2005	2006	2007	Totalt
<b>Granskningsobjekt väl angivet</b>					
<b>0</b>	2	1	-	-	3
<b>1</b>	21	22	26	23	92
<b>2</b>	6	7	5	7	25
<b>Totalt</b>	29	30	31	30	120

Tabell 2. I vilken utsträckning granskningsobjekten är väl angivna i granskningsrapporterna per år och totalt (0 = uppgiften saknas, 1 = uppgiften framgår, 2 = uppgiften framgår tydligt).

Trots det goda betyget visar tabellen att det finns möjligheter till förbättringar. I de flesta rapporter (92 st) framgår granskningsobjekten i inledningens löpande text, men det är endast i var femte rapport (25 st) som RiR har lyft fram dessa med hjälp av en egen rubrik, presentation i punktform eller någon annan förtydligande åtgärd.

###### *Myndighetsnivå*

Myndighetsnivå avser sammansättningen av granskningsobjekten och tabell 3 visar att majoriteten av granskningarna (71 st) behandlar regeringen samt två eller flera myndigheter eller bolag etc. Av tabellen

framgår också att denna femte myndighetsnivå har varit föremål för flest granskningar varje år. Detta kan ses som en indikation på att RiR beaktar hela verkställighetskedjan i flertalet av sina granskningar. Även resterande revisioner kan beakta verkställighetskedjan, då det beroende på aktuella förhållanden inte alltid är relevant att inkludera hela verkställighetskedjan i en granskning.

År	2004	2005	2006	2007	Total
<b>Myndighetsnivå</b>					
<b>1</b>	1	1	4	7	13
<b>2</b>	-	5	4	-	9
<b>3</b>	3	4	1	1	9
<b>4</b>	4	3	3	8	18
<b>5</b>	21	17	19	14	71
<b>Totalt</b>	29	30	31	30	120

Tabell 3. Granskningarna fördelade på myndighetsnivåer (1-5) per år och totalt (1 = regeringskansliet, 2 = en myndighet eller ett bolag etc., 3 = flera myndigheter eller bolag etc., 4 = regeringen och en myndighet eller ett bolag etc., 5 = regeringen och flera myndigheter eller bolag etc.).

En annan iakttagelse är att antalet granskningar som inte inkluderar regeringen är relativt få. Av tabellen framgår att antalet granskningar som tillhör myndighetsnivå 2 och 3 bara uppgår till 15 procent. Vi kan också konstatera att bara en av dessa 18 granskningar utfördes 2007, vilket kan jämföras med att nio sådana granskningar gjordes 2005.

Pollitt et al. (1999) gör en distinktion mellan om det är en eller flera verksamheter som granskas (*single versus multi-organisation*). Som tabellen ovan visar är det en stor övervikt på granskningar av flera verksamheter. Det är bara i 22 fall som Riksrevisionen har inriktat sig på en verksamhet. I 13 fall har enbart regeringen granskats (myndighetsnivå 1) och i nio fall har enbart en myndighet eller ett bolag etc. granskats (myndighetsnivå 2). Den stora övervikten på granskningar av flera verksamheter förstärks ytterligare när man beaktar att granskningarna avseende myndighetsnivå 2 ingår i större program som även avrapporteras i syntesrapporter.

#### *Revisionsfrågans utgiftsområde*

Riksrevisionens planeringsprocess för effektivitetsrevisionen bygger delvis på en löpande områdesbevakning utifrån statsbudgetens indelning i utgiftsområden. I tabell 4 framgår hur många granskningar som Riksrevisionen har gjort inom respektive utgiftsområde. Observera att tre granskningsrapporter (2004:9, 2005:2 och 2005:22) omfattar två utgiftsområden, vilket gör att summan blir 123 (i stället för 120).

UO nr	Utgiftsområde	Antal
UO 1	Rikets styrelse	7
UO 2	Samhällsekonomi och finansförvaltning	15
UO 3	Skatt tull och exekution	4
UO 4	Rättsväsendet	5
UO 5	Internationell samverkan	1
UO 6	Försvar samt beredskap mot sårbarhet	6
UO 7	Internationellt bistånd	3
UO 8	Invandrare och flyktingar	4
UO 9	Hälsovård, sjukvård och social omsorg	12
UO 10	Ekonomisk trygghet vid sjukdom och handikapp	2
UO 11	Ekonomisk trygghet vid ålderdom	2
UO 12	Ekonomisk trygghet för familjer och barn	0
UO 13	Arbetsmarknad	5
UO 14	Arbetsliv	14
UO 15	Studiestöd	1
UO 16	Utbildning och universitetsforskning	4
UO 17	Kultur, medier, trossamfund och fritid	3
UO 18	Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggande	5
UO 19	Regional utveckling	3
UO 20	Allmän miljö- och naturvård	5
UO 21	Energi	3
UO 22	Kommunikationer	7
UO 23	Jord- och skogsbruk, fiske och anslutande näringar	2
UO 24	Näringsliv	9
UO 25	Allmänna bidrag till kommuner	1
UO 26	Statsskuldräntor m.m.	0
UO 27	Avgiften till Europeiska gemenskapen	0
<b>Totalt</b>		123

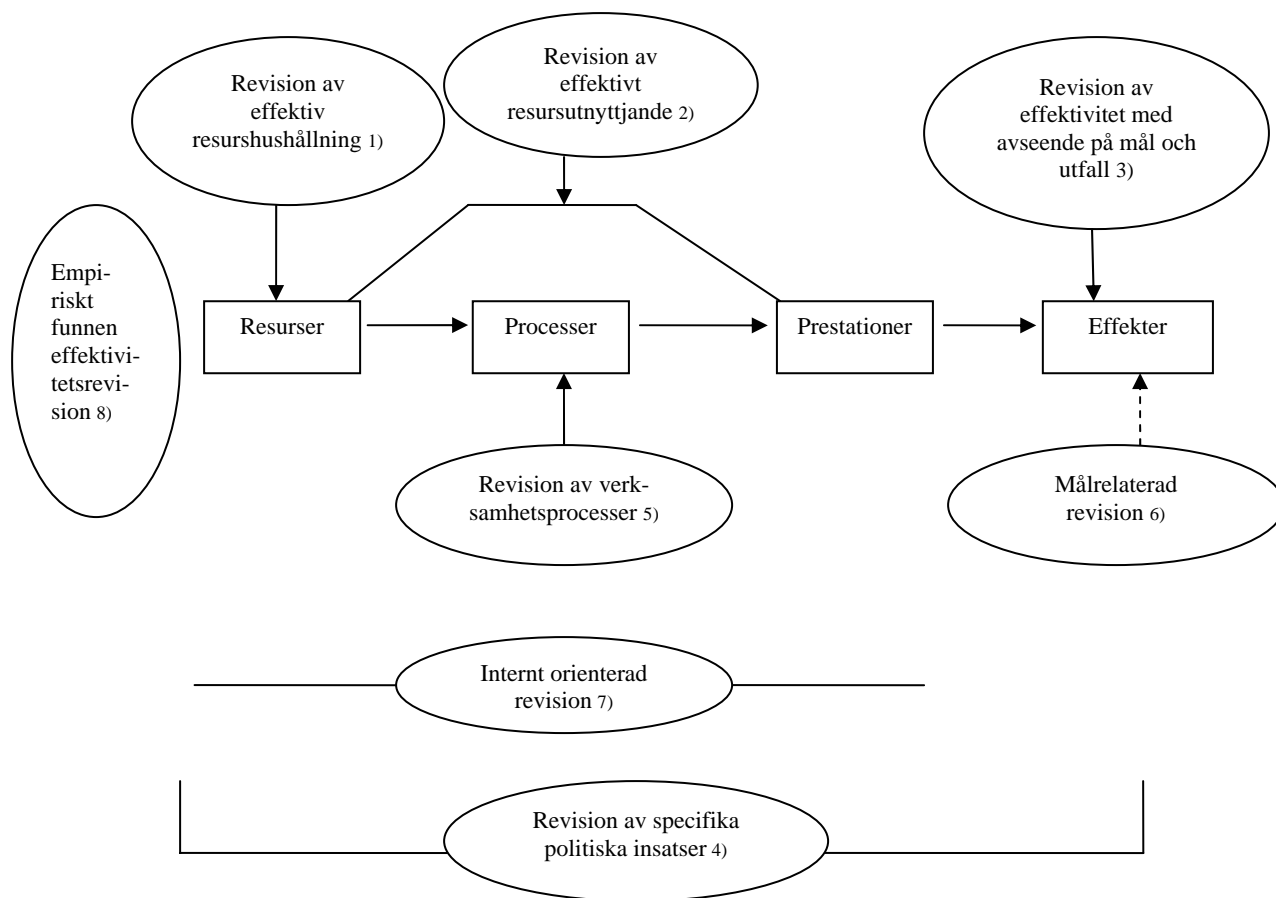
Tabell 4. Granskningarna fördelade på utgiftsområde (1-27).

Var tredje granskning sker inom något av följande tre utgiftsområden: Samhällsekonomi och finansförvaltning (UO 2), Hälsovård, sjukvård och social omsorg (UO 9) och arbetsliv (UO 14). Det framgår också att tre utgiftsområden inte har granskats alls av RiR. Det är Ekonomisk trygghet för familjer och barn (UO 12), Statsskuldräntor m.m. (UO 26) och Avgiften till Europeiska gemenskapen (UO 27). Längre fram i detta kapitel återkommer vi till Riksrevisionens fördelning av effektivitetsrevisioner per utgiftsområde genom att jämföra den med riksdagens statsbudget per utgiftsområde.

## C. Revisionen

### *Revisionstyp*

När det gäller revisionstyp visar vi först en uppställning över hur det ser ut när enbart den dominerande revisionstypen i respektive granskning beaktas. Med anledning av att 24 av granskningarna innehåller mer än en revisionstyp (20 granskningar består av två revisionstyper och fyra granskningar av tre revisionstyper) visar vi därefter hur det ser ut när man fäster avseende vid alla revisionstyper som kan hänföras till en granskning. Allra först följer den figur som visar vilka revisionstyperna är och deras kopplingar till värdekedjan.



Figur 8. Revisionstypernas koppling till värdekedjan.

Givet den ursprungliga tanken bakom effektivitetsrevisioner skulle man kunna tro att granskningsrapporterna domineras av redogörelser för grad av måluppfyllelse och effektivitet, men så är inte fallet. I stället visar sig Riksrevisionen ha en mångfacetterad inriktning med avseende på revisionstyp.

Som framgår av tabell 5 nedan hänförs flest granskningar (41 st) till internt orienterad revision (revisionstyp 7). Granskningarna i denna kategori är kopplade till värdekedjans tre första steg och inriktade på områden som rapportering, uppföljning, samordning och administration. Denna typ av granskningar svarar för en tredjedel av de effektivitetsrevisioner som Riksrevisionen har utfört t.o.m. utgången av 2007.

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
<b>Antal</b>	8	6	2	3	18	22	41	20	120
<b>Procent</b>	6,7	5,0	1,7	2,5	15,0	18,3	34,1	16,7	100

Tabell 5. Klassificering av de 120 effektivitetsrevisionerna med avseende på dominerande revisionstyp (revisionstyp 1 = Revision av effektiv resurshushållning, 2 = Revision av effektivt resursutnyttjande, 3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall, 4 = Revision av specifika politiska insatser, 5 = Revision av verksamhetsprocesser, 6 = Målrelaterad revision, 7 = Internt orienterad revision, 8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision).

Revision av verksamhetsprocesser (revisionstyp 5) är en annan jämförelsevis vanligt förekommande granskningsinriktning med koppling till något av värdekedjans tre första steg (i det här fallet processer). I denna kategori återfinns 18 granskningar. Detta tyder på att Riksrevisionen inte bara har intresse av att granska kärnaktiviteter, utan även systemen för att styra och kontrollera aktiviteterna. En liknande observation gjordes av Pollitt et al. (1999) som uppmärksammade att Riksrevisionsverket (RRV) på sin tid genomförde såväl granskningar av kärnverksamheten som av hur väl stödsystemen fungerade.

I den här revisionstypen finns även exempel på granskningar som hänger ihop såtillvida att de behandlar samma tema, dels IT-säkerhet, dels skydd mot mutor. Vissa granskningar inom samma tema utgår till och med från samma revisionsfråga. De syntesrapporter som behandlar de granskningar som ingår i ett program kan med Bowermans (1996) terminologi sägas utgöra en form av komparativ revision, även om man i rapporterna inte kommer så långt som till uttalanden om ”best practice”.

Näst vanligast efter internt orienterad revision (revisionstyp 7) är att målrelaterad revision utgör den dominerande revisionstypen. Nästan en femtedel av granskningarna (22 st) tillhör revisionstyp 6. Vidare bedömer vi att var sjätte genomförd granskning tillhör den empiriskt funna revisionstypen (revisionstyp 8). Nästan undantagslöst visar sig dessa 20 granskningar vara inriktade på teknisk-juridisk revision, varför de analyseras i en senare del av detta avsnitt.

I övrigt finns exempel på granskningar som är hänförliga till var och en av följande revisionstyper: revision av effektiv resurshushållning (8 st), revision av effektivt resursutnyttjande (6 st), revision av specifika politiska insatser (3 st) samt revision av effektivitet med avseende på mål och utfall (2 st). Inriktningen på dessa fyra revisionstyper utgör dock bara 16 procent av alla genomförda effektivitetsrevisioner.

Som framgår av tabell 6 nedan ser bilden av svensk effektivitetsrevision likartad ut när vi tar hänsyn till att flera revisionstyper kan ingå i en och samma granskning (jämför Pollitt et al., 1999). Rangordningen mellan de olika revisionstyperna är i det närmaste densamma även vid denna jämförelse. Det som skiljer tabellerna 5 och 6 åt är framför allt att revision av effektiv resurshushållning (revisionstyp 1) och i viss mån även revision av effektivt resursutnyttjande (revisionstyp 2) ökar i omfattning när totalbilden redovisas. Observera att både revision av specifika politiska insatser (revisionstyp 4) och den empiriskt funna formen av effektivitetsrevision (revisionstyp 8) är av sådan karaktär att de inte kan utgöra ett komplement till en annan revisionstyp. Således överensstämmer siffrorna för var och en av dessa båda revisionstyper i tabell 5 och tabell 6.

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
Antal	21	11	3	3	21	26	43	20	148

Tabell 6. Klassificering av de revisionstyper som totalt sett förekommer i de 120 effektivitetsrevisionerna. Eftersom 20 granskningar består av två revisionstyper och fyra granskningar av tre revisionstyper uppgår antalet revisionstyper i det här fallet till 148 (revisionstyp 1 = Revision av effektiv resurshushållning, 2 = Revision av effektivt resursutnyttjande, 3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall, 4 = Revision av specifika politiska insatser, 5 = Revision av verksamhetsprocesser, 6 = Målrelaterad revision, 7 = Internt orienterad revision, 8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision).

Resultaten från de två sammanställningarna 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 (jämför Pollitt et al., 1999; Bowerman et al., 2003; Vikkelso, 2007). Det förekommer granskningar i åtta olika revisionstyper. Detta kan tas som ett tecken på att effektivitetsinriktade granskningar är komplexa till sin

natur (jämför Funnell, 1998; Dittenhofer, 2001) och att revisorernas professionella omdöme därmed behöver styra valet av revisionstyp i relativt stor utsträckning (jämför Tschudi, 2005). För det andra omfattar Riksrevisionens granskningar i stor utsträckning annat än traditionell effektivitetsrevision. Denna observation kan jämföras med snarlika konstateranden i andra länder (jämför Jacobs, 1998; Gendron et al., 2007). Även om man formellt anger en orientering mot de tre E:na har effektivitetsrevisioner visat sig kunna ta en annan riktning i praktiken (Guthrie & Parker, 1999; English, 2007), trots att en sådan riktningförändring inte förespråkas av INTOSAI (Pollitt, 2003). Riksrevisionen inriktar sig alltså inte i första hand på traditionell effektivitetsrevision och därmed inte heller på revisionstyp 2 såsom det görs i Danmark (Justesen & Skærbæk, 2005; Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007). Om detta beror på ett försök att möta förändrade krav (jämför Jacobs, 1998) eller på revisorernas intresseområden (jämför Morin, 2003) ämnar vi i det här skedet inte spekulera i.

Däremot kan vi relatera traditionell effektivitetsrevision (dvs. revisionstyperna 1, 2 och 3) till andra revisionstyper. Var fjärde granskning (30 st)<sup>4</sup> är helt eller delvis inriktad på traditionell effektivitetsrevision (dvs. revisionstyperna 1, 2 och 3). Nästan lika många träffar (26 st) finns i målrelaterad revision (revisionstyp 6) och klart flera träffar (43 st) kan noteras i den internt orienterade revisionen (revisionstyp 7). Ett skäl till detta förhållande kan vara att Riksrevisionen inte når så långt som man skulle vilja. Det har konstaterats att mål kan vara svåra att mäta och uttala sig om och att en revision av effekter med avseende på mål och utfall (dvs. revisionstyp 3) därmed kan vara svår att utföra (Gendron et al., 2007). Ett annat skäl kan vara att man via sina metodval distanserar sig från den traditionella effektivitetsrevisionen. För att kunna mäta produktiviteten och därmed inrikta sig på effekter av resursutnyttjande (dvs. revisionstyp 2) krävs beräkningar och därmed kvantitativt orienterade metoder. De metoder som Riksrevisionen företrädesvis använder sig av lämpar sig bättre för andra revisionstyper i denna del av värdekedjan (revisionstyperna 5 och 7). I vissa fall skulle också Riksrevisionens begränsade mandat kunna spela in i sammanhanget.

#### *Inriktning på teknisk-juridisk revision*

För det tredje visar resultatsammanställningarna i tabellerna 5 och 6 att den empiriskt funna formen av effektivitetsrevision (revisionstyp 8) uppgår till en förhållandevis stor andel. Det leder in oss på inriktningen på teknisk-juridisk revision (Compliance audit). Tabell 7 nedan visar att majoriteten av Riksrevisionens effektivitetsrevisioner innehåller sådana inslag i större eller mindre grad. Nästan två tredjedelar av alla granskningar (75 st) har inslag av teknisk-juridisk revision och knappt hälften av dessa är i stor utsträckning inriktade på att kontrollera efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys. En dryg tredjedel av granskningarna (45 st) saknar inslag av teknisk-juridisk revision.

<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>	<b>Antal</b>	<b>Procent</b>
<b>0 (ingen inriktning)</b>	45	37,5 %
<b>1 (viss inriktning)</b>	43	35,8 %
<b>2 (stark inriktning)</b>	32	26,7 %
<b>Totalt</b>	120	100 %

Tabell 7. Graden av teknisk-juridisk revision.

Med hänsyn till riksrevisorernas skrivning i Riksrevisionens egen uppföljning från 2007 (*”Om vi ska få till stånd förbättringar och effektiviseringar inom staten så krävs att riksdagen och regeringen utkräver*

<sup>4</sup> Att siffran inte överensstämmer med summorna för revisionstyperna 1, 2 och 3 i tabell 6 beror på att några granskningar innehåller inslag av mer än en av dessa tre revisionstyper.



*det ansvar som våra rapporter ger underlag för.*) blir intrycket att inriktningen på att lämna underlag för ansvarutkrävande i olika former är prioriterad. Den inriktning på regelefterlevnad som den här studien ger uttryck för är heller inte unik för Riksrevisionen. Teknisk-juridisk revision har visat sig ingå i effektivitetsrevisioner i Danmark (Justesen & Skærbæk, 2005; Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007) och Kanada (Gendron et al., 2007).

I vilken omfattning revisionen ses som ett medel för effektivitet respektive ansvarutkrävande med avseende på regelefterlevnad, kan relateras till om granskningen omfattar en eller flera verksamheter. Enligt Pollitt et al. (1999) anses det lättare att sätta ansvarutkrävande i centrum när man granskar en verksamhet än när man granskar flera. Något sådant samband mellan myndighetsnivå och inriktningen på teknisk-juridisk revision har vi inte kunnat finna i denna kartläggning.

