



LUND UNIVERSITY

Vem ska bestämma? Dilemman kring effektivitetsrevisorns professionella utrymme - och riksrevisorns roll

Bringselius, Louise

Published in:

Riksrevisionen 10 år: Granskning, ansvar, lärande

2014

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Bringselius, L. (2014). Vem ska bestämma? Dilemman kring effektivitetsrevisorns professionella utrymme - och riksrevisorns roll. In M. Isberg, & I. Mattsson (Eds.), *Riksrevisionen 10 år: Granskning, ansvar, lärande* SNS Förlag.

Total number of authors:

1

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

Författarens exemplar, innan formgivning etc av förlaget. Förlaget äger rättigheterna till texten. Referenser till kapitlet sker på följande vis.

Bringselius, Louise (2014) Vem ska bestämma? Dilemman kring effektivitetsrevisorns professionella utrymme – och riksrevisorns roll. Ur: Isberg, Magnus & Ingvar Mattsson (red), Den statliga revisionen i granskningssamhället. Riksrevisionen tio år. Stockholm: SNS Förlag.

Vem ska bestämma?

Dilemman kring effektivitetsrevisorns professionella utrymme – och riksrevisorns roll

Louise Bringselius, fil dr
Docent och forskare vid Lunds universitet

Frågan om hur beslutsutrymme ska fördelas mellan chefer och medarbetare har engagerat både praktiker och filosofer sedan urminnes tider. Den löper också som en röd tråd genom hela organisationsforskningen. Förr försökte man finna generella svar, giltiga för all typ av verksamhet. Idag vet vi att man måste vara mer känslig för det specifika sammanhanget. Olika miljöer och verksamhetstyper kräver olika lösningar. För att enas kring denna lösning krävs emellertid en samsyn kring vilken typ av verksamhet man bedriver – kring verksamhetens mål, själ och identitet. Idén om denna själ kommer att motivera och förena medarbetare och chefer även i tider av motgång.

Under Riksrevisionens första tio år har en återkommande fråga varit hur inflytandet över granskningar inom effektivitetsrevision ska fördelas mellan riksrevisorer och utredare. Denna diskussion, för att inte säga konflikt, återspeglar delvis en bristande samsyn kring effektivitetsrevisionens själ och identitet. Här har två olika synsätt ställts mot varandra, nämligen den ansvarsutkrävande revisionen och den främjande revisionen. De huvudsakliga argumenten bakom respektive synsätt framgår av kapitlen av Jan-Erik Furubo och Tony Angleryd.

Sedan riksdagen satte ned foten i frågan, i en parlamentarisk utredning 2007-2009¹, råder idag en tämligen bred samsyn kring inriktningen mot en främjande revision. Men trots detta dröjer sig frågan om effektivitetsrevisorns professionella utrymme kvar. Den kritik mot bristande professionellt utrymme, som har framförts under de första tio

¹ Sveriges riksdag 2008/09:URF1 & URF3.

åren, ekar fortfarande i myndigheten². Här kan man se delvis nya tankegångar hos nuvarande riksrevisorer, men strukturerna i organisationen erbjuder inte mycket mer professionellt utrymme idag än tidigare. Därmed riskerar man såväl oberoende som kvalitet i granskningen, eftersom granskningar riskerar att bli chefernas produkter snarare än resultatet av en process som kontrolleras av professionen. Särskilt viktig blir frågan när man väljer att rekrytera riksrevisorer och chefer utan en gedigen bas i effektivitetsrevisionen, så som har varit fallet på Riksrevisionen. Genom sin påverkan på oberoende och kvalitet kan fördelningen av beslutsmakt mellan chefer och professionella utredare på Riksrevisionen således ytterst påverka demokratin. Medborgare och riksdagsmän måste kunna lita på granskningens kvalitet och oberoende.

I detta kapitel diskuteras dilemman i frågan om hur stort effektivitetsrevisorns professionella utrymme bör vara på Riksrevisionen. Tonvikten ligger primärt på relationen mellan effektivitetsrevisorer och riksrevisorer. Avslutningsvis diskuteras hur man kan förklara begränsningarna av detta utrymme. En förklaring som särskilt lyfts fram är att man kan göra olika tolkningar av riksrevisorernas roll, där de antingen fungerar som chefer eller som seniora revisorer. Jag har därför valt att lägga till ”och riksrevisorns roll” i slutet av kapitelrubriken.

Till grund för kapitlet ligger den empiri och analys som är resultatet av tio års forskning om Riksrevisionen. Stora delar av denna forskning har jag presenterat i boken *Organisera oberoende granskning: Riksrevisionens första tio år*³.

Kapitlet inleds med att begreppen professioner och professionellt utrymme introduceras. Därefter beskrivs kort hur det professionella utrymmet har utvecklats sedan Riksrevisionen bildades. I avsnittet därefter beskrivs normer, riktlinjer och dilemman avseende det professionella utrymmet för revisorer i allmänhet, och effektivitetsrevision i staten i synnerhet. Slutligen diskuteras hur begränsningarna av effektivitetsrevisorernas professionella utrymme, i förhållande till riksrevisorerna, kan förstås. Tre förklaringar lyfts fram. Kapitlet avrundas med slutsatser.