#### *Revisionstyp och inriktning på teknisk-juridisk revision*

När revisionstyp relateras till teknisk-juridisk revision i tabell 8 nedan framträder vissa mönster. Det visar sig bl.a. att i den empiriskt drivna effektivitetsrevisionen (revisionstyp 8) är alla granskningar utom en starkt inriktade på teknisk-juridisk revision. Med tanke på Riksrevisionens uttalade strävan att granska följsamheten mot gällande lagar, regler, direktiv och policys framstår inte detta som någon överraskning. Revisionstyp 8 skulle därmed kunna benämnas teknisk-juridiskt styrd effektivitetsrevision eftersom det visar sig vara den gemensamma nämnaren för dessa granskningar.

Det är således bara en av de 120 genomförda granskningarna, rapport 2007:13, som kan misstänkas ligga utanför ramen för Riksrevisionens uppgift i och med att den varken bedömas vara traditionell eller utvidgad effektivitetsrevision (revisionstyperna 1-7) eller teknisk-juridisk revision (grad 1-2) i den empiriskt funna effektivitetsrevisionen. I och med att RiR i denna rapport granskade årsredovisningen för staten kan man i stället betrakta den granskningen som ett exempel på att Riksrevisionen anlägger en helhetssyn på sitt revisionsuppdrag. Det går att hävda att denna granskning påvisar en koppling mellan den årliga revisionen och effektivitetsrevisionen på ett övergripande plan. Bland de granskningar som tillhör revisionstyp 8 finns det flera exempel på att blicken är riktad mot informationen i årsredovisningar, men i de fallen görs jämförelser mot lagens krav på redovisningen och dess innehåll och utformning.

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>									
<b>0 (ingen inriktning)</b>	3	2	-	2	16	6	15	1	45
<b>1 (viss inriktning)</b>	3	4	2	1	2	10	21	-	43
<b>2 (stark inriktning)</b>	2	-	-	-	-	6	5	19	32
<b>Totalt</b>	8	6	2	3	18	22	41	20	120

Tabell 8. Kopplingen mellan huvudsaklig revisionstyp och graden av teknisk-juridisk revision (revisionstyp 1 = Revision av effektiv resurshushållning, 2 = Revision av effektivt resursutnyttjande, 3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall, 4 = Revision av specifika politiska insatser, 5 = Revision av verksamhetsprocesser, 6 = Målrelaterad revision, 7 = Internt orienterad revision, 8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision).

Att bara 13 av de 100 granskningar som bedömts tillhöra revisionstyp 1-7 har en stark inriktning på teknisk-juridisk revision (kod 2) skulle kunna tyda på att det finns en viss motsättning mellan att effektivitetsrevisioner ska vara ett medel för att effektivisera offentlig verksamhet och samtidigt utgöra underlag för ansvarutkrävande avseende regelefterlevnad (jämför Sharma, 2007). Samtidigt går det att hävda att så inte behöver vara fallet genom att hänvisa till att 56 av de 100 granskningarna i revisionstyp 1-7 har viss eller stark inriktning på teknisk-juridisk revision (kod 1 och 2).

Av tabell 8 går det också att utläsa att RiR har utfört granskningar i 18 av de 24 rutorna. I revisionstyperna 4-7 finns exempel på granskningar som saknar inslag av teknisk-juridisk revision, lika väl som det finns granskningar som innehåller sådana inslag. Likaså är de granskningar som vi klassificerat som i huvudsak traditionella effektivitetsrevisioner (revisionstyp 1, 2 eller 3) av olika karaktär med hänsyn tagen till graden av teknisk-juridisk revision. Det finns exempel på att det saknas inslag (5 fall), att det finns vissa inslag (9 fall) och att det finns stora inslag (2 fall) av teknisk-juridisk revision i dessa granskningar. Huruvida detta går i linje med den föresats som Pollitt (2003) ger uttryck för, nämligen att Compliance audit inte adresserar de tre E:na, är inte helt lätt att avgöra. Om man väljer att ta fasta på att endast två av dessa 16 revisioner har starka inslag av teknisk-juridisk revision och att båda dessa är kopplade till revision av effektiv resurshushållning (revisionstyp 1), är man benägen att ge honom rätt. Om man i stället väljer att lyfta fram att elva av de 16 granskningarna har inslag av teknisk-juridisk revision, är man benägen att ge honom fel.

Uppställningen i tabell 8 avser hela den undersökta perioden, men den kan även brytas ned på olika år. I bilaga 4 visas hur revisionstyp relateras till teknisk-juridisk revision för åren 2004 (inklusive den granskning som gjordes 2003), 2005, 2006 och 2007. Enligt Jacobs (1998) och Gendron et al. (2001) kan inriktningen på ett lands effektivitetsrevision förändras över tiden, men några sådana tecken är svåra att utläsa ur denna kartläggning. Däremot kan några iakttagelser vara intressanta att kommentera. För det första tycks Riksrevisionens andra år, 2005, vara något udda i förhållande till övriga tre år. Det året gjordes exempelvis ingen traditionell effektivitetsrevision och heller ingen revision av specifika politiska insatser (det förekom alltså ingen granskning alls kopplad till revisionstyperna 1-4 det året). Däremot förekom såväl verksamhetsrevision (revisionstyp 5) som den empiriskt funna formen av effektivitetsrevisioner (revisionstyp 8) i relativt sett störst omfattning detta år.

Ser man till det senaste året, 2007, kan vi konstatera att internt orienterad revision (revisionstyp 7) är mest förekommande, både i förhållande till övriga revisionstyper detta år och i förhållande till antalet granskningar tillhörande revisionstyp 7 tidigare år. Vidare är 2007 det enda år där samtliga revisionstyper finns representerade. Detta år gjordes också den enda granskning som varken bedöms vara traditionell effektivitetsrevision, utvidgad effektivitetsrevision (revisionstyperna 1-7) eller teknisk-juridisk revision (grad 1-2). Därutöver kan vi konstatera att förekomsten av revisionstyp 8 är jämförelsevis lägst detta år och att inriktningen på teknisk-juridisk revision har återgått till samma siffror som 2004, efter att ha varit på något högre nivåer 2005 och 2006.

Om vi åter ser till den totala bilden avseende de 120 granskningsrapporterna kan vi göra en indelning i fyra huvudgrupper. Tabell 9 visar att cirka hälften av Riksrevisionens granskningar (56 st) beaktar såväl effektivitet som regelfterlevnad. Dessa granskningar kännetecknas av att traditionell eller utvidgad effektivitetsrevision kombineras med en viss eller stark inriktning på teknisk-juridisk revision. Det framgår också att 44 granskningar har effektiviteten i blickfånget (här saknas inslag av teknisk-juridisk revision) och att 19 granskningar kategoriseras som teknisk-juridiskt styrd effektivitetsrevision, dvs. regelfterlevnaden sätts i första rummet och denna inriktning är styrande för granskningen av effektiviteten. Den kvarvarande granskningen, som i tabellen klassificeras som 8:0 och därmed framstår som ett udda inslag i svensk effektivitetsrevision, har redan kommenterats ovan.

Revisionstyp	1-7	8
<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>		
<b>0 (ingen inriktning)</b>	44	1
<b>1-2 (viss eller stark inriktning)</b>	56	19

Tabell 9. Kopplingen mellan ekonomi- och demokrativärden (revisionstyp 1-7 = traditionell eller utvidgad effektivitetsrevision enligt litteraturen, revisionstyp 8 = teknisk-juridiskt styrd effektivitetsrevision).

Sammantaget tyder ovanstående sammanställning på att Riksrevisionen ser en starkare koppling mellan effektivitetsfrämjande åtgärder och regelefterlevnad än vad Funell (1998) och Pollitt (2003) gör. Detta kan ha att göra med att Riksrevisionen vill granska olika värden (jämför SOU 1999:76; 2000:1), dvs. såväl effektivitet (ekonomivärden) som rättssäkerhet och demokrati (demokrativärden).

*Revisionstyp respektive teknisk-juridisk revision och beslutande revisor*

Vidare är det av intresse att ta fasta på det resonemang som Morin (2003) för angående att revisorers bakgrund och erfarenhet kan ha stor betydelse för inriktningen på revisionen. Av det skälet väljer vi att koppla såväl revisionstyp som graden av teknisk-juridisk revision till beslutande revisor.

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
<b>Kjell Larsson</b>	-	-	1	1	1	5	9	12	29
<b>Lennart Grufberg</b>	5	2	1	2	6	9	12	3	40
<b>Eva Lindström</b>	3	3	-	-	1	8	16	2	33
<b>Karin Lindell</b>	-	1	-	-	4	-	1	-	6
<b>Annan person</b>	-	-	-	-	6	-	3	3	12
<b>Totalt</b>	8	6	2	3	18	22	41	20	120

Tabell 10. Kopplingen mellan huvudsaklig revisionstyp och beslutande revisor (revisionstyp 1 = Revision av effektiv resurshushållning, 2 = Revision av effektivt resursutnyttjande, 3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall, 4 = Revision av specifika politiska insatser, 5 = Revision av verksamhetsprocesser, 6 = Målrelaterad revision, 7 = Internt orienterad revision, 8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision).

Av ovanstående tabell framgår att det finns vissa skillnader mellan riksrevisorerna med avseende på vilka typer av revisioner de har fattat beslut om. I mer än hälften av de 20 granskningar som vi bedömer tillhör den empiriskt funna effektivitetsrevisionen (revisionstyp 8) var Kjell Larsson beslutande revisor. I 14 av de totalt 16 granskningar som vi bedömer faller inom ramen för vad Power (1997) benämner som kärnan i effektivitetsrevision (revisionstyperna 1, 2 och 3), var antingen Lennart Grufberg eller Eva Lindström beslutande revisor. En första reflektion i samband med dessa iakttagelser är att riksrevisorernas olika bakgrund och erfarenhet har betydelse för vilken typ av revision som utförs (jämför Morin, 2003), men i det här fallet går det att se andra orsaker till de noterade skillnaderna. Att Kjell Larsson har jämförelsevis flest "träffar" i revisionstyp 8 skulle kunna vara en konsekvens av att han ledde enheten för Bolag och särskild granskning (BSG) med dess speciella verksamhetsinriktning. En sådan förklaring går också i linje med att förekomsten av revisionstyp 8 har sjunkit sedan BSG lades ner som egen enhet och att endast två av de granskningar som avrapporterades 2007 bedöms vara av den empiriskt funna revisionstypen (nr 8).

Hälften av de granskningar som har beslutats av någon annan person är av typen revision av verksamhetsprocesser (revisionstyp 5), vilket förklaras av att flertalet av granskningarna inom de tidigare nämnda programmen för IT-säkerhet och skydd mot mutor beslutades av andra än riksrevisorerna. Med tanke på att det enbart var Kjell Larsson som utnyttjade möjligheten att delegera granskningsbeslut förstärks bilden av att hans arbete i BSG har påverkat inriktningen på granskningarna. Om man lägger till de tre granskningar i revisionstyp 8 som beslutats på delegation blir Kjell Larssons dominans i den empiriskt funna revisionstypen än tydligare.

På samma sätt som vi åskådliggjort hur huvudsakliga revisionstyper fördelas mellan beslutande revisorer ovan, visar vi i nedanstående tabell hur granskningarnas grad av teknisk-juridisk revision fördelar sig mellan de beslutande revisorerna.

Grad av teknisk-juridisk revision	Kjell Larsson	Lennart Grufberg	Eva Lindström	Karin Lindell	Annan person	Totalt
<b>0 (ingen inriktning)</b>	8	16	9	5	7	45
<b>1 (viss inriktning)</b>	9	16	15	1	2	43
<b>2 (stark inriktning)</b>	12	8	9		3	32
<b>Totalt</b>	29	40	33	6	12	120

Tabell 11. Kopplingen mellan grad av teknisk-juridisk revision och beslutande revisor.

Av tabell 11 framgår att de tre riksrevisorerna som var med när Riksrevisionen startade sin verksamhet (Kjell Larsson, Lennart Grufberg och Eva Lindström) har beslutat om granskningar såväl utan som med viss eller stark inriktning på teknisk-juridisk revision. Ställer man de tre mot varandra framgår att Kjell Larsson har varit mest benägen att inrikta granskningarna på regelefterlevnad följd av Eva Lindström och Lennart Grufberg. Kjell Larsson har sin tyngdpunkt på en stark inriktning på teknisk-juridisk revision (kod 2). Eva Lindström har sin tyngdpunkt på en viss inriktning på teknisk-juridisk revision (kod 1), medan Lennart Grufberg i jämförelsevis stor utsträckning har beslutat om granskningar utan inriktning på regelefterlevnad. Karin Lindell (som efterträdde Kjell Larsson 2006) har å sin sida hittills nästan enbart beslutat om granskningar utan inslag av teknisk-juridisk revision.

Sammanställningen visar att de två juristerna (Lennart Grufberg och Karin Lindell) framstår som något mindre benägna att inrikta sina granskningar på regelefterlevnad än de två ekonomerna (Eva Lindström och Kjell Larsson). Detta skulle tala för att hur riksrevisorerna har fördelat granskningsområdena mellan sig har större förklaringsvärde än deras bakgrund och erfarenhet.

### Beräkningar av ekonomisk art

Som framgår av nedanstående tabell innehåller en tredjedel av granskningsrapporterna ekonomiska beräkningar utförda av Riksrevisionen. I 10 rapporter bedömer vi att sådana beräkningar förekommer i stor omfattning och i 29 rapporter att de förekommer i viss omfattning. Gränsdragningen mellan att beräkningar finns till ”stor del” eller till ”viss del” går naturligtvis att diskutera. Fördelningen mellan dessa två kategorier skulle således kunna vara marginellt annorlunda, i synnerhet då det inte framgår tydligt i alla rapporter vad som är egna respektive hämtade beräkningar men det centrala är att resultatet ger en fingervisning om i vilken grad Riksrevisionens egna ekonomiska beräkningar ges plats i granskningsrapporterna. Att det saknas ekonomiska beräkningar i 81 rapporter (dvs. i två tredjedelar av fallen) utesluter heller inte att andra typer av beräkningar förekommer i dessa rapporter. I vissa fall finns också sådana beräkningar, exempelvis avseende frekvens (antal gånger en viss händelse äger rum) eller förändringar över tiden (antalet hanterade ärenden).

Beräkning av ekonomisk art	Antal	Procent
<b>0 (beräkningar saknas)</b>	81	67,5 %
<b>1 (beräkningar finns till viss del)</b>	29	24,2 %
<b>2 (beräkningar finns till stor del)</b>	10	8,3 %
<b>Totalt</b>	120	100 %

Tabell 12. Fördelningen av ekonomiska beräkningar i de 120 granskningsrapporterna.

Den relativt begränsade andelen omfattande ekonomiska beräkningar förstärker intrycket av att Riksrevisionen inte högprioriterar traditionell effektivitetsrevision. Det är bara i ett fåtal fall som

granskningar tillhörande andra revisionstyper än de tre traditionella innehåller en stor mängd genomarbetade beräkningar. Ett sådant fall går att koppla samman med revisionstyp 4 (revision av specifika politiska insatser) och två sådana fall härrör sig till revisionstyp 7 (internt orienterad revision).

Ett annat samband är det mellan revision av verksamhetsprocesser (Operational audit) och avsaknaden av ekonomiska beräkningar (jämför Dittenhofer, 2001). Verksamhetsinriktade revisioner kännetecknas bl.a. av låga anspråk på kvantifiering och det är bara i de fall då denna revisionstyp ingår tillsammans med någon annan revisionstyp som ekonomiska beräkningar går att finna. Samma mönster går att finna mellan den målrelaterade revisionen och avsaknaden av ekonomiska beräkningar, vilket kan relateras till svårigheterna att mäta och uttala sig om effekterna av offentlig verksamhet (jämför Gendron et al., 2001; Broadbent & Laughlin, 2003; Gendron et al., 2007).

#### *Sammanfattande bedömning avseende detta avsnitt*

Avseende inriktningen på revisionen kan vi sammanfattningsvis konstatera att Riksrevisionen visar prov på ett brett spektrum av granskningsinriktningar, men att traditionell effektivitetsrevision och revision av specifika politiska insatser får förhållandevis litet utrymme. Vidare är den teknisk-juridiska revisionen relativt framträdande. Närmare två tredjedelar av alla granskningar innehåller Compliance audit och den empiriskt funna formen av effektivitetsrevision bär just detta signum.

Den ovan presenterade bilden av effektivitetsrevisionens inriktning överensstämmer relativt väl med den bild som ges i introduktionskapitlet i denna rapport. Inriktningen på att ge underlag för ansvarsutkrävande för eventuella effektivitetsbrister och på effektivitetsfrämjande åtgärder visar sig på olika sätt, men inriktningen mot utfall och måluppfyllelse skulle kunna tydliggöras än mer. Inriktningen på att ge underlag för ansvarsutkrävande med avseende på regelefterlevnad är i många fall en viktig del av revisionen.

## **D. Slutsatser och rekommendationer**

### *Antal rekommendationer*

Riksrevisionen har lämnat rekommendationer i 115 av de 120 granskningsrapporter som vi har analyserat. En av de fem rapporter som saknar rekommendationer är rapport 2007:13 ”Granskning av årsredovisning för staten”, dvs. den rapport som klassificerades som en empiriskt funnen effektivitetsrevision utan inslag av teknisk-juridisk revision.

I de rapporter där RiR givit rekommendationer varierar antalet från en till 22 och i genomsnitt har RiR lämnat sex rekommendationer. Om man enbart ser till antalet rapporter som innehåller rekommendationer och antalet rekommendationer som ges, kan det tas som ett tecken på att Riksrevisionen har en rådgivande och stödjande roll i förhållande till sina granskningsobjekt. Valet att i så pass stor utsträckning ge rekommendationer är dock inte problemfritt. Samtidigt som rekommendationer kan främja effektiviteten i den granskade verksamheten, kan de innebära ett hot mot Riksrevisionens oberoende i förhållande till granskningsobjekten. Morin (2003) framhåller att lösningen på detta dilemma är att revisorerna finner en balans mellan en rådgivande och en kontrollerande roll. Att RiR givit rekommendationer i sina granskningar utesluter inte förekomsten av en kontrollerande roll då revisorer i praktiken ofta blandar dessa två roller (jämför Pollitt, 2003).

### *Rekommendationerna riktas till*

I tabell 13 nedan åskådliggör vi till vilka organisatoriska nivåer som Riksrevisionen riktar sina rekommendationer. För att underlätta jämförelser anges de granskade myndighetsnivåerna inom

parenteser. Observera att vi i detta fall bara tar hänsyn till de 115 granskningar som innehåller rekommendationer.

Myndighetsnivå	2004		2005		2006		2007		Totalt		Procent	
	Rek.	Gr.	Rek.	Gr.	Rek.	Gr.	Rek.	Gr.	Rek.	Gr.	Rek.	Gr.
1	18	(1)	5	(-)	7	(3)	10	(5)	40	(9)	35 %	(8 %)
2	1	(-)	5	(5)	4	(4)	-	(-)	10	(9)	9 %	(8 %)
3	1	(3)	2	(4)	-	(1)	-	(1)	3	(9)	3 %	(8 %)
4	5	(4)	10	(3)	9	(3)	9	(8)	33	(18)	29 %	(16 %)
5	3	(20)	7	(17)	10	(19)	9	(14)	29	(70)	25 %	(61 %)
<b>Totalt</b>	28	(28)	29	(29)	30	(30)	28	(28)	115	(115)	100 %	(100 %)

Tabell 13. Jämförelser mellan vilken myndighetsnivå rekommendationerna riktas till och vilken myndighetsnivå som granskas (1 = regeringskansliet, 2 = en myndighet eller ett bolag etc., 3 = flera myndigheter eller bolag etc., 4 = regeringen och en myndighet eller ett bolag etc., 5 = regeringen och flera myndigheter eller bolag etc.). För vart och ett av de fyra åren samt totalt anges det till vilken myndighetsnivå rekommendationerna riktas i den vänstra kolumnen och vilken myndighetsnivå som granskas i den högra kolumnen. De senare siffrorna anges inom parenteser.

I nära 90 procent av fallen ställs rekommendationer till regeringen (vilket visas genom att myndighetsnivåerna 1, 4 och 5 adderas i den vänstra delen av kolumnen längst till höger). I 35 procent av rapporterna riktas rekommendationerna enbart till regeringen (myndighetsnivå 1). Detta skulle kunna vara en indikation på att RiR anser att det är regeringen, dvs. politikerna, och inte myndigheterna, dvs. tjänstemännen, som har det största ansvaret för den statliga verksamheten (jämför Finer, 1978 [1941]; och Olsen, 2005).

Om vi jämför vilken myndighetsnivå rekommendationerna riktas till och vilken myndighetsnivå som har granskats ser vi att detta i många fall skiljer sig åt. År 2004 visar sig skillnaderna med stor tydlighet. Endast en granskning behandlade enbart regeringen, men samtidigt riktade RiR rekommendationer till enbart regeringen i 18 fall. Samma år behandlade 20 granskningar regeringen och flera myndigheter och bolag etc., men enbart i tre fall riktade RiR sina rekommendationer till motsvarande myndighetsnivå. Totalt sett framgår också stora skillnader mellan granskad myndighetsnivå och vem eller vilka rekommendationerna riktas till avseende såväl regeringen som regeringen och två eller flera myndigheter eller bolag etc. Trots att bara nio granskningar avser myndighetsnivå 1, lämnas rekommendationer till motsvarande organisatoriska nivåer i 40 granskningsrapporter. Av totalt 70 granskningar rörande myndighetsnivå 5, lämnar RiR rekommendationer till motsvarande organisatoriska nivåer i 29 rapporter.

En jämförelse mellan det första (2004) och senaste (2007) året visar att överensstämmelsen mellan myndighetsnivå avseende granskning och myndighetsnivå avseende rekommendationer har blivit betydligt större under dessa fyra år.

## E. Rapporternas läsbarhet

Den kvantitativa analysen omfattar vissa av variablerna för den typografiska läsbarheten och den yttre formen. Den språkliga läsbarheten behandlas i den kvalitativa analysen.

### *Omfång*

Totalt omfattar rapporterna 7 087 sidor, exklusive referenser och bilagor (men inklusive försättsblad, innehållsförteckning och sammanfattning). I genomsnitt är rapporterna därmed 59 sidor långa, men antalet

sidor varierar från 11 (i rapport 2005:22) till 169 (i rapport 2004:10). Det kan jämföras med de första åtta brittiska granskningsrapporterna från 2008 som är mellan 24 och 41 sidor långa, exkl. referenser och bilagor. Spridningen per år i Riksrevisionens rapporter visas i tabell 14.

År	Lägst antal sidor per rapport	Rapport nr	Högst antal sidor per rapport	Rapport nr
2004	19	2004:29	169	2004:10
2005	11	2005:22	74	2005:10
2006	23	2006:17	91	2006:31
2007	25	2007:13	90	2007:28

Tabell 14. Antal sidor per rapport och år.

År 2004 var sex av 29 rapporter mer än 91 sidor långa och 21 rapporter var mer än 50 sidor långa. År 2005 var 18 av 30 rapporter mer än 50 sidor långa. År 2006 var 23 av 31 rapporter 50 sidor eller längre och år 2007 var 22 av 30 rapporter 50 sidor eller längre. Något tydligt mönster går inte att urskilja här. År 2004, 2006 och 2007 var ungefär tre fjärdedelar av rapporterna 50 sidor eller längre, medan det rörde sig om drygt hälften, dvs. 18 av 30 rapporter, 2005.

Eftersom granskningsrapporternas sidnumrering börjar på försättsbladet och även inkluderar innehållsförteckning och sammanfattning, har vi också tittat på hur många rapporter som ligger inom olika sidintervall

År	Totalt antal rapporter	Antal rapporter 40-60 sidor	Antal rapporter 30-70 sidor
2004	29	11	17
2005	30	9	21
2006	31	15	23
2007	30	11	24
<b>Totalt</b>	120	46	85

Tabell 15. Antal rapporter per sidintervall och år.

Tabellen ovan visar att med en sortering i intervallet 40-60 sidor per granskningsrapport går det inte att urskilja något tydligt mönster mellan åren. År 2006 ligger nästan hälften av rapporterna inom detta intervall och övriga år finns runt en tredjedel av rapporterna inom intervallet. När intervallet ökas till 30-70 sidor syns däremot en trend. År 2004 ligger 59 procent av rapporterna i det intervallet och för varje år ökar andelen, fram till år 2007 när 80 procent av rapporterna är 30-70 sidor långa. Det betyder också att allt färre rapporter är mycket korta eller mycket långa. Totalt är knappt 40 procent av rapporterna mellan 40 och 60 sidor långa och drygt 70 procent mellan 30 och 70 sidor långa.

#### *Layout och typografi*

I rapporterna förekommer totalt 399 tabeller, från noll till 16 per rapport. Det finns totalt 306 illustrationer (diagram, figurer och grafik i olika former), från noll till 33 per rapport. Illustrationer i färg förekommer i sex rapporter. Tabeller saknas i 30 rapporter och illustrationer i 46 rapporter. Tabell 16 och 17 nedan visar hur många rapporter per år som saknar tabeller respektive illustrationer och hur många rapporter per år som har en till fem och sex eller fler tabeller respektive illustrationer. I tabellerna anges också det högsta antalet tabeller respektive illustrationer per år.

År	Totalt antal rapporter	Antal rapporter som saknar tabeller	Antal rapporter med 1-5 tabeller	Antal rapporter med $\geq 6$ tabeller	Högst antal tabeller per rapport
2004	29	6	14	9	15
2005	30	14	15	1	8
2006	31	7	18	6	8
2007	30	3	19	8	16
<b>Totalt</b>	120	30	66	24	16

Tabell 16. Användningen av tabeller per rapport och år.

Tabell 16 ovan visar att drygt hälften av rapporterna totalt innehåller 1-5 tabeller och en femtedel innehåller sex eller fler tabeller. Antalet rapporter som saknar tabeller varierar från år till år. Antalet rapporter med 1-5 tabeller har ökat något för varje år, medan antalet rapporter med sex eller fler tabeller varierar mellan åren.

År	Totalt antal rapporter	Antal rapporter som saknar illustrationer	Antal rapporter med 1-5 illustrationer	Antal rapporter med $\geq 6$ illustrationer	Högst antal illustrationer per rapport
2004	29	14	9	6	33
2005	30	15	11	4	10
2006	31	8	19	4	12
2007	30	9	15	6	13
<b>Totalt</b>	120	46	54	20	33

Tabell 17. Användningen av illustrationer per rapport och år.

Tabell 17 visar att knappt knappt hälften av rapporterna totalt innehåller 1-5 illustrationer och en sjättedel innehåller sex eller fler illustrationer. Antalet rapporter som saknar illustrationer är lägre 2006 och 2007 än 2004 och 2005. Antalet rapporter med 1-5 illustrationer varierar mellan åren, medan antalet rapporter med sex eller fler illustrationer är relativt konstant.

Bilder förekommer i endast en av de 120 rapporterna, i nr 2004:6 som har tre svartvita bilder i texten. Faktarutor är inte medräknade i statistiken ovan. Två rapporter (2004:2 och 2007:21) innehåller faktarutor med grå fyllnadsfärg som framträder tydligt mot den övriga texten.

#### *Rapporttextens yttre form*

Som framgår av nedanstående tabell inleds majoriteten av huvudrapporternas sammanfattningar (73 st) med bakgrundsinformation eller frågeställningar. Sammanfattningarna i 42 rapporter inleds med "Riksrevisionen har granskat" eller liknande formulering. Endast tre rapporter (2005:18, 2005:30, 2006:6) har en sammanfattning som börjar med slutsatser. Två rapporter (2005:22 och 2005:23) saknar sammanfattning. Tabellen visar fördelningen per år mellan sammanfattningarnas olika inledningar.



År	Totalt antal rapporter	Sammanfattning saknas	”Riksrevisionen har granskat”	Bakgrundsinformation / frågeställningar	Slutsatser
2004	29	-	11	18	-
2005	30	2	13	13	2
2006	31	-	8	22	1
2007	30	-	10	20	-
<b>Totalt</b>	120	2	42	73	3

Tabell 18. Sammanfattningens inledning i huvudrapporterna per år.

Någon trend går knappast att urskilja när det gäller sammanfattningarnas inledning. Både antalet rapporter där sammanfattningen inleds med ”Riksrevisionen har granskat” eller liknande och antalet rapporter vars sammanfattningar inleds med bakgrundsinformation eller frågeställningar varierar något mellan åren. Samtidigt ligger de på i stort sett samma nivå 2007 som 2004. Sammanfattningar som inleds med slutsatser förekommer varken 2004 eller 2007.

### Revisionskvalitet

Väsentlighet och risk är två honnørsord inom all revision (Power, 1997) och en aspekt på revisionskvalitet får därmed anses vara hur väl man kan hantera just väsentlighet och risk. Samtidigt kan olika väsentlighetsaspekter stå i viss motsatsställning till varandra (Öhman et al., 2006).

Normalt anses områden och/eller poster med högre belopp vara viktigare att granska än områden och/eller poster med lägre belopp. Till följd av detta riktar man vanligtvis sina insatser mot de förstnämnda områdena och/eller posterna. Ett annat väsentlighetskriterium kan vara att effektivitetsrevisionerna inriktas på sådana områden och objekt som medborgarna anser, eller uppfattas anse, vara särskilt viktiga. I Riksrevisionens årsredovisning för 2007 står följande att läsa på s. 17-18 (vår kursivering):

”I Riksrevisionens granskningsplan läggs inriktningen av effektivitetsrevisionen fast i form av ett antal granskningsinriktningar. Dessa är långsiktiga, vilket möjliggör kraftsamling och kompetensuppbyggnad. Syftet är att skapa bredd och djup genom ett antal granskningar inom *väsentliga områden*. Härutöver finns utrymme för att genomföra granskningar som bedömts vara särskilt angelägna även om de inte faller inom ramen för beslutade inriktningar.”

Riksrevisionen väljer således att använda begreppet ”väsentliga områden”. Kan denna inriktning på väsentliga områden vara ett uttryck för att Riksrevisionen har ett revisionellt oberoende att välja granskningsområden? En annan möjlig förklaring till valet att använda begreppet ”väsentliga områden” kan vara att RiR gör omvärldsbevakningar som inte leder till genomförda granskningar och därmed inte syns i dessa sammanställningar.

Nedan ger vi tre exempel på väsentlighetsbedömningar. Vi vill betona att detta bara är några av många möjliga exempel på väsentlighetsindikatorer. De föreslagna indikatorerna skulle således kunna kompletteras med andra väsentlighetsindikatorer och likaså med olika riskindikatorer.

#### *Väsentlighet – tre försök till operationalisering*

En första indikator på väsentlighetsbedömningar som skulle kunna ligga till grund för faktisk eller upplevd revisionskvalitet är hur Riksrevisionens fördelning av effektivitetsrevisioner per utgiftsområde står sig i förhållande till riksdagens statsbudget per utgiftsområde. Riksdagens statsbudget per

utgiftsområde kan förväntas visa på en politisk fördelning av utgifter och därmed kunna utgöra en grund för RiR när de väljer vilka granskningar som ska genomföras.

I nedanstående tabell har vi sammanställt de utgiftsområden där RiR avviker mer än 4 procent från statsbudgeten. För en fullständig sammanställning hänvisas till bilaga 8. Kolumnen UO anger nummer för respektive utgiftsområde (1-27). Kolumnen ”RiR %” anger en genomsnittlig procentuell fördelning av antalet granskningsrapporter per utgiftsområde. Kolumnen ”SB %” anger en genomsnittlig procentuell fördelning av statsbudgeten per utgiftsområde beräknad på åren 2004-2007.

Utgiftsområden (UO)	UO	RiR %	SB %
<b>Samhällsekonomi och finansförvaltning</b>	2	12,2	1,5
<b>Hälsovård, sjukvård och social omsorg</b>	9	9,8	5,5
<b>Ekonomisk trygghet vid sjukdom och handikapp</b>	10	1,6	16,6
<b>Ekonomisk trygghet vid ålderdom</b>	11	1,6	6,2
<b>Ekonomisk trygghet för familjer och barn</b>	12	0,0	7,7
<b>Arbetsmarknad</b>	13	4,1	9
<b>Arbetsliv</b>	14	11,4	0,2
<b>Näringsliv</b>	24	7,3	0,5
<b>Allmänna bidrag till kommuner</b>	25	0,8	8,7
<b>Statsskuldräntor m.m.</b>	26	0,0	5,9
<b>Summa</b>		48,8	62,9

Tabell 19. Skillnader (mer än 4 %) i genomsnittlig procentuell fördelning (för åren 2004-2007) per utgiftsområde för Riksrevisionen (RiR) och statsbudgeten (SB). Läs tabellen så här: I knappt hälften (48,8 %) av det totala antalet effektivitetsrevisioner gör RiR en annan prioritering (mer än 4 % skillnad) än vad Riksdagen har beslutat om per utgiftsområde. Under 2004-2007 har Riksrevisionen exempelvis i genomsnitt per år avsatt 1,6 procent för utgiftsområde 11 (Ekonomisk trygghet vid ålderdom). Riksdagen avsatte 6,2 procent för motsvarande UO.

Av tabellen ovan framgår att Riksrevisionen lägger en förhållandevis stor del av sina resurser på granskningar inom vissa utgiftsområden. I förhållande till hur statsbudgeten fördelas visar RiR ett mycket stort intresse för utgiftsområdet Arbetsliv (11,4 % jämfört med 0,2 %). Även utgiftsområdena Samhällsekonomi och finansförvaltning, Näringsliv och i viss mån Hälsovård, sjukvård och social omsorg får anses tilldra sig Riksrevisionens intresse. Av tabellen går det också att utläsa att RiR prioriterar andra utgiftsområden lågt i förhållande till hur statsbudgeten fördelas. Två av utgiftsområdena i uppställningen ovan har över huvud taget inte granskats, trots att de tillsammans svarar för 13,6 procent av statsbudgeten. Det är Ekonomisk trygghet för familjer och barn samt Statsskuldräntor. Andra lågprioriterade utgiftsområden är Ekonomisk trygghet vid sjukdom och handikapp, Ekonomisk trygghet vid ålderdom, Allmänna bidrag till kommuner och i viss mån Arbetsmarknad.

Denna relativt tydliga inriktning på vissa utgiftsområden skulle å ena sidan kunna tas som ett tecken på att Riksrevisionen anser att de prioriterade områdena av olika skäl kan anses vara särskilt väsentliga eller riskfyllda (jämför Power, 1997; Öhman et al., 2006). Å andra sidan skulle det kunna indikera att gjorda prioriteringar är ett tecken på att vanans är stark och att den i stor utsträckning tillåts styra inriktningen mot vissa utgiftsområden (jämför Pollitt et al., 1999).

En iakttagelse som går att koppla samman med de relativt begränsade inslagen av traditionell effektivitetsrevision och ekonomiska beräkningar är att tre av de minst prioriterade utgiftsområdena är ekonomisk trygghet för familjer och barn, ekonomisk trygghet vid sjukdom och handikapp samt ekonomisk trygghet vid ålderdom. I och med att dessa utgiftsområden till sin karaktär förefaller lämpade för ekonomiska beräkningar och därmed en inriktning på traditionell effektivitetsrevision, förstärks bilden

av att denna inriktning får relativt litet utrymme i den svenska effektivitetsrevisionen. Samtidigt är det viktigt att hålla i minnet att dessa utgiftsområden innefattar barnbidrag, försäkringar, pensioner etc., dvs. ett stort antal likartade transaktioner. Att dessa tillsammans kan summeras till stora belopp i statsbudgeten behöver inte nödvändigtvis innebära att de blir intressanta att granska inom ramen för effektivitetsrevisionen.

En annan indikator på väsentlighet kan vara antalet granskningar per revisionstyp. Vi kan här se ett annat slag av väsentlighet. När väl en granskning är beslutad (inom ett visst utgiftsområde, vid en viss bestämd myndighet eller inom ett visst program), kan RiR välja att utföra olika typer av revisioner. I tabell 20 redovisar vi denna fördelning på nedanstående åtta revisionstyper.

Revisionstyp	Procentuell fördelning
<b>1 = Revision av effektiv resurshushållning</b>	6,7
<b>2 = Revision av effektivt resursutnyttjande</b>	5,0
<b>3 = Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall</b>	1,7
<b>4 = Revision av specifika politiska insatser</b>	2,5
<b>5 = Revision av verksamhetsprocesser</b>	15,0
<b>6 = Målrelaterad revision</b>	18,3
<b>7 = Internt orienterad revision</b>	34,1
<b>8 = Empiriskt funnen effektivitetsrevision</b>	16,7
<b>Summa</b>	100

Tabell 20. Procentuell fördelning av dominerande revisionstyp avseende samtliga 120 granskningar med koppling till väsentlighet.

Fördelningen mellan de olika revisionstyperna visar att listan toppas av internt orienterad revision (revisionstyp 7). I en tredjedel av alla granskningar är denna revisionstyp den dominerande. En femtedel av granskningarna återfinns i kategorin målrelaterad revision (revisionstyp 6) och strax därefter följer den empiriskt funna formen av effektivitetsrevision (revisionstyp 8) respektive revision av verksamhetsprocesser (revisionstyp 5). Revision av effektiv resurshushållning (revisionstyp 1) och revision av effektivt resursutnyttjande (revisionstyp 2) ges ett visst utrymme, medan de två kvarvarande revisionstyperna används i liten skala. En möjlig förklaring till att så få granskningar görs inom revisionstyperna 1-4 (de tre E:na och revision av specifika politiska insatser), kan vara den miljö i form av den svenska förvaltningsmodellen som RiR verkar i. Detta kan ha gjort att RiR utifrån sina bedömningar och prioriteringar valt att fånga väsentliga områden och inriktningar med hjälp av revisionstyperna 5-8 i 84 procent av fallen.

En tredje indikator kan vara inriktningen på teknisk-juridisk revision (Compliance audit). Tabell 21 visar att den inriktning på regel efterlevnad som den här studien ger uttryck – inte minst i så måtto att den empiriskt funna formen av effektivitetsrevision (revisionstyp 8) kännetecknas av en stark inriktning på teknisk-juridisk revision – kan ses som en annan slags väsentlighetsbedömning. Två tredjedelar av alla granskningar har inslag av teknisk-juridisk revision och knappt hälften av dessa är i stor utsträckning inriktade på att kontrollera efterlevnaden av lagar, regler, direktiv och policys.

<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>	<b>Antal</b>	<b>Procent</b>
<b>0 (ingen inriktning)</b>	45	37,5 %
<b>1 (viss inriktning)</b>	43	35,8 %
<b>2 (stark inriktning)</b>	32	26,7 %
<b>Totalt</b>	120	100 %

Tabell 21. Graden av teknisk-juridisk revision med koppling till väsentlighet.

Sammanfattningsvis kan vi notera att val av utgiftsområden, revisionstyp och grad av teknisk-juridisk revision kan vara medvetna och ingå i en överordnad strategi för väsentlighetsbedömningar. Dessa val kan också ha gjorts ”implicit eller omedvetet” utifrån personliga kompetenser (jämför Morin, 2003), historiska arv och andra bevekelsegrunder.

## 5. KVALITATIV ANALYS AV 12 GRANSKNINGSRAPPORTER

I detta kapitel gör vi en sammanvägd analys av de 12 utvalda granskningsrapporterna. Kapitlets struktur följer indelningen enligt bilaga 2. De utvalda rapporterna är:

Materiel för miljarder – en granskning av försvarets materielförsörjning (2004:6),  
Granskning av Sjöfartsverkets interna styrning och kontroll av informationssäkerheten (2005:27),  
Fokus på hållbar tillväxt? Statens stöd till regional projektverksamhet (2005:28),  
Statliga insatser för nyanlända invandrare (2006:19),  
Den offentliga arbetsförmedlingen (2006:22),  
Det makroekonomiska underlaget i budgetpropositionerna (2006:23),  
Genetiskt modifierade organismer (2006:31),  
Beredskapen för kärnkraftsolyckor (2007:4),  
Vägverkets körprov – lika för alla? (2007:6),  
Hur förbereds arbetsmarknadspolitiken? – En granskning av regeringens underlag (2007:12),  
Almi Företagspartner AB och samhällsupdraget (2007:15) och  
Oegentligheter inom bistånd. Är Sidas kontroll av biståndsinsatser via enskilda organisationer tillräcklig? (2007:20).

### A. Bakgrundsinformation

De granskningar som vi tagit del av i denna delstudie omfattar nio olika utgiftsområden och alla granskningar utom en (rapport 2005:27) har beslutats av någon av riksrevisorerna. Åtta av granskningarna behandlar regeringen och flera myndigheter eller bolag etc. En är inriktad på regeringen och en myndighet eller ett bolag etc. och två på regeringen. De två granskningarna som enbart riktar sig mot regeringen är av sådan karaktär att en utvidgning beträffande organisatorisk nivå inte skulle tillföra särskilt mycket. Den återstående granskningen, rapport 2005:27 (den som inte beslutats av någon av riksrevisorerna, utan av revisionsdirektör Dan Ljungberg), behandlar enbart en myndighet eller ett bolag etc.

Att nio av granskningarna omfattar olika organisatoriska nivåer kan ses som en indikation på att Riksrevisionen beaktar verkställighetskedjan i sina granskningar. Detta tyder på att RiR lägger möda på att undersöka vilka beslutsunderlag som statsmakterna haft eller lämnat. Kopplingen till verkställighetskedjan är väl angiven i tio av granskningsrapporterna, då den framgår både i rapporternas inledande kapitel och i deras slutsatser och rekommendationer. I ytterligare en av rapporterna (rapport 2005:27) framgår kopplingen i rapportens inledning, men RiR återknyter inte till denna i slutsatserna och rekommendationerna. Här bedömer vi att kopplingen förvisso anges, men att den hade kunnat framgå tydligare. I rapport 2007:20 framgår kopplingen till verkställighetskedjan varken i inledningen eller i slutsatserna och rekommendationerna.

Av de 12 granskningsrapporterna att döma framgår som regel vilket eller vilka granskningsobjekt som varit föremål för revisionen. I tre rapporter presenteras granskningsobjekten på ett föredömligt sätt. I två av dessa har granskningsobjekten fått en egen rubrik, i en anges de i punktform. I åtta av rapporterna presenteras granskningsobjekten på ett inte helt tydligt sätt. Med små medel hade RiR kunnat förtydliga vilka aktörer som berörs av granskningen, exempelvis genom att ge granskningsobjekten en egen rubrik, presentera dem i punktform, med fet stil eller någon liknande åtgärd. Detta hade underlättat för läsaren och givit tydlig information om vilken eller vilka aktörer som granskningen omfattar. I en av granskningsrapporterna (rapport 2005:28) gör vi bedömningen att granskningsobjekten inte framgår, trots att det under rubriken avgränsningar anges att granskningen omfattar en viss projektverksamhet. Om man även hade angett vilka som var ansvariga för projekten hade klassificeringen blivit en annan.

## B. Syfte och metod

Ett av de undersökta områdena är i vilken omfattning syftet är beskrivet och motiverat och om det är tydligt angivet. Vi visar om och på vilket sätt syftet är kopplat till revisionsproblem, revisionsfrågor och om det finns en konsistens genom granskningsrapporten, från revisionsproblem via syfte, metod, iakttagelser och analys till slutsatser och eventuella rekommendationer. Likaså visar vi om slutsatser och eventuella rekommendationer kopplas åter till revisionsproblem och revisionsfrågor.

I de 12 granskningsrapporterna har vi funnit flera fall där revisionsfrågor och syften är identiska. I en och samma granskningsrapport har således revisionsfråga och syfte samma ordalydelse. I vissa rapporter har vi funnit att det finns tydligt uttalade syften kopplade till revisionsfrågorna, medan det i andra rapporter saknas ett uttalat syfte. I rapport 2005:27 nämns inte något om syftet i kapitel 1.1 trots att rubriken är Bakgrund, syfte och revisionsfrågor. I rapport 2006:19 anges att syftet är att ”granska”, vilket ger dålig vägledning till val av metod och revisionstyp.

Undersökningsmetoden ska kunna härledas från revisionsproblem, revisionsfråga och syfte. Vi har analyserat på vilket sätt metodval och metodansatser är motiverade och om det finns en kritisk medvetenhet om metodernas styrkor och brister. Vi har funnit att det finns en hög grad av metodmedvetenhet inom respektive granskningsteam. De flesta rapporter påvisar ambitiöst upplagda granskningar och som framgår av nedanstående tabell har någon form av triangulering<sup>5</sup> använts i majoriteten av de 12 granskningarna.

Rapport	Enkät	Expert	Dokument	Fältstudie	Intervju	Statistisk bearbetn.	Seminarium
2004:6		1	1		1		
2005:27	1		1		1		
2005:28		1	1		1	1	
2006:19	1		1		1		
2006:22	1	1	1		1	1	
2006:23			1			1	
2006:31		1	1		1		1
2007:4	1	1	1	1	1		1
2007:6		1	1	1	1	1	
2007:12			1		1		
2007:15		1	1	1	1		
2007:20			1	1	1		
<b>Totalt</b>	4	7	12	4	11	4	2

Tabell 22: Användningen av olika metoder fördelade per rapport och totalt. De sju kolumnerna anger olika metoder enligt följande: Enkät – om man har sânt in och bearbetat enkäter, Expert – om man har tagit hjälp av extern experthjälp, Dokument – om man har granskat dokument och akter, Fältstudie – om man har besökt och observerat verksamheter, kontor, personer etc., Intervju – om man har gjort och sammanställt intervjuer, Statistisk bearbetning – om man har använt statistiska beräkningar och modeller samt Seminarium – om man har deltagit vid eller anordnat seminarier/konferenser.

Tabellens sista rad visar att dokumentstudier och intervjuer är de mest förekommande metoderna. Dokumentstudier ingår i samtliga granskningar och det är bara i en granskning (2006:23) som intervjuer inte har använts. Att dessa två metoder dominerar och att experter har anlåtats som ett kompletterande inslag i sju av granskningarna går helt i linje med de resultat som Pollitt (2003) redovisar.

<sup>5</sup> Triangulering innebär att flera (minst tre) metoder används för att stärka validiteten i en undersökning.

I sex av de sju fallen då Riksrevisionen har anlitat externa aktörer med expertkompetens redogörs det i granskningsrapporterna för vilka företag eller forskare som har anlitats och vad de har gjort. Undantaget är rapport 2004:6 där det visserligen framgår att RiR har ”intervjuat några akademiker som arbetat med frågorna”, men inte vilka dessa akademiker är eller mer specifikt vilken kompetens de besitter.

Två exempel på när RiR har tagit hjälp av experter kan hämtas från granskningarna 2005:28 och 2007:6. I dessa båda fall har RiR anlitat konsulter för att dessa ska bistå med statistiskt stöd och kvalitetssäkring. I den förstnämnda av dessa båda granskningar har RiR även anlitat Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) för att kartlägga och analysera genomförda utvärderingar av regionala utvecklingsinsatser. Ytterligare ett exempel på att RiR har anlitat extern kompetens avser granskning 2006:22, där Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering (IFAU) har gjort en analys av arbetsförmedlingens effektivitet.

Av de 12 utvalda granskningarna att döma förekommer även enkäter, fältstudier och seminarier som metoder, om än förhållandevis sparsamt. Vidare används statistiska metoder i fyra fall (rapporterna 2005:28, 2006:22, 2006:23 och 2007:6). Rapporterna 2007:4, 2007:6 och 2006:22 utmärker sig genom en särskilt stor metodvariation. I det första fallet är det bara rutan för statistisk bearbetning som inte kan fyllas i. I de två andra granskningarna saknas enkäter och seminarier respektive fältstudier och seminarier.

Trots en viss förkärlek för dokumentstudier och intervjuer ger metodvariationen uttryck för att olika granskningar kan ta olika form och att en effektivitetsrevision inte ska ses som en metodmässigt standardiserad företeelse (jämför Guthrie & Parker, 1999; Vikkelse, 2007).

Något som saknas i granskningsrapporterna är en kritisk diskussion om hur slutsatser och rekommendationer har dragits utifrån olika metodval. Endast i några fall (2005:27 och 2006:19) har vi funnit tydliga återkopplingar av slutsatser och rekommendationer till revisionsproblemet.

Vår sammanvägda analys av de 12 genomgångna granskningsrapporterna visar att det saknas en konsekvent beskrivning av syften och koppling till revisionsfrågor. Däremot har de flesta granskningar utförts med välmotiverade och kvalitetssäkrade metoder. Samtidigt som det torde finnas en hög grad av metodkompetens inom Riksrevisionen, finns förbättringspotential vad gäller kritiska redogörelser för vilka val som gjorts för att samla in och analysera data och likaså för motiven för gjorda val.

### **C. Revisionen**

När det gäller revisionstyp ligger elva av de 12 granskningarna inom ramen för det som enligt litteraturen kan klassificeras som traditionell eller utvidgad effektivitetsrevision. Fyra av de genomgångna granskningarna är av typen målrelaterad revision (Goal-related audit). Dessa granskningar berör vikten av att verksamheter respektive resurstilldelningar styrs mot uppsatta mål, att mål anges för att tillväxt och effektivitet ska kunna främjas samt att det finns en uttalad målkoppling i samband med riskhantering. Ett skäl till att RiR inte mätt effekterna i dessa fyra granskningar kan vara hur målen är formulerade och mättekniska problem (jämför Gendron et al., 2001; Broadbent & Laughlin, 2003; Gendron et al., 2007). Detta skulle i så fall kunna tyda på att det är svårt att göra vissa saker reviderbara i samband med en effektivitetsrevision (jämför Power, 1996) och att det i sin tur kräver flexibilitet och ”second best”-lösningar. Ett alternativ kan då vara att utföra granskningar som tar sikte på målen och på bedömningar av effekter.

Två av granskningarna (2004:6 och 2005:27) bedömer vi vara inriktade på verksamhetsprocesser (Operational audit), varav den förstnämnda även har inslag av effektiv resurshushållning (Economy audit). Vidare innehåller rapport 2007:20 samma två revisionstyper som rapport 2004:6, men med den skillnaden att revision av effektiv resurshushållning i det här fallet bedöms vara den dominerande revisionstypen. Rapport 2006:22 är ett exempel på hur en traditionell effektivitetsrevision kan se ut. Den är inriktad på

såväl effektiv resurshushållning (Economy audit) och effektivt resursutnyttjande (Efficiency audit) som effektivitet med avseende på mål och utfall (Effectiveness audit), dvs. de tre E:na. Även de två granskningar som är av typen effektiv resurshushållning, antingen som dominerande (2007:20) eller kompletterande (2004:6) inslag, går att hänföra till traditionell effektivitetsrevision.

Vidare är tre rapporter av typen internt orienterad revision. Mer specifikt är de inriktade på prognossäkerhet (budgetprocessen), om underlag lever upp till regeringens principer samt om medborgare behandlas likvärdigt i olika regioner. Den återstående granskningen (2006:31) bedömer vi vara en empiriskt funnen effektivitetsrevision (Empirically grounded audit). Denna rapport, som är inriktad på medborgarnas trygghet och rättssäkerhet, diskuteras vidare i anslutning till den teknisk-juridiska revisionen.

Bedömningen att en minoritet av de 12 genomgångna granskningarna har inslag av traditionell effektivitetsrevision förstärks av att det helt saknas egna eller bearbetade ekonomiska beräkningar i sex av rapporterna. I fyra av rapporterna bedömer vi att sådana beräkningar finns till viss del, även om det i ett av fallen inte framgår med full tydlighet om beräkningarna är gjorda av RiR eller har hämtats från annat håll. I två av rapporterna, rapport 2007:6 (som klassificeras som en internt orienterad revision) och rapport 2006:22 (som symboliserar en inriktning mot de tre E:na), förekommer ekonomiska beräkningar till stor del. I de två andra granskningar som går att hänföra till traditionell effektivitetsrevision görs vissa ekonomiska beräkningar (i rapport 2004:6) eller används räkenskapsrevision som en viktig del i revisionsarbetet (i rapport 2007:20).

Beräkningar av ekonomisk art kan även kopplas till metodval. En relativt stor inriktning på dokumentstudier och intervjuer ger mindre goda förutsättningar för ekonomiska beräkningar. I de fyra rapporter där statistiska metoder används förekommer ekonomiska beräkningar i viss eller stor omfattning.

I åtta av de 12 granskningarna bedömer vi att teknisk-juridisk revision (Compliance audit) ingår som en beståndsdel. I sex fall ingår kontroller av regelefterlevnad till viss del, medan rapporterna 2006:31 och 2007:20 visar en stark inriktning på teknisk-juridisk revision. Trots denna samhörighet är dessa båda rapporter olika till sin karaktär. Rapport 2006:31 är ett exempel på en teknisk-juridiskt styrd effektivitetsrevision. RiR lägger tyngdpunkten på denna revision och utgår från att följsamhet mot uppsatta regler och direktiv bidrar till en effektiv verksamhet. Rapport 2007:20 är ett exempel på när RiR kombinerar inslag av traditionell effektivitetsrevision med teknisk-juridisk revision.

Fyra granskningar anser vi således sakna inslag av teknisk-juridisk revision. Det förekommer visserligen jämförelser mot standarder eller interna riktlinjer i dessa granskningar, men RiR ställer inga krav på att standarder eller riktlinjer måste följas och man gör således inga regelkontroller. De fyra granskningarna skiljer sig åt med avseende på revisionstyp. Rapport 2005:27 är en helt verksamhetsinriktad revision (Operational audit) och rapport 2004:6 bedöms i huvudsak vara en sådan sorts revision. Rapport 2006:23 har vi kategoriserat som internt orienterad revision (Internally oriented audit) och den fjärde rapporten (2006:22) är den som symboliserar traditionell effektivitetsrevision. En jämförelse mellan den sistnämnda granskningen och granskning 2007:20 visar ett en i huvudsak traditionell effektivitetsrevision kan utföras helt utan inriktning på teknisk-juridisk revision lika väl som med en stark sådan inriktning.

Endast rapporterna 2005:28, 2007:4 och 2007:15 färdigställdes inom tidsramen. Mest försenad var rapport 2007:6 som levererades 162 dagar efter utsatt tid. Även rapport 2005:27, rapport 2006:22 och rapport 2007:20 blev kraftigt försenade: 140, 119 respektive 107 dagar. Orsakerna till dessa förseningar ämnar vi inte gå in på, men vi kan konstatera att de alla är så stora att det bara av det skälet vore värdefullt att försöka minska förseningstiderna.



Effektivitetsrevisionens koppling till den årliga revisionen har vi bara beaktat i de tre granskningar som helt eller i huvudsak omfattar en myndighet eller ett bolag etc., dvs. rapporterna 2005:27, 2007:6 och 2007:20. De tre granskningarna bedöms ha viss, ingen respektive stark koppling till den årliga revisionen som gjordes året före granskningen. I två av de tre fallen uppmärksammade Riksrevisionen således problemområden som de sedan beaktade i en kommande effektivitetsrevision. I rapport 2007:20 motiveras t.o.m. effektivitetsrevisionen med att Riksrevisionen i den årliga revisionen funnit att den interna styrningen och kontrollen inom Sidas olika avdelningar är av varierande och i flera fall bristfällig kvalitet (i sammanhanget är det värt att påminna om att kopplingen till verkställighetskedjan inte framgår i denna rapport). Den starka kopplingen mellan Riksrevisionens två verksamhetsgrenar som rapport 2007:20 ger uttryck för förstärks när man beaktar att revisioner av räkenskaper utgjorde en betydande del av och ett viktigt led i denna effektivitetsrevision.

Granskningsåret var kopplingen till den årliga revisionen stark i rapport 2005:27, men däremot fanns det ingen koppling året efter granskningsåret. I och med att de andra två rapporterna avser år 2007, finns i skrivande stund inga uppgifter om kopplingen till den årliga revisionen tillgängliga vare sig för granskningsåret eller för året efter granskningen.

Vår sammanvägda bedömning av detta avsnitt blir att Riksrevisionen utför olika typer av effektivitetsrevisioner och att effektivitetsfrämjande insatser i relativt stor utsträckning förenas med kontroller av regelefterlevnad. Samtidigt ger de 12 granskningsrapporterna ett något spretigt intryck, vilket är i linje med den bild av effektivitetsrevisioner som presenteras av Bowerman et al. (2003). För att minska denna spretighet kan Riksrevisionen överväga att utgå från väsentlighetskriterier (jämför Power 1997; Öhman et al., 2006) i större utsträckning än vad de genomgångna rapporterna ger intryck av. Uttalade väsentlighetskriterier kan användas för att avgöra vilken eller vilka revisionstyper som ska väljas för en viss granskning och vilken grad av teknisk-juridisk revision som kan vara lämplig i sammanhanget.

#### **D. Slutsatser och rekommendationer**

I de genomgångna granskningsrapporterna framträder vissa mönster med avseende på slutsatser och rekommendationer. Ett sådant mönster är att ett flertal bristområden anges. De flesta granskningsrapporter innehåller påpekanden som rör mellan sex och 16 bristområden. Flest anmärkningar finns i rapport 2007:4 (där anges 23 bristområden) och minst anmärkningar finns i rapport 2006:23 (där anges tre bristområden). Något som åtminstone delvis kan förklara denna till synes stora skillnad i mängden påpekanden är att 20 granskningsobjekt ingick i rapport 2007:4, medan enbart regeringen granskades i rapport 2006:23.

Ett annat mönster är att bristerna vanligtvis uttrycks i allmänna ordalag samtidigt som de adresserar olika områden (vilket gör att de hamnar i kategori 1B avseende tydlighet). Det finns dock ett stort antal exempel på att brister kan uttryckas på olika sätt och med olika stor tydlighet. I rapport 2006:22 går det att hitta påtalade brister inom samtliga fyra kategorier med avseende på tydlighet. Två exempel på allmänt hållna formuleringar men med olika sorts adressering är "Resultaten visar att ett annat arbetssätt skulle kunna öka effektiviteten" (kategori 1A) respektive "Det föreligger en stor spridning i effektivitet mellan de olika arbetsförmedlingarna" (kategori 1B). Två exempel på klara formuleringar men med olika sorts adressering är "Produktiviteten har för åren 2004 och 2005 förbättrats men är fortfarande 10 procent sämre än jämförelseåret 1997" (kategori 2A) respektive "Det är svårt att se att AMS uppfyllt regeringens krav i budgetpropositionen för 2006 om ett operativt mål utifrån regeringens mål om att korta arbetslöshetstiderna" (kategori 2B).

I vissa rapporter påtalas bristerna på ett mer balanserat och sammanhängande sätt än i andra rapporter, där kritik framskyntas här och var och brister staplas upp utan tydlig struktur. Vi tar inte ställning till om kritiken är befogad eller inte, utan noterar bara på vilket sätt den framförs. Det finns mer än ett exempel på att RiR anger brister i en sådan omfattning och presenterar dem på ett sådant sätt att de riskerar att

producera obehag (discomfort) hos dem som varit föremål för granskningen (jämför Justesen & Skærbæk, 2005).

Ytterligare ett mönster är att granskningsrapporterna innehåller rekommendationer och att dessa, i likhet med angivna brister, riktar ljuset på specifika områden samtidigt som de är allmänt hållna. Däremot skiljer sig antalet rekommendationer åt från fall till fall. Som minst anges en rekommendation och som mest 21 rekommendationer. Överlag bygger rekommendationerna på de påtalade bristerna. Eftersom antalet omnämnda bristområden i flera fall är relativt stort tenderar också rekommendationerna att bli många.

I rapport 2004:6 kan man ställa sig frågande till om antalet rekommendationer (21 st) står i proportion till antalet påtalade bristområden (9 st). En så pass stor övervikt för antalet rekommendationer i förhållande till antalet påtalade bristområden skulle kunna indikera att rådgivarrollen är dominerande. Det är dock bara i denna granskningsrapport, och i viss mån i rapport 2006:23, som förhållandet mellan lämnade rekommendationer och påtalade bristområden är sådant att rådgivarrollen skulle kunna anses ha en dominerande ställning. I rapporterna 2006:22, 2007:4, 2007:20 och i viss mån rapport 2007:12 är förhållandet mellan påtalade bristområden och lämnade rekommendationer sådant att kontrollantrollen kan anses ha en dominerande ställning. Dessa förhållanden skulle kunna kopplas till det resonemang som Morin (2003) för om att revisorers bakgrund och erfarenhet har betydelse för vilken roll som blir dominerande i en granskning.

Utformningen av rekommendationer framstår som en grannlaga uppgift (jämför Morin, 2003; Pollitt, 2003) med en grundläggande problematik som Riksrevisionen har att förhålla sig till. Å ena sidan bör rekommendationerna hållas på en övergripande nivå för att bilden av Riksrevisionen som en oberoende granskningsinstans inte ska påverkas negativt. Om rekommendationerna är för detaljerade riskerar Riksrevisionen att gå in i en konsultativ roll i förhållande till granskningsobjektet, vilket gör att oberoendet kan äventyras. Å andra sidan är rekommendationer som är för allmänt hållna svåra att följa, vilket riskerar att påverka hur utfallet av granskningen tas emot och vilka åtgärder som sedan vidtas. Resultatet av granskningen riskerar således att få mindre genomslag än vad det annars skulle kunna få. Om både påtalade brister och lämnade rekommendationer är allmänt hållna kan det leda till att de som arbetar på en granskad myndighet vare sig tar till sig kritiken eller följer rekommendationerna i önskad uträkning, utan i stället fortsätter sitt arbete på den inslagna vägen. Vidare kan oprecisa slutsatser och rekommendationer ge ett intryck av att inte riktigt stämma överens med den vikt som effektivitetsrevisionerna uppges ha enligt Riksrevisionen. Exempelvis står det att läsa i en av rapporterna (2005:27) att granskningen är av vikt för rikets säkerhet, men trots flera upptäckta brister väljer RiR att enbart peka ut den föreslagna färdriktningen i allmänna ordalag.

I åtta av de 12 fallen finns en matchning mellan de parter som granskas och de parter som rekommendationerna riktar sig till. Det betyder exempelvis att i rapport 2007:6, då regeringen och en myndighet granskades, riktas rekommendationer både till regeringen och till den berörda myndigheten. I dessa fall kan vissa rekommendationer anses vara en fråga för regeringen att ta tag i, medan andra rekommenderade åtgärder anses ha större bäring på myndigheternas eget ansvar.

I resterande fyra fall saknas denna matchning. Det finns två exempel på att rekommendationer bara ställs till regeringen trots att granskningen även innefattade myndigheter. Detta kan ha sin förklaring i att RiR i dessa båda fall bedömde att det var regeringens, dvs. politikernas, uppgift att staka ut kompassriktningen och myndigheternas (tjänstemännens) skyldighet att i ett kommande skede verkställa uppdraget (jämför Finer, 1978 [1941]; och Olsen, 2005). Det tredje, snarlika, exemplet handlar om att en av de granskade myndigheterna inte fick någon rekommendation. Det fjärde och sista exemplet är av en annan karaktär. I rapport 2007:20 riktas en rekommendation till en myndighet som inte granskades. Skälet till att Riksrevisionen ger en rekommendation till Revisorsnämnden är att det i granskningen framkommer att ”det finns väsentliga brister i dialogen mellan Sida och de svenska revisorerna när det gäller att ge och ta

emot ett granskningsuppdrag och i avgivandet och mottagandet av de avslutande rapporterna, det vill säga revisorsintygen”. Revisorsnämnden rekommenderas att i sin tillsynsverksamhet i utökad utsträckning uppmärksamma förutsättningar för och genomförande av revisionsnära tjänster som avrapporteras i form av revisorsintyg.

Mot bakgrund av de ovan förda resonemangen om redovisade bristområden och angivna rekommendationer är det svårt att se att Riksrevisionen skulle ha sådana problem att visa sitt oberoende gentemot granskande myndigheter och/eller den politiska makten som litteraturen ger uttryck för (jämför Funnell, 1998; Dittenhofer, 2001; Pollitt, 2003; Gendron et al., 2007). Av de 12 utvalda granskningsrapporterna att döma förenar RiR kontrollant- och rådgivarrollen i stor utsträckning. Den kritik som framkommer är i vissa fall hård och den riktas som regel mot både regeringen och granskade myndigheter. Samtidigt ställer Riksrevisionen överlag rekommendationer till de parter som varit föremål för granskningen. Vidare förenar RiR effektivitetsbefrämjande åtgärder och underlag för ansvarsutkrävande med avseende på regelefterlevnad i relativt stor utsträckning. I majoriteten av de 12 granskningarna går denna dubbla inriktning att spåra.

Att balansgångar liknande de som Riksrevisionen försöker sig på kan vara framgångsrika antyds av bl.a. Morin (2003) och Öhman et al. (2006). Samtidigt hissar andra varningsflagg. Gendron et al. (2001) och Broadbent & Laughlin (2003) lyfter fram olika svårigheter som kan uppstå när man samtidigt som man kritiserar organisationer och personer försöker göra dem mottagliga för förbättringsförslag. Sharma (2007) pekar på svårigheterna att förena effektivitetsfrämjande granskningsinsatser och en inriktning på att ge underlag för ansvarsutkrävande.

Låt oss i sammanhanget återknyta till Riksrevisionens egen uppföljning från 2007. Speglar inte riksrevisorernas uppfattning att *de problem som RiR pekat på måste åtgärdas och inte bara mynna ut i nya utredningar och allmänna riktlinjer* de svårigheter som Gendron et al. (2001), Broadbent & Laughlin (2003) och Sharma (2007) anser att RiR:s balansakt innebär? Kanske är svårigheterna att få tillräckligt gehör för sitt arbete det pris som RiR får betala för att de försöker förena dubbla roller och dubbla inriktningar. Det handlar dels om kontrollantrollen (att upprätthålla sitt oberoende genom att ge kritik som riskerar att skapa obehag) och rådgivarrollen (att staka ut förbättringsförslag för att främja effektiviteten), dels om inriktningen på effektivitet och inriktningen på regelefterlevnad.

Möjligtvis skulle Riksrevisionen vara betjänt av att se över hur man presenterar brister och anger rekommendationer. Enligt vår bedömning finns det förbättringspotential i hur och i vilken omfattning brister presenteras och i hur och i vilken omfattning rekommendationer ges. Att både ge ris och ros kan öka förutsättningarna för att de som utsätts för granskningar ska bli mottagliga för kritik. Att prioritera vilka rekommendationer som ska lämnas kan leda till större förändringsvilja hos dem som förväntas följa rekommendationerna.

### **E. Rapporternas läsbarhet**

Granskningsrapporterna är Riksrevisionens huvudprodukter. För att dessa rapporter ska ge avtryck är det viktigt att de når ut till den breda allmänheten (jämför Pollitt, 2003) och att man följer upp rapporternas mottagande (jämför Catasús, 2001). För att rapporterna ska mottas väl spelar det roll hur RiR lyckas med den språkliga läsbarheten samt textens yttre form och typografiska läsbarhet.

Granskningsrapporterna består av en inledande sammanfattning, en huvudtext, ett avslutande kapitel med bl.a. slutsatser och rekommendationer och i de flesta fall bilagor. Sammanfattningen innehåller bakgrunden till granskningen, iakttagelser, observerade brister och rekommendationer. På webbplatsen finns även en mycket kortfattad sammanfattning separat, i anslutning till varje rapport. I samband med att

granskningsrapporten offentliggörs sänds också pressmeddelanden ut. Dessa pressmeddelanden, samt kortfattade sammanfattningar av dem, finns att läsa på Riksrevisionens webbplats.

### *Rapporternas språkliga läsbarhet*

Rapporterna är överlag väl skrivna, men avviker språkligt i flera fall från Skrivråd för Riksrevisionens rapporter (Riksrevisionen, 2006). Det medför att rapporterna varierar även när det gäller språket, och därmed i språklig läsbarhet. Vi antar att detta också har att göra med att rapporterna är skrivna av olika personer, med olika yrkesbakgrund, olika erfarenhet inom effektivitetsrevision och förmodligen olika erfarenhet av själva skrivandet.

De flesta granskningsrapporterna är skrivna på ett klart och tydligt språk. Exempelvis rapporterna 2006:23, 2007:4 och 2007:20 är lätta att läsa, trots ett bitvis ganska komplicerat innehåll. Andra rapporter är snarare skrivna på ett korrekt men inte helt lättläst språk. Rapport 2005:28 är mycket utförlig, vilket leder till en del upprepningar. Exempelvis förekommer orden projekt och projektverksamhet sammanlagt 15 gånger på en sida. En annan rapport (2006:22) är skriven på ett faktsäckat språk med många sifferuppgifter. Det förekommer också exempel på en blandad stil i rapporterna. I en av rapporterna (2006:31) blandas ett klart och tydligt språk med ett mer formellt och juridiskt färgat språk som är mer krävande för läsaren. En annan rapport (2007:12) blandar en formell stil med en mer talspråksinspirerad stil.

Språket i rapporterna är till stor del befolkat men det förekommer ett flertal exempel på formuleringar som avfolkar texten. Passiveringar finns i flera rapporter, t.ex. ”Det har genomförts ett stort antal åtgärder” (2006:22) och ”Här kan givetvis ifrågasättas” (2007:20). Även substantiveringar förekommer, t.ex. ”vid koncernens bildande” (2007:15) och ”som utgör underlag för besvarande av” (2007:20).

I rapporterna bygger man till viss del enkla meningar, främst genom att låta varje tanke utgöra en mening. Men det finns exempel på konstruktioner som leder till långa meningar. Framför allt gäller det långa uppräknings- i löpande text (t.ex. i rapport 2004:6), meningar med inskjutna bisatser (t.ex. i rapport 2007:12) och meningar som består av flera huvudsatser (t.ex. i rapport 2007:15). Vissa uppräknings- i punktform (där varje punkt utgör en bisats) är inte symmetriska, dvs. de olika leden har inte samma grammatiska form (t.ex. i rapport 2007:6). Därmed kan man inte läsa de olika bisatserna i dessa uppräknings- som en enda mening.

Sambands- och bindeord förekommer i alla rapporter, men saknas i vissa delar (t.ex. i rapport 2007:4) vilket ger texten ett uppstyckat intryck. I flera av rapporterna förekommer många sifferuppgifter. I rapport 2007:6 hanterar man den typen av uppgifter på ett övervägande pedagogiskt sätt. I rapport 2006:22 finns några långa beskrivningar av hur beräkningar har gjorts. Några faktarutor som visar sådan information finns inte.

Granskningsrapporterna är till största delen skrivna på modern standardsvenska, med vissa undantag. I flera rapporter förekommer modeord och s.k. svengelska uttryck, t.ex. ”fokusera på” och ”implementera”. Exempel på dubbel passiv form finns t.ex. i rapport 2004:6, ”den materiel som förelås anskaffas”. Skrytfenor förekommer, t.ex. ”affärsutvecklingsverksamheten” i rapport 2007:15. Vissa rapporter innehåller också nakna substantiv. I rapport 2006:19 finns ett stort antal, t.ex. ”Avsikten är att kommun och”. Vissa val av prepositioner kan diskuteras. Som exempel kan nämnas (våra förslag inom parentes) ”andel bland (av)” och ”koppla... med (till)” i rapport 2006:22. Prepositioner upprepas inte alltid efter ”och” eller ”samt” i uppräknings-, t.ex. i rapport 2007:4. Exempel på krånglig ordföljd som försvårar läsningen förekommer, t.ex. i rapport 2006:19. Något exempel på särskrivning av ord som bör vara sammansatta finns också, t.ex. ”Estonia katastrofen” (rapport 2007:4). Begrepp och förkortningar

förklaras överlag tydligt och direkt där de står första gången (t.ex. i rapport 2006:23 och 2007:4). Rapport 2006:23 har dessutom en separat bilaga med mer utförliga förklaringar.

De vanligaste förkortningarna förekommer i utskriven och icke utskriven form. Det gäller framför allt t.ex.– till exempel, bl.a.– bland annat och dvs.– det vill säga. I vissa fall blandar man formerna i en och samma rapport (även när förkortningen inte inleder en mening). För det mesta skriver man ut procent i löpande text. Ett undantag är rapport 2007:6. I de flesta rapporterna förekommer skriv- eller tryckfel, bl.a. i rapport 2005:27. Den punktlista med kriterier som finns i rapport 2006:23 är förvillande lik en sammanställning över slutsatser och skulle vid första anblicken kunna uppfattas som RiR:s egna slutsatser.

Flera rapporter innehåller korta introduktioner till kapitlen (t.ex. rapport 2005:28 och 2006:31), vilket hjälper läsaren. I rapport 2005:27 står viktiga ord och nyckelbegrepp i fet stil, vilket också är en god hjälp.

#### *Rapporternas yttre form och typografiska läsbarhet*

De granskade rapporterna är mellan 44 och 130 sidor långa, exkl. referenser och bilagor. Detta kan jämföras med rekommendationen på 50 sidor i Skrivråd för Riksrevisionens rapporter. Rapporterna har mellan fem och nio kapitel och upp till elva bilagor. En rapport saknar bilagor. Kapitlen är mellan två och 30 sidor långa. De längsta rapporterna har även de längsta kapitlen, 20-30 sidor långa. En jämnare indelning i kapitel och en uppdelning av de längsta i fler men kortare kapitel kan göra texten mer överskådlig.

Både i de tryckta rapporterna och på Riksrevisionens webbplats, där rapporterna finns att läsa i pdf-format, används ett typsnitt utan seriffer. I de tryckta rapporterna är antikvatypsnitt med seriffer lämpligare, men det kan även gälla pdf-versionerna om de är tänkta att skrivas ut.

I rapporterna använder man som mest fyra rubriknivåer, men någon genomgående layout för de olika nivåerna används inte. Även inom samma rapport kan olika varianter förekomma (se t.ex. rapport 2006:31 och rapport 2007:20). Det motverkar syftet med rubriker, dvs. att vägleda läsaren genom texten. I t.ex. rapport 2007:15 är dock rubrikerna utseendemässigt konsekventa.

I rapporterna förekommer överlag få illustrationer, varav endast två i färg, och inga bilder, trots att det kan göra en text mer överskådlig och tilltalande. Däremot finns ett flertal tabeller, men med olika layout. Vissa tabeller saknar stödlinjer och ligger utseendemässigt mycket nära rapporttexten, medan andra har stödlinjer. Tabellerna i två rapporter (2007:15 och 2007:20) har både stödlinjer och kantlinjer, vilket gör dem lättlästa och lätta att urskilja från den kringliggande texten. Tabell 1 i rapport 2007:20 har dessutom grå fyllnadsfärg varvad med vit, vilket gör den mycket lättläst. Även för tabell- och figurnummering samt de förklarande texterna använder man varierande layout. Mindre teckengrad bryter av mer mot rapporttexten (se t.ex. rapport 2007:4). I rapporterna står många tabeller och illustrationer i direkt anslutning till texten, utan blankrad emellan (se t.ex. rapport 2006:23).

Som variation till tabeller och illustrationer kan även punktuppställningar användas, något som förekommer sparsamt i rapporterna. Men alltför omfattande punktuppställningar bidrar inte till överskådligheten. I rapport 2006:22 utgör en hel sida en uppställning där varje punkt är ett långt stycke. Denna uppställning kan jämföras med en betydligt kortare punktuppställning i en annan rapport (2007:20) som tydligare lyfter fram det viktiga i texten. Faktarutor förekommer i en rapport (2006:23). I rapport 2006:22 skulle t.ex. alla uppgifter om antal anställda, utgifter, omsättning m.m. i inledningen till avsnitt 2.2 kunna samlas i en faktaruta för att göra informationen mer överskådlig.

Antalet tabeller, illustrationer, punktuppställningar och faktarutor i Riksrevisionens granskningsrapporter kan jämföras med de många grafiska inslagen i den brittiska riksrevisionens rapporter, där användningen av grafik och statistik även ingår som en del i kvalitetssäkringen.

Varken de längre sammanfattningarna i huvudrapporternas början eller de kortare sammanfattningarna på webbplatsen inleds med slutsatser eller rekommendationer från granskningen, vilket skulle kunna öka läsarens intresse. Istället använder man den traditionella inledningen "Riksrevisionen har granskat" eller en kort summering av frågeställningar eller bakgrunden till granskningen, t.ex. "Almi Företagspartner AB är ett statligt ägt aktiebolag med samhällsuppdrag.". I huvudrapporterna inleds tre sammanfattningar med det traditionella "Riksrevisionen har granskat" och nio med bakgrundsinformation eller frågeställningar. På webbplatsen inleds sju av de korta sammanfattningarna traditionellt och fem med bakgrundsinformation/frågeställningar.

Sammanfattningarna i huvudrapporterna kan överlag läsas separat, med undantag för vissa förkortningar eller begrepp som inte följs av någon förklaring direkt i sammanfattningen, t.ex. "godkännandandel" (2007:6) och "direktöverförbar indikeringsutrustning" (2007:4). Där måste läsaren söka förklaringen längre fram i rapporten.

I rapporterna svarar de flesta kapitel- och mellanrubriker mot innehållet och underrubrikerna är till stor del informativa. I några rapporter använder man samma rubriker i flera olika kapitel (se t.ex. rapport 2005:27 och rapport 2007:15). Sådana rubriker, t.ex. "Iakttagelser" och "Uppföljning", är inte självbärande och för läsaren blir det därmed inte entydigt vad texten handlar om.

I granskningsrapporterna markeras nytt stycke med indrag. I en rapporttext kan en blankrad mellan stycken ge ett luftigare intryck, men här finns olika rekommendationer. Om rapporterna blir för långa med blankrad före nya stycken, kan en sidlayout med mindre vänster- och högermarginaler övervägas. De granskade rapporterna har minst 4 cm breda höger- och vänstermarginaler och rader som är knappt 12 cm långa, medan rekommendationen är 13 cm. Flera stycken i rapporterna består av endast en eller ett par meningar, vilket styckar upp texten och gör den osammanhängande (se t.ex. rapport 2007:12).

### **Sammanställningar av de 12 granskningsrapporterna**

På följande tre sidor finns sammanställningar av de 12 utvalda granskningsrapporterna inlagda i det analyschema som vi använt oss av. Förklarande noter till analyschemat finns i bilaga 3. Observera att utrymmet inte räcker till för att ange granskningsobjekten och revisionsfrågans utgiftsområde i analyschemana. Vi markerar därför dessa rutor och anger informationen om granskningsobjekten under respektive analyschema. Informationen om vilka de 27 utgiftsområdena är finns redovisad i bilaga 7.

<b>Granskningsrapport nr</b>	<b>2004:6</b>	<b>2005:27</b>	<b>2005:28</b>	<b>2006:19</b>
<b>A. BAKGRUNDSINFORMATION</b>				
Beslutande revisor (1-5) a)	2	5	1	3
Granskningsobjekt (namn)	*	**	***	****
Granskningsobjekt väl angivet (0-2) b)	1	1	0	1
Myndighetsnivå (1-5) c)	5	2	5	5
Revisionsfrågans utgiftsområde (1-27) d)	6*****	22*****	19*****	8*****
Koppling till verkställighetskedjan väl angiven (1-27) e)	2	1	2	2
<b>B. SYFTE OCH METOD</b>				
Syftes- och metodmedvetenhet				
<b>C. REVISIONEN</b>				
Revisionstyp (1-8) f)	5, 1	5	6	6
Beräkning av ekonomisk art (0-2) g)	1	0	1	0
Teknisk-juridisk revision (0-2) h)	0	0	1	1
Antal dagars försening	25	140	0	25
<b>Koppling till årlig revision (0-2) i)</b>				
Året före RiR:s granskning	-	1	-	-
Granskningsåret	-	2	-	-
Året efter RiR:s granskning	-	0	-	-
<b>D. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER</b>				
Påpekade bristområden (antal)	9	10	8	13
Bristområdenas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)	1B	1B, 1A	1B	1B
Rekommendationer (antal)	21	8	5	9
Rekommendationernas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)	1B	1B	2B	1B
Rekommendationerna riktas till (1-5) c)	5	2	1	5
Koppling mellan brister och rekommendationer (0-2) i)	2	2	2	2
<b>E. RAPPORTENS LÄSBARHET</b>				
<b>Rapportens språkliga läsbarhet</b>				
<b>Rapportens omfång</b>				
Antal sidor totalt k)	144	57	100	71
Antal sidor exklusive bilagor och referenser	130	44	65	61
Antal kapitel l)	9	8	7	6
Antal bilagor	2	2	3	1
<b>Rapportens layout och typografi m)</b>				
Typsnitt tryckt rapport n)	0	2	0	2
Typsnitt webbrapport n)	0	2	0	2
Antal rubriknivåer o)	3	3	3	3
Antal illustrationer p)	1	2	0	2
Antal tabeller	9	0	3	6
Antal bilder	6	0	0	0
<b>Rapporttextens yttre form</b>				
Sammanfattningens inledning huvudrapport (0-2) q)	1	1	0	1
Sammanfattningens inledning webb (0-2) q)	1	0	1	0
Rubriker som svarar mot innehållet (0-2) r)	2	1	2	2
Informativa underrubriker (0-2) s)	2	2	2	2
Nytt stycke markerat med blankrad (0-1) t)	0	0	0	0

\* Regeringen, Försvarsmakten, Försvarets materielverk och Totalförsvarets forskningsinstitut.

\*\* Sjöfartsverket.

\*\*\* Regeringen, Nutek, Länsstyrelserna i Gävleborgs län, Västernorrlands län och Norrbottens län.

\*\*\*\* Regeringen, Arbetsmarknadsstyrelsen, Migrationsverket och Integrationsverket.

\*\*\*\*\* Se bilaga 7.

<b>Granskningsrapport nr</b>	<b>2006:22</b>	<b>2006:23</b>	<b>2006:31</b>	<b>2007:4</b>
<b>A. BAKGRUNDSINFORMATION</b>				
Beslutande revisor (1-5) a)	3	2	2	2
Granskningsobjekt (namn)	*	**	***	****
Granskningsobjekt väl angivet (0-2) b)	2	1	1	2
Myndighetsnivå (1-5) c)	5	1	5	5
Revisionsfrågans utgiftsområde (1-27) d)	13*****	2*****	23*****	6*****
Koppling till verkställighetskedjan väl angiven (1-27) e)	2	2	2	2
<b>B. SYFTE OCH METOD</b>				
Syftes- och metodmedvetenhet				
<b>C. REVISIONEN</b>				
Revisionstyp (1-8) f)	2, 3, 1	7	8	6
Beräkning av ekonomisk art (0-2) g)	2	1	0	0
Teknisk-juridisk revision (0-2) h)	0	0	2	1
Antal dagars försening	119	6	20	0
<b>Koppling till årlig revision (0-2) i)</b>				
Året före RiR:s granskning	-	-	-	-
Granskningsåret	-	-	-	-
Året efter RiR:s granskning	-	-	-	-
<b>D. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER</b>				
Påpekade bristområden (antal)	10	3	10	23
Bristområdenas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)	1B	2B	1B	2B
Rekommendationer (antal)	1	7	9	12
Rekommendationernas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)	1B	1B	1B	1B
Rekommendationerna riktas till (1-5) c)	1	1	5	5
Koppling mellan brister och rekommendationer (0-2) i)	1	2	2	2
<b>E. RAPPORTENS LÄSBARHET</b>				
<b>Rapportens språkliga läsbarhet</b>				
<b>Rapportens omfång</b>				
Antal sidor totalt k)	95	75	103	95
Antal sidor exklusive bilagor och referenser	86	52	91	88
Antal kapitel l)	6	6	6	8
Antal bilagor	1	6	1	0
<b>Rapportens layout och typografi m)</b>				
Typsnitt tryckt rapport n)	0	0	2	0
Typsnitt webbrapport n)	0	0	2	0
Antal rubriknivåer o)	4	3	4	4
Antal illustrationer p)	9	12	1	6
Antal tabeller	2	8	2	3
Antal bilder	0	0	0	0
<b>Rapporttextens yttre form</b>				
Sammanfattningens inledning huvudrapport (0-2) q)	1	1	0	0
Sammanfattningens inledning webb (0-2) q)	0	0	1	0
Rubriker som svarar mot innehållet (0-2) r)	2	2	2	2
Informativa underrubriker (0-2) s)	1	2	2	2
Nytt stycke markerat med blankrad (0-1) t)	0	0	0	0

\* Regeringen, Arbetsmarknadsstyrelsen, Länsarbetsnämnderna och Arbetsförmedlingen.

\*\* Regeringen.

\*\*\* Regeringen, Genetiknämnden, Jordbruksverket, Livsmedelsverket, Naturvårdsverket, Kemikalieinspektionen, Fiskeriverket och Skogsstyrelsen.

\*\*\*\* Regeringen, Försvarsmakten, Kustbevakningen, Krisberedskapsmyndigheten, Livsmedelsverket, Länsstyrelserna och Polismyndigheterna i Hallands län, Kalmar län och Uppsala län, Rikspolisstyrelsen, Socialstyrelsen, Statens jordbruksverk, Statens kärnkraftsinspektion, Statens räddningsverk, Statens strålskyddsinstitut, Sveriges meteorologiska och hydrologiska institut samt Totalförsvarets forskningsinstitut.

\*\*\*\*\* Se bilaga 7.



Granskningsrapport nr	2007:6	2007:12	2007:15	2007:20
<b>A. BAKGRUNDSINFORMATION</b>				
Beslutande revisor (1-5) a)	2	4	2	2
Granskningsobjekt (namn)	*	***	****	****
Granskningsobjekt väl angivet (0-2) b)	1	1	2	1
Myndighetsnivå (1-5) c)	4	1	5	5
Revisionsfrågans utgiftsområde (1-27) d)	22*****	13*****	24*****	7*****
Koppling till verkställighetskedjan väl angiven (1-27) e)	2	2	2	0
<b>B. SYFTE OCH METOD</b>				
Syftes- och metodmedvetenhet				
<b>C. REVISIONEN</b>				
Revisionstyp (1-8) f)	7	7	6	1, 5
Beräkning av ekonomisk art (0-2) g)	2	1	0	0
Teknisk-juridisk revision (0-2) h)	1	1	1	2
Antal dagars försening	162	38	0	107
<b>Koppling till årlig revision (0-2) i)</b>				
Året före RiR:s granskning	0	-	-	2
Granskningsåret	*****	-	-	*****
Året efter RiR:s granskning	*****	-	-	*****
<b>D. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER</b>				
Påpekade bristområden (antal)	6	7	9	16
Bristområdenas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)	1B	2B	1B	1B
Rekommendationer (antal)	7	3	9	8
Rekommendationernas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)	1B	1A	1B	1B
Rekommendationerna riktas till (1-5) c)	4	1	4	5 ^
Koppling mellan brister och rekommendationer (0-2) i)	2	2	2	2
<b>E. RAPPORTENS LÄSBARHET</b>				
<b>Rapportens språkliga läsbarhet</b>				
<b>Rapportens omfång</b>				
Antal sidor totalt k)	78	88	163	66
Antal sidor exklusive bilagor och referenser	66	54	79	54
Antal kapitel l)	6	6	7	5
Antal bilagor	4	1	11	4
<b>Rapportens layout och typografi m)</b>				
Typsnitt tryckt rapport n)	2	2	0	0
Typsnitt webbrapport n)	2	2	0	0
Antal rubriknivåer o)	4	3	3	4
Antal illustrationer p)	4	1	5	2
Antal tabeller	7	8	8	2
Antal bilder	0	0	0	0
<b>Rapporttextens yttre form</b>				
Sammanfattningens inledning huvudrapport (0-2) q)	1	1	1	1
Sammanfattningens inledning webb (0-2) q)	1	0	1	0
Rubriker som svarar mot innehållet (0-2) r)	2	2	2	2
Informativa underrubriker (0-2) s)	2	2	2	2
Nytt stycke markerat med blankrad (0-1) t)	0	0	0	0

\* Regeringen och Vägverket.

\*\* Regeringen.

\*\*\* Regeringen, Almi Företagspartner AB och Statistiska centralbyrån.

\*\*\*\* Regeringen, Sida, Forum syd, Svenska missionsrådet, Caritas Sverige, Svenska Alliansmissionen, NAVPartners, Trognistans mission, Evangeliska frikyrkan, Södra Afrika Kommittén i Halmstad, Centerkvinnorna, Världsnaturfonden WWF, Insamlingsstiftelsen och Vi planterar träd samt Tandalaföreningen.

\*\*\*\*\* Se bilaga 7.

\*\*\*\*\* Revisionen är utförd år 2007 varför enbart revisionspromemoria från år 2006 har granskats.

^ I den här granskningen ger RiR en rekommendation till en myndighet som inte ingick i granskningen.

## 6. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER

Syftet med denna pilotstudie har varit att via en kartläggning av Riksrevisionens hittills gjorda granskningar illustrera och klassificera hur svensk effektivitetsrevision ser ut och med ledning av gjorda iakttagelser ge vissa rekommendationer inför Riksrevisionens fortsatta arbete med att utveckla sin effektivitetsrevision. Vi har också lagt grunden för ett fortsatt forsknings- och utvecklingssamarbete inom ramen för överenskommelsen mellan Riksrevisionen och Stockholms universitet.

Vi har en slutsats och flera rekommendationer. Slutsatsen sammanfattar den framkomna bilden av statlig effektivitetsrevision utifrån Riksdagens perspektiv, svensk förvaltningspolitik och de grundläggande värdena effektivitet, rättssäkerhet och demokrati. Rekommendationerna ges utifrån begreppen standardisering (structure) och professionella bedömningar (judgement).

### Slutsats

\* Riksrevisionen beaktar *ekonomi- och demokrativärden* i sina granskningar genom att kombinera olika typer av effektivitetsrevisioner med olika grad av teknisk-juridisk revision.

I nästan hälften av granskningarna (56 st) beaktar RiR såväl effektivitet som regelefterlevnad. Dessa granskningar kännetecknas av att traditionell eller utvidgad effektivitetsrevision kombineras med en viss eller stark inriktning på teknisk-juridisk revision. I en tredjedel av granskningarna (44 st) har RiR effektivitet utan inslag av teknisk-juridisk revision i blickfånget. I en sjättedel av granskningarna (19 st) är den teknisk-juridiska revisionen styrande för effektiviteten. Den kvarvarande granskningen i tabell 23 framstår som ett udda inslag i Riksrevisionens effektivitetsrevision.

Revisionstyp	1-7	8
<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>		
<b>0 (ingen inriktning)</b>	44	1
<b>1-2 (viss eller stark inriktning)</b>	56	19

Tabell 23. Kopplingen mellan ekonomi- och demokrativärden (revisionstyp 1-7 = traditionell eller utvidgad effektivitetsrevision enligt litteraturen, revisionstyp 8 = teknisk-juridiskt styrd effektivitetsrevision).

Som Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. föreskriver tycks Riksrevisionen inte bara se till ekonomivärden utan även beakta andra intressen för samhället (demokrativärden)<sup>6</sup>. Tillsammans kan dessa båda inriktningar ge underlag för ansvarsutkrävande med avseende på effektivitet (bra eller dåligt) och med avseende på regelefterlevnad (rätt eller fel).

Vi kan däremot inte se något tydligt mönster eller några explicita uttalanden om val av revisionstyper och grad av teknisk-juridisk revision inom väsentliga områden eller för särskilda revisionsproblem. Inte heller kan vi se att den traditionella effektivitetsrevisionen har någon framskjuten plats i svensk effektivitetsrevision. Vi uppfattar det som att Riksrevisionen befinner sig i ett skede där de utvecklar sin

<sup>6</sup> Lagen anger att RiR ska granska "... förhållanden med anknytning till statens budget, genomförandet och resultatet av statlig verksamhet och åtaganden i övrigt [*ekonomivärden*, vårt tillägg i kursivt] men får också avse de statliga insatserna i allmänhet [*demokrativärden*, vårt tillägg i kursivt]. Granskningen skall främja en sådan utveckling att staten med hänsyn till allmänna samhällsintressen får ett effektivt utbyte av sina insatser (effektivitetsrevision)".

effektivitetsrevision utifrån historiska arv, i en miljö med en förvaltningsmodell under förändring och med ett mandat att granska statlig verksamhet och respektera självstyre för landsting och kommuner.

### **Rekommendationer**

Rekommendationerna grundar sig på en utveckling mot standardisering och professionella bedömningar. Orienteringen mot standardisering (structure) representerar ett förutbestämt och systematiskt revisionsarbete som bygger på tydliga riktlinjer, manualer, datorstöd etc. Orienteringen mot professionella bedömningar (judgement) betonar revisorernas erfarenhet och deras förmåga att utifrån etablerad praxis ta olika aspekter under övervägande och anpassa sig till rådande förhållanden. Dessa professionella bedömningar kan endast göras av tjänstemän som tillhör en profession (här menas professionen för effektivitetsrevision).

*Med avseende på standardisering föreslår vi att:*

\* Riksrevisionen gör en mer *stringent granskningsplan* med kopplingar till verkställighetskedjan, revisionsstrategier, program, väsentlighet och risk. Här kan man motivera kombinationer av revisionstyper och teknisk-juridisk revision. Vi har uppfattat att Riksrevisionens granskningsplan primärt riktas till Riksrevisionens styrelse, regering och riksdag. Granskningsplanen skulle kunna utvecklas och även riktas till andra målgrupper, då det kan vara en fördel att ha medborgarfokus och en form och stil som allmänheten förstår och kan ta till sig. Här grundläggs en viktig del av Riksrevisionens legitimitet.

\* Riksrevisionen som bas för sitt arbete utformar *två typsorter av effektivitetsrevisioner*. Den ena utgör en standardtyp som i relativt stor utsträckning präglas av standardisering i både arbetet och i rapportens utformning. Den andra är en mer grundlig variant som i relativt stor utsträckning präglas av professionella bedömningar i både arbetet och i rapportens utformning. Den första typen kan användas när revisionsproblemet tillåter en standardiserad metodik. Den andra typen kan användas vid komplexa eller särskilt omfattande revisionsproblem som kräver en anpassad metodik. Med två typsorter skulle det gå att göra en koppling mellan å ena sidan resurser och å andra sidan val av revisionstyp, grad av teknisk-juridisk revision, användning av metoder och utformning av rapporter.

För båda typsorterna av effektivitetsrevisioner gäller att:

- Riksrevisionen strävar efter en tydlig koppling mellan effektivitetsrevision och den årliga revisionen.
- Riksrevisionen strävar efter att tonen i granskningsrapporterna ska visa på en kritisk genomgång av brister och samtidigt vara i en lärande anda, dvs. att både ris och ros tas upp.

\* Riksrevisionen skapar *en mall för hur strukturen* i granskningsrapporterna ska se ut (att det finns vissa fasta rubriker, att det tydligt framgår vilka granskningsobjekten har varit, vilket/vilka utgiftsområden som berörs, syftet/syftena med granskningen, val av metoder etc.).

\* Riksrevisionen *förbättrar läsbarheten* genom att i högre utsträckning följa de egna rekommendationerna i ”Skrivråd för Riksrevisionens rapporter”. På så sätt kan man nå fler läsarkategorier.

\* Riksrevisionen *väcker ett större intresse för rapporterna* genom att inleda sammanfattningen i huvudrapporterna och på webbplatsen med slutsatser. På så sätt kan man nå ut till fler läsare.

\* Riksrevisionen *ökar tillgängligheten av rapporterna* och sammanfattningarna, i första hand på webbplatsen. Sammanfattningarna från huvudrapporterna kan publiceras separat på webbplatsen.

*Med avseende på professionella bedömningar föreslår vi att:*

\* Riksrevisionen fortsätter att utveckla arbetet med *kvalitetssäkring*. Vi avser här kvalitetsaspekter på granskningsprocessen, dvs. kvalitetssäkring av områdesbevakningar, förstudier, effektivitetsrevisioner, uppföljningar och samverkan med årlig revision. En viktig del här är metodologin, dvs. olika aspekter på metodval och medvetenheten om olika metoders styrkor och brister. En annan viktig del är att diskutera revisionsnormer. Mot vilken slags norm för ”god effektivitet” ska en granskning utföras?

\* Riksrevisionen fortsätter att utveckla en *professionell kompetens* inom kåren av effektivitetsrevisorer. En viktig del är att kunna göra professionella och balanserade bedömningar utifrån etablerad praxis avseende effektivitetsfrämjande åtgärder och kontroller av regelefterlevnad. En annan viktig del är avvägningar mellan att ange bristområden och att ge rekommendationer, dvs. att man medvetet balanserar kontrollant- och rådgivarrollen.

\* Riksrevisionen utvecklar en modell för *väsentlighet och risk* vid effektivitetsrevisioner. Här kan redovisnings- och revisionsforskningen bidra med lösningar.

\* Riksrevisionen *fördjupar kompetensen i hur man skriver rapporter och kommunicerar* med olika typer av läsare.

\* Riksrevisionen *tar initiativ till en diskussion om sitt mandat* till att omfatta hela verkställighetskedjan och möjligheten att även granska landsting och kommuner i de fall statliga medel berörs.

Den samlade bild vi har fått från referensramen och de kvantitativa och kvalitativa analyserna kan uttryckas i rubriken *Riksrevisionen som effektivitetens, rättssäkerhetens och demokratins väktare*. Med ordet väktare menar vi oberoende tjänstemän med kurage, som ska bevaka att både ekonomi- och demokrativärden iakttas.

## 7. FORTSATT FORSKNINGS- OCH UTVECKLINGSARBETE

Det är med forskning och forskningsresultat som vi i nära dialog med RiR kan bidra med konstruktiva förslag till lösningar för en utveckling av svensk effektivitetsrevision. I referensramen (kapitel två) har vi lagt grunden för fortsatt forskning inom några områden. Vi ser följande områden som väsentliga i ett fortsatt samarbete.

- *Värdekedjan*. Här vill vi utvidga denna modell utifrån aktuell statsvetenskaplig forskning om ”governance”-begreppet.
- *Revisionstyper*. Vi har utvecklat en modell (teoretiskt och empiriskt) med åtta revisionstyper. Vi vill vidareutveckla denna modell, framför allt vad gäller revisionstyperna 6 och 7. I fördjupade studier skulle revisionstyperna kunna brytas ner i mindre beståndsdelar. Med det som grund kan det vara möjligt att utveckla fler revisionstyper alternativt underliggande dimensioner inom olika revisionstyper.
- *Ansvarsbegreppet* har vi utvecklat teoretiskt i referensramen. Ytterligare fördjupning vore önskvärd och likaså att finna en möjlig operationalisering som RiR kan använda i sina granskningar som underlag för ansvarsutkrävande.
- *Oberoendet* är ett centralt begrepp inom all revision. Vi har delat in det i ett konstitutionellt och ett revisionellt oberoende. Detta behöver fördjupas ytterligare.
- *Väsentlighet och risk*. Vi har gjort några inledande observationer utifrån tre möjliga indikatorer på väsentlighet. Detta område är angeläget att forska vidare inom och vi skulle här kunna lämna ett intressant bidrag till forskningslitteraturen. Väsentlighet och risk kan också operationaliseras och användas i utbildning av personal och i praktisk revision.
- *Kommunikation*. Det är ett allmänt intresse för politik och förvaltning att utveckla metoder och praxis för kommunikation med olika intressentgrupper, särskilt medborgarna. Vi har analyserat granskningsrapporter och deras läsbarhet i olika dimensioner. Vi inser att dessa ”produkter” är en del av Riksrevisionens identitet. Lika viktiga som rapporterna är kanske kommunikationsprocesserna före, under och efter granskningarna. Här ser vi intressanta områden för fortsatt forskning och praktiskt utvecklingsarbete.
- *Revisionskvalitet* är ett vitt begrepp och berör samtliga ovanstående områden. Det går att dela in kvalitetsbegreppet i (åtminstone) tre områden: kompetensutveckling av effektivitetsrevisorer mot en profession, en modell för effektivitetsrevision och slutligen kvalitetsbedömning av granskningsprocessen. I granskningsprocessen inbegriper vi omvärldsbevakning, förstudier, effektivitetsrevisioner och uppföljning av Riksrevisionens granskningar. Dessa tre områden hänger nära ihop, men det går analytiskt att betrakta enstaka delar i denna kedja. Vi ser gärna att ett fortsatt forskningsområde kan vara inriktat på kvalitet och då särskilt kvalitetsbedömning av granskningsprocessen.
- *Jämställdhetsintegrering* betyder att hela statsförvaltningen ska vara jämställd. Regeringen skriver att ”eftersom jämställdhet mellan kvinnor och män skapas där ordinarie beslut fattas, resurser fördelas och normer skapas, måste jämställdhetsperspektivet finnas med i det dagliga arbetet.” Jämställdhet är en naturlig del i demokrati, rättssäkerhet och effektivitet och här ser vi flera kommande forskningsprojekt.

## REFERENSER

### Källor

Abernethy, M.A. & Stoelwinder, J. U. (1995) The Role of Professional Control in the Management of Complex Organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1), pp. 1-17.

Ahlbäck, S. (1999) *Att kontrollera staten – Den statliga revisionens roll i den Parlamentariska demokratin*. Uppsala: Uppsala University Library.

Ahlbäck-Öberg, S. (2003) Förvaltning och revision. I I. Mattson, & O. Petersson (red.), *Svensk författningsspolitik*. pp. 148-162, Stockholm: SNS Förlag

Akademirapport (2005:5) Från mål- till effektstyrning. *Akademien för ekonomistyrning i staten*, Stockholm: Stockholms universitet.

Bowerman, M. (1996) *Accounting and Performance Measurement – issues in the Private and Public Sectors*. London: Paul Chapman Publishing Ltd.

Bowerman, M., Humphrey, C. & Owen, D. (2003) Struggling for supremacy: The case of UK public audit institutions. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1), pp.1-22.

Broadbent J. & Laughlin, R. (2003) Control and legitimation in government accountability process: The private finance initiative in the UK. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1), pp. 23-48.

Catasús, B. (2001) *Borders of management: five studies of accounting, organizing and the environment*. Stockholm: Akademisk avhandling, Företagsekonomiska institutionen, Stockholms Universitet.

Dirsmith, M.W. & McAllister, J. P. (1982) The organic versus the mechanistic audit. *Journal of accounting, auditing and finance*, 5(3), pp. 214-228.

Dittenhofer, M. (2001) Performance auditing in governments. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), pp. 438-442.

Ds 2004:45 *Myndigheternas skrivregler*. Stockholm: Regeringskansliet/ Statsrådsberedningen.

Ds 2006:10 *Klarspråk lönar sig*. Stockholm: Regeringskansliet/Justitiedepartementet.

English, L. (2007) Performance audit of Australian public private partnerships: legitimising government policies or providing independent oversight? *Financial Accountability & Management*, 23(3), pp. 313-336.

Finer, H. (1978, 1941) Administrative Responsibility in Democratic Government. In F. Rourke (ed.) *Bureaucratic Power in National Politics*. 3d ed. Boston: Little, Brown.

Fiske, J. (2000) *Kommunikationsteorier. En introduktion*. Borås: Wahlström & Widstrand.

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*, 11(4), pp. 436-458.

- Gendron, Y., Cooper, D.J. & Townley, B. (2001) In the name of accountability. State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), pp. 278-310.
- Gendron, Y., Cooper, D.J. & Townley, B. (2007) The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organization and Society*, 32(1/2), pp. 101-129.
- Guthrie, J. & Parker, L. (1999) A quarter of a century of performance auditing in the Australian federal public sector. *Abacus*, 35(3), pp. 302-332.
- Hood, C. (1991) A public management for all seasons? *Public Administration*, 63(1), pp. 3-19.
- Jacobs, K. (1998) Value for money auditing in New Zealand: Competing for control in the public sector. *British Accounting Review*, 30(4), pp. 343-360.
- Johansson, U. (1998) *Om Ansvar – Ansvarsföreställningar och deras betydelse för den organisatorisk verkligheten*. Lund: Lund University Press.
- Johnston, J.M & Romzek, B.S. (1999) Contracting and Accountability in State Medicaid Reform: Rhetoric, Theories, and Reality. *Public Administration Review*, 59(5), pp. 383-399.
- Johnston, J.M & Romzek, B.S. (2004) Contracting and accountability – A model of effective contracting drawn from the U.S. experience. In C. Pollitt & C. Talbot (eds.) *Unbundled Government – A critical analysis of the global trend to agencies, quangos and contractualisation*. New York: Routledge.
- Justesen, L. & Skærbæk, P. (2005) Performance Auditing and the Production of Discomfort. In *Accounting in Scandinavia - The Northern Lights*. S. Jönsson & J. Mouritsen (eds.) Stockholm: Liber & Copenhagen: Copenhagen Business School Press, pp. 321-343.
- Kristensson Ugglå, B. (2002) *Slaget om verkligheten, Filosofi – omvärldsanalys – tolkning*. Stockholm: Stehag, Symposium.
- Larsson, L. (2001) *Tillämpad kommunikationsvetenskap*. Lund: Studentlitteratur.
- Modell, S. & Grönlund, A. (red.) (2006) *Effektivitet och styrning i statliga myndigheter*. Lund: Studentlitteratur.
- Modell, S. & Grönlund, A. (2007) Outcome-based performance management: Experiences from Swedish central government. *Public Performance and Management Review*, 31(2), pp. 274-287.
- Morin, D. (2003) Controllers and catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up? *Managerial Auditing Journal*, 18(1), pp. 19-30.
- Mundebo, I. (2008) *Hur styrs staten? Resultat av resultatstyrningen*. Stockholm: Statsvetenskapliga institutionen, Akademisk avhandling, Stockholms universitet.
- Normanton, E.L. (1966) *The accountability and audit of governments*. Manchester: Manchester University Press.
- Nuder, P. (2004) Mer makt åt regeringen. *Svenska Dagbladet* 04-09-02.

- Nyström Höög, C. (2006) Den mottagaranpassade myndigheten. I Språkrådet, *Textvård – Att läsa, skriva och bedöma texter*. Stockholm: Språkrådet.
- Olsen, J.P. (2005) Maybe It Is Time to Rediscover Bureaucracy. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(1), pp. 1-24.
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. & 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*, 30(1/2), pp. 157-170.
- Power, M. (1996) Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2/3) pp. 289-315.
- Power, M. (1997) *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. (2003) Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), pp. 379-394.
- Premfors, R. & Sundström, G. (2007) *Regeringskansliet*. Malmö: Liber.
- Radcliff, V.S. (1998) Efficiency audit: an assembly of rationalities and programmes. *Accounting, Organizations and Society*, 23(4), pp. 377-400.
- Riksdagens revisorer. (2000) *Riksdagens revisorerers granskningspromemoria 2000/01:1*. Stockholm: Riksdagens revisorer.
- Riksrevisionen. (2007) *Riksrevisionens granskningsplan 2007*. Stockholm: Riksrevisionen.
- Romzek, B.S. (1998) Where the Buck Stops: Accountability in Reformed Public Organizations. In P.W. Ingraham, R.P. Sanders & J. Thompson (eds.) *Transforming Government: The Realities of Managing Change in Public Organizations*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Romzek, B.S. & Dubnick, M.J. (1994) In J. Shafritz (ed.) *International Encyclopedia of Public Policy and Administration*. Boulder, CO: Westview Press.
- SFS 2002:1022 *Lag om revision av statlig verksamhet m.m.*
- Sharma, S. (2007) Interactions and interrogations: negotiating and performing value for money reports. *Financial Accountability & Management*, 23(3), pp. 289-311.
- Skærbæk, P. & Thorbjørnsen, S. (2007) The commodification of the Danish defence forces and the troubled identities of its officers. *Financial Accountability & Management*, 23(3), pp. 243-268.
- SOU 1999:76 *Demokratiutredningens forskarvolym 1 – Maktodelning*. Stockholm: Integrations- och jämställdhetsdepartementet.
- SOU 2000:1 *En uthållig demokrati. Politik för folkstyre på 2000-talet. Demokratiutredningens betänkande*. Stockholm: Integrations- och jämställdhetsdepartementet.



- Squires, J. (2007) *The New Politics of Gender Equality*. New York: Palgrave Macmillan.
- Statskontoret (2001:18) *På väg mot ett bättre myndighetsspråk*. Stockholm: Statskontoret.
- Svenska språknämnden (2003) *Svenska skrivregler*. Stockholm: Liber.
- Tschudi, F. (2005) Regler, komplexa situationer och känslor. I Johansson, S-E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag revision*. Stockholm: SNS Förlag, pp. 80-92.
- Vikkelso, S. (2007) In between curing and counting: Performance effects of experiments with healthcare information infrastructure. *Financial Accountability & Management*, 23(3), pp. 269-288.
- Wittbom, E. (2006a) *Att styra mot jämställdhetsmål – fallstudier inom Banverket och Vägverket. Akadimirapport 2006:2*. Stockholm: Akademin för ekonomistyrning i staten. Företagsekonomiska institutionen. Stockholms universitet.
- Wittbom, E. (2006b) Ekonomistyrning för att nå jämställdhetsmål. I Modell, S. & Grönlund, A. (red.) *Effektivitet och styrning i statliga myndigheter*. Lund: Studentlitteratur.
- Zucker, L.G. (1991) Markets for Bureaucratic Authority and Control: Information Quality in Professions and Services. *Research for the Sociology of Organisations*, 1991(8) pp. 157- 190.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. & Tschudi, F. (2006) Swedish Auditors' view of auditing: doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, 15(1), pp. 89-114.

### **Annat material**

- National Audit Office. *List of Value for Money Reports - by Publication Date*. Tillgänglig via [http://www.nao.org.uk/publications/nao\\_reports/chronindex.asp?type=vfm](http://www.nao.org.uk/publications/nao_reports/chronindex.asp?type=vfm).
- Riksrevisionen. (2006) *Skrivråd för Riksrevisionens rapporter, Vägledning 2006-09-21*. Tillgänglig via: <http://intranet.riksrevisionen.se/templib/pages/NormalPage.aspx.?id=5311>.
- Språkrådet. (2007) *Klarspråk – för en vårdad, enkel och begriplig svenska*. Stockholm: Språkrådet.
- Språkrådet. (2007) *Klarspråkstestet – frågor samt Klarspråkstestet – kommentarer och exempel*. Tillgänglig via Regeringskansliet: <http://www.regeringen.se/sb/d/2984/a/63349> och Språkrådet.
- Språkrådet. (2007) *Hur skriver man klarspråk?* Tillgänglig via Språkrådet: <http://www.sprakradet.se/2066>.

## BILAGA 1 – ANALYSSCHEMA FÖR KVANTITATIV ANALYS

<b>Granskningsrapport nr</b>	
<b>A. BAKGRUNDSINFORMATION</b>	
Beslutande revisor (1-5) a)	
Granskningsobjekt väl angivet (0-2) b)	
Myndighetsnivå (1-5) c)	
Revisionsfrågans utgiftsområde (1-27) d)	
<b>C. REVISIONEN</b>	
Revisionstyp (1-8) f)	
Beräkning av ekonomisk art (0-2) g)	
Teknisk-juridisk revision (0-2) h)	
<b>D. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER</b>	
Rekommendationer (antal)	
Rekommendationerna riktas till (1-5) c)	
<b>E. RAPPORTENS LÄSBARHET</b>	
<b>Rapportens omfång</b>	
Antal sidor exklusive bilagor och referenser	
<b>Rapportens layout och typografi m)</b>	
Antal illustrationer p)	
Antal tabeller	
Antal bilder	
<b>Rapporttextens yttre form</b>	
Sammanfattningens inledning huvudrapport (0-2) q)	

## BILAGA 2 – ANALYSSCHEMA FÖR KVALITATIV ANALYS

<b>Granskningsrapport nr</b>	
<b>A. BAKGRUNDSINFORMATION</b>	
Beslutande revisor (1-5) a)	
Granskningsobjekt (namn)	
Granskningsobjekt väl angivet (0-2) b)	
Myndighetsnivå (1-5) c)	
Revisionsfrågans utgiftsområde (1-27) d)	
Koppling till verkställighetskedjan väl angiven (1-27) e)	
<b>B. SYFTE OCH METOD</b>	
Syftes- och metodmedvetenhet	
<b>C. REVISIONEN</b>	
Revisionstyp (1-8) f)	
Beräkning av ekonomisk art (0-2) g)	
Teknisk-juridisk revision (0-2) h)	
Antal dagars försening	
<b>Koppling till årlig revision (0-2) i)</b>	
Året före RiR:s granskning	
Granskningsåret	
Året efter RiR:s granskning	
<b>D. SLUTSATSER OCH REKOMMENDATIONER</b>	
Påpekade bristområden (antal)	
Bristområdenas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)	
Rekommendationer (antal)	
Rekommendationernas tydlighet (1A, 1B, 2A, 2B) j)	
Rekommendationerna riktas till (1-5) c)	
Koppling mellan brister och rekommendationer (0-2) i)	
<b>E. RAPPORTENS LÄSBARHET</b>	
Rapportens språkliga läsbarhet	
<b>Rapportens omfång</b>	
Antal sidor totalt k)	
Antal sidor exklusive bilagor och referenser	
Antal kapitel l)	
Antal bilagor	
<b>Rapportens layout och typografi m)</b>	
Typsnitt tryckt rapport n)	
Typsnitt webbrapport n)	
Antal rubriknivåer o)	
Antal illustrationer p)	
Antal tabeller	
Antal bilder	
<b>Rapporttextens yttre form</b>	
Sammanfattningens inledning huvudrapport (0-2) q)	
Sammanfattningens inledning webb (0-2) q)	
Rubriker som svarar mot innehållet (0-2) r)	
Informativa underrubriker (0-2) s)	
Nytt stycke markerat med blankrad (0-1) t)	

## BILAGA 3 – NOTER TILL ANALYSSCHEMAN

a) 1=Kjell Larsson, 2=Lennart Grufberg, 3=Eva Lindström, 4=Karin Lindell, 5=Annan person
b) 0=Angivelse av granskningsobjekt saknas, 1=Angivelse av granskningsobjekt framgår, om än mindre tydligt, 2=Angivelse av granskningsobjekt framgår tydligt
c) 1=Regeringen, 2=En myndighet, bolag, stiftelse, förening etc., 3=Flera myndigheter, bolag, stiftelser, föreningar etc., 4=Regeringen och en myndighet, bolag, stiftelse, förening etc., 5=Regeringen och flera myndigheter, bolag, stiftelser, föreningar etc.
d) 27 utgiftsområden enligt riksdagens uppställning, se bilaga 7
e) 0=Koppling framgår ej, 1=Koppling framgår, 2=Koppling framgår tydligt
f) 1=Revision av effektiv resurshushållning (Economy audit), 2=Revision av effektivt resursutnyttjande (Efficiency audit), 3=Revision av effektivitet med avseende på mål och utfall (Effectiveness audit), 4=Revision av specifika politiska insatser (Policy audit), 5=Revision av verksamhetsprocesser (Operational audit), 6=Målrelaterad revision (Goal-related audit), 7=Internt orienterad revision (Internally oriented audit), 8=Empiriskt funnen revision (Empirically grounded audit)
g) 0=Beräkningar saknas, 1=Beräkningar finns till viss del, 2=Beräkningar finns till stor del
h) 0=Ingen inriktning på teknisk-juridisk revision, 1=Viss inriktning på teknisk-juridisk revision, 2=Stark inriktning på teknisk-juridisk revision
i) 0=Ingen koppling till årlig revision, 1=Viss koppling till årlig revision, 2=Stark koppling till årlig revision
j) 1A=Allmänt formulerade, ej specifikt intresserade, 1B=Allmänt formulerade, adresserade till olika områden, 2A=Klart formulerade, ej specifikt adresserade, 2B=Klart formulerade, adresserade till olika områden
k) Antal sidor totalt=sista numrerade sidan i rapporten, dvs. inklusive försättsblad, innehållsförteckning och sammanfattning
l) Antal kapitel=antal numrerade kapitel, dvs. inklusive inledning och sammanfattning/rekommendationer
m) Avser ej bilagor
n) 0=Typsnitt utan seriffer, 1=Typsnitt med seriffer
o) Inklusive kapitelrubriker
p) Diagram, figurer
q) De två första meningarna i sammanfattningen innehåller: 0=Traditionell inledning ("Riksrevisionen har granskat"), 1=Bakgrundsinformation/frågeställningar, 2=Slutsatser
r) Avser kapitel- och avsnittsrubriker (rubriknivå 1 och 2). 0=Inga rubriker motsvarar textens innehåll, 1=Vissa rubriker motsvarar textens innehåll, 2=Majoriteten av rapportens rubriker motsvarar textens innehåll
s) Avser rubriknivå 3 och 4. 0=Inga underrubriker finns, 1=Underrubriker finns, men ej informativa, 2=Informativa underrubriker finns
t) 0=Nytt stycke är inte markerat med blankrad, 1=Nytt stycke markerat med blankrad

**BILAGA 4 – KOPPLINGEN MELLAN REVISIONSTYP OCH GRADEN AV TEKNISK-  
JURIDISK REVISION FÖR ÅREN 2004, 2005, 2006 OCH 2007**

**2004 (inkl. 2003)**

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>									
<b>0</b>	1	-	-	1	4	2	4	-	12
<b>1</b>	2	1	-	1	-	-	5	-	9
<b>2</b>	1	-	-	-	-	3	-	4	8
<b>Totalt</b>	4	1	-	2	4	5	9	4	29

**2005**

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>									
<b>0</b>	-	-	-	-	6	2	2	-	10
<b>1</b>	-	-	-	-	2	3	5	-	10
<b>2</b>	-	-	-	-	-	1	1	8	10
<b>Totalt</b>	-	-	-	-	8	6	8	8	30

**2006**

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>									
<b>0</b>	1	1	-	-	4	1	3	-	10
<b>1</b>	1	2	1	-	-	3	6	-	13
<b>2</b>	-	-	-	-	-	1	1	6	8
<b>Totalt</b>	2	3	1	-	4	5	10	6	31

**2007**

Revisionstyp	1	2	3	4	5	6	7	8	Totalt
<b>Grad av teknisk-juridisk revision</b>									
<b>0</b>	1	1	-	1	2	1	6	1	13
<b>1</b>	-	1	1	-	-	4	5	-	11
<b>2</b>	1	-	-	-	-	1	3	1	6
<b>Totalt</b>	2	2	1	1	2	6	14	2	30

## BILAGA 5 – RIKSREVISIONENS KONSTITUTIONELLA OBEROENDE

Utöver Riksrevisionens revisionella oberoende är även RiR:s konstitutionella oberoende centralt för revisionens trovärdighet. Runt sekelskiftet fördes en debatt om den svenska statsrevisionen och dess oberoende från regeringen (och dess legitimitet). Vi citerar en tidigare generaldirektör för RRV, Rune Berggren och fil.dr Shirin Ahlbäck-Öberg, Uppsala universitet, statsvetenskapliga institutionen. Berggren skrev i Dagens Industri den 18 januari 1989 bl.a. följande:

### ”Ge riksdagen revisorer med sting!

[...] Under senare år har det stått en diskussion om RRV:s oberoende och självständighet som revisionsorgan. Regeringen har ställt sig avvisande till att låta verket inta en sådan ställning. Istället har regeringen velat ha verket som ett stabsorgan, direkt knutet till regeringens politiska planering.

Det innebär, att verkets förvaltningsrevision ska planeras och genomföras i enlighet med vad som passar samman med regeringens politiska intentioner. Det är lätt att föreställa sig vad det innebär med den praktiskt taget kontinuerliga valrörelse som vi har fått med nuvarande korta valperioder.

Vad säger då budgetpropositionen på denna punkt? Jo, att RRV ska ses som ett stabsorgan åt regeringen, att samspelet mellan stabsmyndigheterna och regeringen bör förstärkas och utvecklas och att ett samlat ansvar hos civildepartementet för stabsmyndigheterna ger goda förutsättningar för ett sådant samspel.

Den slutsats som man kan dra av dessa uttalanden är att RRV:s förvaltningsrevision i verkligheten förvandlas till en politiskt styrd utredningsverksamhet åt kanslihuset.

Sverige behöver liksom alla övriga demokratiska stater en oberoende och självständig granskning av den offentliga verksamheten, av dess effektivitet och av dess resultat, dess välfärdseffekter. En sådan granskning är särskilt viktig i vår aktuella situation med ett stort behov att förnya åldrande eller föråldrade offentliga organisationer och verksamhetssystem. Den förnyelsen kan inte genomföras som en engångsåtgärd, den måste vara kontinuerlig och inriktas långsiktigt. Då måste vi ha en organisation för förnyelsearbetet som är effektiv just för att åstadkomma förnyelse.

Basen för förnyelsearbete är information om den verklighet som ska förändras, och information som är eller i varje fall uppfattas som objektiv och sann. Den organisation som skisseras i budgetpropositionen fyller inte kravet på att ge sådan information. Det finns inte längre anledning att hoppas, att regeringen ska ge RRV ställningen som ett oberoende och självständigt revisions- och informationsorgan.

Alternativet är då att bygga upp en stark och oberoende revision under riksdagen. Den lösningen har man valt i det stora flertalet västerländska demokratier: en professionell revisionsorganisation med grundlagsenlig självständighet och som offentligt rapporterar resultaten av sin granskning till ett politiskt revisionsutskott. Utskottet har sedan ansvar för att revisionsrapporterna alltid blir föremål för politisk prövning i riksdagen.

Låt oss få en sådan revision. Då kan vi få ett trovärdigt underlag för en saklig diskussion om åtgärder för att successivt förnya den offentliga sektorn. Riksdagen som ju företräder hela folket, kan då leda förnyelsearbetet och inte riskera, att detta arbete styrs av vad regeringen från sina synpunkter anser vara politiskt - taktiskt lämpligt från tid till annan.”

Några år senare skrev (2003) skrev Ahlbäck-Öberg bl.a. följande:

”Att producera och förmedla kunskap om hur förvaltningen sköter sina uppgifter är inget politiskt neutralt företag, eftersom det får stora konsekvenser för de styrandes politiska trovärdighet om den förda politiken framställs som en framgång eller ett misslyckande. I sitt arbete balanserar således även opolitiska granskare på en knivsegg: deras rapporter kommer antingen bekräfta det politiska ledarskapets duglighet eller blottlägga dess politiska misslyckanden. Sanningssägande i det politiska systemet kräver således osårbarhet i det granskande arbetet. Frågan är i vilken utsträckning som granskarna utan ängsliga sidoblickar på de politiska högkvarteren kan ta fram verklighetsbeskrivningar som innehåller såväl ris som ros. För att revisionsrapporterna av

allmänheten skall uppfattas som tillförlitliga, dvs. inte styrda av politiska hänsyn, krävs helt enkelt institutionella arrangemang som tillförstärker revisorerna ett sådant oberoende. Det räcker inte att uttala fromma förhoppningar om att revisionsverksamheten bedrivs oberoende - det hela rör sig om något mer än perifer teknikalitet. Ytterst handlar det om vilka garantier som granskarna av den verkställande makten har att arbeta under. Granskarna måste ges möjlighet att leverera kritik utan att för den skull riskera att bita den hand som föder dem.

[...]

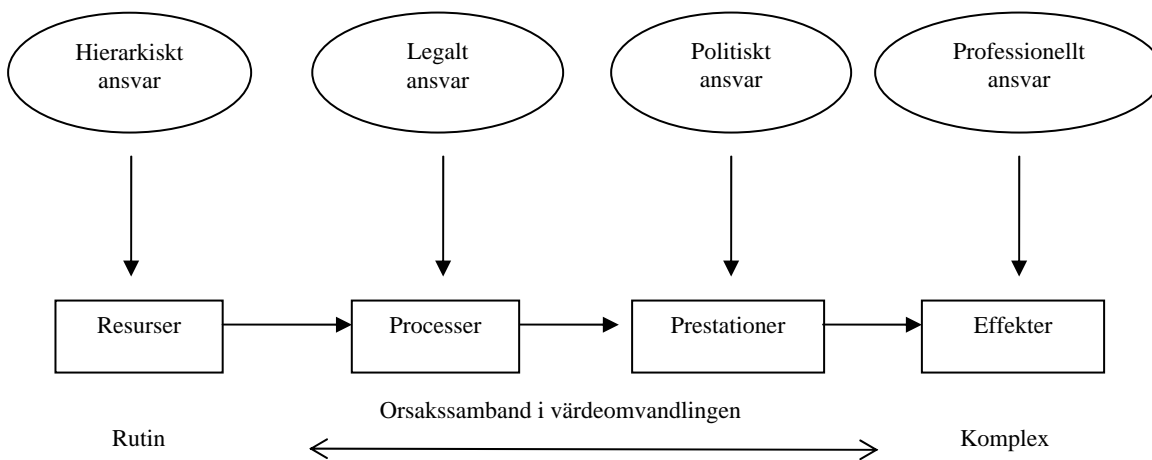
En oberoende revision kräver institutionella arrangemang som i praktiken säkerställer konstitutionellt skydd, tillräckliga resurser och anställningstrygghet för ledningen.”

Båda dessa citat visar vikten av en konstitutionellt oberoende statsrevision.

## BILAGA 6 – HIERARKISKT, LEGALT, POLITISKT OCH PROFESSIONELLT ANSVAR

Olika former av ansvar kan överlappa varandra och betraktas som ett lager av ansvarsrelationer mellan de politiska och administrativa nivåerna. En modell, som används av flera forskare, utgår från Johnston & Romzek (2004) och definierar fyra olika slags ansvar (hierarkiskt, legalt, politiskt och professionellt ansvar). Modellen utgår från värdekedjan, som tydliggör omvandlingen av resurser till processer (aktiviteter), prestationer och effekter.

Värdekedjan beskriver också på vilket sätt denna värdeomvandling sker, dvs. om den sker på ett rutinerat eller komplext sätt. Första steget i värdekedjan omvandlar anslag och intäkter till olika slags resurser. Denna omvandling sker i strukturerade budgetrutiner och med enkla samband om orsak och verkan. I den andra änden av skalan är uppgiften komplex och det är svårt att i förväg bestämma hur man ska gå tillväga. Framgången att åstadkomma effekter beror på många omständigheter och en del av dessa styrs av externa faktorer och samband. Det är svårt att avgöra vilka åtgärder som påverkar en viss effekt och när i tiden den inträffar.



Figur 9. Idealgruppering av ansvarighet i värdekedjan (Johnston & Romzek, 2004).

Med hjälp av denna (ideala) modell kan vi placera in olika former av ansvar beroende på om uppgiften är enkel eller komplex och var någonstans i resursomvandlingen den sker (i början eller i slutet). Det ska sägas att detta är en stark förenkling men det går ändå att se ett mönster med dessa fyra olika former av ansvar.

- Hierarkiskt ansvar (hierarchical accountability)

Den första formen av ansvar går att tillämpa då uppgiften är starkt rutinerad och fokus ligger på input, dvs. resurserna. Det är en vertikal top-down-modell med fokus på finansiell styrning och det ansvar som är kopplat till inflödet av resurser till organisationen. Värdegrunden ligger i robusta, elastiska, säkra och hållbara system och det yttersta tecknet på misslyckande är en katastrof som leder till systemets kollaps (Hood, 1991). I fokus ligger att ta hand om resurserna på ett korrekt sätt för att i efterhand kunna visa att tilldelade medel (i budgeten) har använts och redovisats. Det handlar om god redovisningssed och att ge en så rättvisande bild som möjligt av verksamheten. Nyckelord är *tydlighet, mätbarhet och redovisningsskyldighet*. Uppgiften ska vara tydligt beskriven, den ska kunna gå att mäta, följa upp och redovisa:



“Hierarchical accountability relationships are based on obedience to higher authorities. They utilize close supervision for meeting standards for performance; examples include explicit organizational directives, rules, and standard operating procedures.” (Johnston & Romzek, 1999)

- Legalt ansvar (legal accountability)

Legalt ansvar handlar om att uppfylla, rätta sig efter och följa lagar, förordningar och olika slags regelverk. Denna andra form av ansvar tillämpas i samband med regelstyrning i processer, en styrning som beskriver vad som ska göras. Regler måste formuleras i förväg, vara kända av dem som är berörda. Svårigheten med legalt ansvar är att regler är allmänna till sin natur, medan tillämpningen sker i efterhand och i unika situationer. Det gäller att avgöra vilken regel som ska gälla i en viss situation. Regler anger hur en uppgift ska utföras och med vilken kvalitet. Regler kan ge utrymme för subjektiva tolkningar och ibland direkt medvetna misstolkningar. Det förutsetts att tjänstemän är ärliga, har ett gott uppsåt och följer lagens intentioner och vedertagna praxis och inte exakt dess formella lydelse. Inom redovisning kallas denna princip för ”innebörd före form”.

I den dagliga verksamheten uttrycks legalt ansvar genom att tjänstemän handlar rutinmässigt och kompetent utifrån ”ryggmärgen”. Man ska inte behöva tänka efter varje gång man ska upprepa en viss handling. Det ska komma automatiskt (som från en inre kompass). Ansvaret ligger i kompetensen och i den roll man har i organisationen. Nyckelord är här *kompetens, kvalitet och regelefterlevnad*. Det handlar om rätten att förvalta anförtrodda medel, förmynderskap och legala skyldigheter på ett ansvarsfullt sätt och med en stabil värdegrund. Man ska vara medveten om att allt man gör ska tåla insyn. Enligt Finer har tjänstemannen skyldighet (och därmed ett ansvar) att exakt följa order, lagar och regler givna av politiker:

“Legal accountability relationships are typical principal agent relationships. Some external principal monitors the performance of the agent for compliance with expectations.” (Johnston & Romzek, 1999)

- Politiskt ansvar (political accountability)

Denna ansvarsrelation trycker på en förmåga att kunna urskilja och vara känslig för önsknings från viktiga och utomstående intressenter. Det kan vara önskemål om vilka prestationer organisationen ska göra nu och i framtiden och att dessa görs på ett kostnadseffektivt sätt. Det kan vara politiska mål från riksdag, regering, politiska partier, massmedia, internationella debatter och andra externa intressenter. Politiskt ansvar tar sig ofta uttryck i en medborgar- och kundorientering. Nyckelord är *produktivitet, kostnadseffektivitet och mål- och resultatstyrning*. Produktiviteten ska vara hög. Organisationen ska ägna sig åt det som viktiga intressenter vill att den ska ägna sig åt, dvs. den ska kunna känna av politiska vindar och önskemål.

Ett problem med detta ansvar är att tolka mål. Vem ska avgöra när det råder otydlighet? Är det politiker eller tjänstemän? Vad menas med tydliga mål? Ska politiker i detalj ange *hur* ett visst mål ska uppnås? Eller ska politiker endast ange *vad* som ska uppnås och överlåta till tjänstemän att avgöra *hur*? Här ser vi återigen grunden i Finer-Friedrich-debatten:

“Under this standard, performance is evaluated with an eye toward program outputs and responsiveness to external constituencies (sometimes measured by customer and stakeholder satisfaction) (Romzek, 1998; Romzek and Dubnick, 1994). Such responsiveness can be rewarded or punished by the customer or stakeholder, who can opt out of the relationship or contract.”

- Professionellt ansvar (professional accountability)

Längst ut på denna skala (från rutinerade till komplexa uppgifter) återfinns de uppgifter som har oklara och komplicerade kausala samband i resursomvandlingen från resurser till effekter. Politiker anger här effektmål, dvs. sådana mål som ska skapa en förändring i samhället och som inträffar som en följd av en viss åtgärd eller åtgärder och som inte annars skulle inträffa.

Professionellt ansvar grundas i ett oberoende. Oberoendet baseras på individuell och gemensam professionell kunskap, skicklighet och kompetens. Begreppet profession är vidare än kompetens. Abernethy and Stoelwinder (1995) för fram två egenskaper hos en profession. Den ena handlar om att *lösa komplexa arbetsuppgifter* och den andra är att professioner och lojalitet konstitueras *utanför* en organisation:

“Professionals are employed in these settings to accomplish complex tasks for which formal administrative controls are poorly suited (Zucker, 1991).”

Hierarkiskt, legalt, politisk och professionellt ansvar kan läggas in i en “fyrfältare”, där de två dimensionerna utgör intern/extern styrning respektive låg/hög grad av självständighet. Denna modell med olika typer av ansvar, som kan ses som ett alternativt perspektiv på ansvar utmed värdekedjan, kan utvecklas i fortsatta studier.

		<i>Källa till förväntningar och/eller styrning</i>	
		<i>Intern</i>	<i>Extern</i>
<i>Grad av självständighet</i>	<i>Låg</i>	Hierarkiskt	Legalt
	<i>Hög</i>	Professionellt	Politiskt

Figur 10. Olika typer av ansvar (Johnston & Romzek, 1999).

Dimensionen grad av självständighet (Degree of Autonomy) anger vid både hierarkiskt och legalt ansvar att tjänstemannen har en låg grad av självständighet. Det är i linje med Finers och Olsens tankar om en klar maktdelning mellan politiker och byråkrater. Vid professionellt och politiskt ansvar har tjänstemannen en större grad av självständighet. Här kan en professionell tjänsteman självständigt förlita sig på professionens normer och etik. Likaså kan politiskt ansvar innehålla en hög grad av självständighet att tolka politiska mål och önskemål från olika slag av medborgare.

I den andra dimensionen visas varifrån förväntningar och styrning utgår. Hierarkiskt ansvar utgår från interna regler och rutiner och professionellt ansvar utgår från den egna tjänstemannen och dennes professionella norm. Legalt ansvar utgår från rättssäkerheten och regelefterlevnad mot lagar och bestämmelser. Politiskt ansvar utgår från verkställighetskedjan, dvs. från riksdag och regeringen.

Apropå det professionella ansvaret så uttrycks detta ofta i kommunikation och information till kretsen utanför själva professionen. Det innebär att det är ”andra” som har att bedöma hur väl uppgiften har genomförts. Professionen har delegerats stor frihet att lösa komplexa arbetsuppgifter, men det är ”konsumenten” eller medborgaren som bedömer nyttan och värdet av tjänsten:

”Professional accountability emphasizes deference to expertise and performance standards derived from professional norms and prevailing practices of one's peer or work group.

[...]

Professional accountability is possible when staffs are able to exercise their judgment according to accepted norms of practice and require little scrutiny on a daily basis. Such an arrangement typically entails contracting for broad-based service outcomes and leaving the non-profit experts to decide how best to accomplish the intended results. The logic of such accountability is to give more discretion, including policy discretion, to staff professionals. Performance specifications in such contracts tend to be general. Decision making within the contractor staff tends to rely on professional norms and values to guide their practice (Smith and Smyth, 1996), or on what Bardach and Lesser (1996) call peer accountability.” (Johnston & Romzek, 1999)

Professionellt ansvar för effekter uttrycks i hur väl flera aktörer, myndigheter och kommuner, kan samverka mot politiska effektmål. Detta ansvar är en relativ ny form i svensk förvaltningstradition och ska kopplas samman med det nya statsvetenskapliga begreppet governance. Det har skett en förändring från en traditionell, hierarkisk modell för styrning i staten (governing) till governance, som innebär att många aktörer (privata och offentliga) medverkar till att utforma och genomföra samhällets politik (Mundebo, 2008).

Vi kan också referera till två aktuella svenska studier, Premfors & Sundström, 2007, och Mundebo, 2008. Båda behandlar relationen mellan politiker och tjänstemän. Premfors & Sundström studerar Regeringskansliet och kommer fram till att:

”...det knappast kan råda någon tvekan om att regeringen som kollektiv och den politiska ledningen i de olika departementen är hierarkiskt överordnade tjänstemännen. Konflikter av det mer allvarliga slaget mellan politiker och tjänstemän är ganska få. Och tjänstemännens lojalitet och integritet förefaller betydande i både teori och praktik.” (s. 153)

Mundebo studerar ”Hur styrs staten?” och sammanfattar vem som styr i resultatstyrningsprocessen:

”Min bild är att statsråden i ringa grad medverkar i den formella delen av resultatstyrningsprocessen inom Regeringskansliet. Statsrådets medverkan sker i ’indirekt form’, alltså genom att tjänstemännen känner, alternativt tror sig känna, statsrådets uppfattning och handlar ’i statsrådets anda’.

[...]

Det var kanske möjligt att på Max Webers tid dra en klar gräns mellan en politisk och målformulerande statsmakt och en opolitisk och verkställande förvaltning, mellan politiker styrda av känslor och värderingar och neutrala och analytiska tjänstemän, men sådana klara gränser finns inte i dagens förvaltning. Båda grupperna samverkar, de kompletterar varandra, understödjer varandra – även om de ibland kanske också misstror varandra.” (s. 183-184)

Denna nära koppling mellan förvaltning och politik kan uttryckas ännu tydligare. Statsvetare och professor Erik Amnå, Örebro Universitet, påstod som opponent vid en disputation 2008-02-29 att ”politik är förvaltning och förvaltning är politik”. Han argumenterade för en så nära samverkan mellan dessa att det i flera fall är svårt att skilja dem åt.

## BILAGA 7 – RIKSDAGENS 27 UTGIFTSOMRÅDEN

<b>UO nr</b>	<b>Utgiftsområde</b>
UO 1	Rikets styrelse
UO 2	Samhällsekonomi och finansförvaltning
UO 3	Skatt, tull och exekution
UO 4	Rättsväsendet
UO 5	Internationell samverkan
UO 6	Försvar samt beredskap mot sårbarhet
UO 7	Internationellt bistånd
UO 8	Invandrare och flyktingar
UO 9	Hälsovård, sjukvård och social omsorg
UO 10	Ekonomisk trygghet vid sjukdom och handikapp
UO 11	Ekonomisk trygghet vid ålderdom
UO 12	Ekonomisk trygghet för familjer och barn
UO 13	Arbetsmarknad
UO 14	Arbetsliv
UO 15	Studiestöd
UO 16	Utbildning och universitetsforskning
UO 17	Kultur, medier, trossamfund och fritid
UO 18	Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggande
UO 19	Regional utveckling
UO 20	Allmän miljö- och naturvård
UO 21	Energi
UO 22	Kommunikationer
UO 23	Jord- och skogsbruk, fiske och anslutande näringar
UO 24	Näringsliv
UO 25	Allmänna bidrag till kommuner
UO 26	Statsskuldsräntor m.m.
UO 27	Avgiften till Europeiska gemenskapen

## BILAGA 8 – EN INDIKATOR PÅ VÄSENTLIGHET UTIFRÅN UTGIFTSOMRÅDE

Utgiftsområden	UO	RiR %	SB %
Rikets styrelse	1	5,7	1,1
Samhällsekonomi och finansförvaltning	2	12,3	1,5
Skatt, tull och exekution	3	3,3	1,2
Rättsväsendet	4	4,1	3,7
Internationell samverkan	5	0,8	0,2
Försvar samt beredskap mot sårbarhet	6	4,9	5,8
Internationellt bistånd	7	2,5	3,1
Invandrare och flyktingar	8	3,3	0,9
Hälsovård, sjukvård och social omsorg	9	9,8	5,5
Ekonomisk trygghet vid sjukdom och handikapp	10	1,6	16,6
Ekonomisk trygghet vid ålderdom	11	1,6	6,2
Ekonomisk trygghet för familjer och barn	12	0	7,7
Arbetsmarknad	13	4,1	9
Arbetsliv	14	11,5	0,2
Studiestöd	15	0,8	2,7
Utbildning och universitetsforskning	16	2,5	5,9
Kultur, medier, trossamfund och fritid	17	2,5	1,2
Samhällsplanering, bostadsförsörjning och byggnad	18	4,1	1,1
Regional utveckling	19	2,5	0,4
Allmän miljö- och naturvård	20	4,1	0,6
Energi	21	2,5	0,3
Kommunikationer	22	5,7	4,2
Jord- och skogsbruk, fiske och anslutande näringar	23	1,6	2,3
Näringsliv	24	7,4	0,5
Allmänna bidrag till kommuner	25	0,8	8,7
Statsskuldsräntor m.m.	26	0	5,9
Avgiften till Europeiska gemenskapen	27	0	3,5
<b>Summa</b>		100	100

Kolumnen ”RiR %” anger en genomsnittlig procentuell fördelning av antalet granskningsrapporter per utgiftsområde. Kolumnen ”SB %” anger en genomsnittlig procentuell fördelning av statsbudgeten per utgiftsområde beräknad på åren 2004-2007.