Professioner och professionellt utrymme

Till de utmärkande dragen för en profession brukar man räkna gemensamma yrkesmässiga normer, ett starkt fokus på kvalitet, gemensam utbildningsbakgrund, specialiserade och kvalificerade arbetsuppgifter samt kollegial utveckling av kunskapsbasen.⁴ Samtidigt som dessa särdrag tenderar att ge arbetet status, skapar de en barriär mellan professionen och dess omgivning. Det kan vara en anledning till att allt fler yrkesgrupper idag gör anspråk på att vara en profession, exempelvis med hjälp av olika typer av certifieringskrav. Även teoretiskt har professionsbegreppet börjat luckras upp och eftersom kriterierna är tänjbara har man har tvingats inse

² Se exempelvis Riksrevisionens medarbetarundersökningar 2004-2013, en extern utvärdering av myndighetens granskningsarbete (Hertting, Jungerhem & Sjöblom 2012) samt forskning (Bringselius, 2013 & kommande).

³ Bringselius 2013.

⁴ Freidson 2001.

att det finns anledning att betrakta allt fler yrkesgrupper som professioner. Det intressanta är inte primärt huruvida det handlar om en profession eller ej, utan snarare hur dessa grupper arbetar med att höja sin professionella status och utveckla sin gemensamma kunskapsbas. Frågan har i synnerhet aktualiserats i kölvattnet efter den idésamling som kommit att benämnas New Public Management (NPM). En del av NPM är tanken att man ska öka den organisatoriska effektiviteten genom att samla betydande beslutsmakt till myndigheternas chefer, snarare än till de professionella. Det har bidragit till en ökad spänning mellan chefer och professionella under senare år.

När det gäller dragkampen mellan chefer och professionella är det särskilt intressant att studera verksamheter inriktade på traditionella chefsområden. Där är såväl professionella som chefer experter på frågor såsom ledarskap, styrning, budgetering, finansiering, planering och verksamhetsutveckling. De professionella kan därmed ha minst lika god kunskap som cheferna. Ett exempel på en sådan miljö är den oberoende effektivitetsrevisionen i staten. Denna bedrivs normalt vid nationella *Supreme Audit Institutions* (SAIs). I Sverige heter SAI Riksrevisionen. Här är effektivitetsrevisorerna således experter på traditionella chefsområden. Hur ska då fördelningen av beslutsmandatet mellan riksrevisorer och revisorer ske?

Effektivitetsrevision kan sålunda uppfattas som en profession. Effektivitetsrevisorernas utbildningsbakgrund är i regel skiftande, men inom vissa givna ramar, där de flesta har minst en kandidatexamen från högskola eller universitet. Nationalekonomi, statsvetenskap, företagsekonomi och juridik är vanliga huvudämnen. Samtliga dessa ryms inom den samhällsvetenskapliga traditionen och gränserna mellan respektive ämne är ofta flytande. Revisorerna förenas dessutom av specialkunskaper på området styrning och ledning i statlig förvaltning samt inom utredningsmetodik.

I detta kapitel används vidare begreppet *professionellt utrymme*, med vilket avses utrymmet för de professionella att utöva sitt omdöme i det dagliga arbetet. Detta omdöme rymmer subjektiva, skönsmässiga bedömningar, som dock görs på grundval av skolning och erfarenhet. Det professionella utrymmet kan inskränkas på många olika vis.

Man kan tala om professionellt utrymme i termer av exempelvis *professionell autonomi* eller *professionsmakt*, men det är viktigt att hålla i åtanke att sambandet mellan institutionell (organisatorisk) autonomi och professionell autonomi inte är självklart. En myndighet kan vara autonom utan att de professionella åtnjuter en särskilt omfattande autonomi. Hur myndigheten förhåller sig till externa aktörer behöver således inte återspeglas i hur dess ledning och chefer förhåller sig till de professionella inom verksamheten. Här ligger också en del av Riksrevisionens dilemma. Oberoendet kan tolkas som kopplat antingen till riksrevisorernas handlingsutrymme eller till de professionella revisorernas handlingsutrymme. En avgörande fråga är då riksrevisorernas erfarenhet av, och kompetens inom, det professionella hantverket. Jag ska återkomma till detta.

Det professionella utrymmet på Riksrevisionen

Hos Riksrevisionens föregångare – RRV och Riksdagens revisorer – besatt revisorerna en ganska stor självständighet i arbetet med effektivitetsrevision. Även om generaldirektören (kanslichefen på Riksdagens revisorer) kunde utöva stort inflytande i enstaka granskningar, var detta inte det normala. Tidvis hade emellertid kritik framförts mot varierande kvalitet i effektivitetsgranskningar från dessa båda organisationer. När Riksrevisionen bildades fanns det därför en förväntan om att myndigheten skulle vidta åtgärder för att säkerställa en hög och jämn kvalitet i granskningsrapporterna.

När de tre första riksrevisorerna tillträdde, för att slutföra förberedelserna inför Riksrevisionens bildande, stod det snart klart för revisorerna att deras ledarskap var tämligen hierarkiskt. Signalerna om att revisorerna skulle få mindre inflytande fortsatte efter bildandet, bland annat med avskaffandet av revisorernas titlar, med införandet av strikta mallar för granskningsrapporter samt med införandet av en ny kommunikationspolicy, som stipulerade att revisorer inte fick inleda kontakt med myndigheter som skulle granskas.

Parallellt med denna utveckling infördes en ny granskningsinriktning, inriktad på ansvarsutkrävande och regelefterlevnad. Denna ändring skulle väcka kritik under många år framöver från medarbetarna, men först efter riksrevisionsutredningens båda kritiska rapporter⁵ började den återgå till sin traditionella, främjande inriktning. En enkätundersökning som jag genomförde år 2011,⁶ bland effektivitetsrevisorerna, visade emellertid att det tog tid för ändringen att verkligen slå igenom. I enkäten angav endast 32 procent att myndigheten i praktiken verkligen hade lämnat inriktningen mot ansvarsutkrävande bakom sig (40 procent var tveksamma och 28 procent angav att de inte tyckte att inriktningen förändrats).

I medarbetarundersökningar och även i en arbetsmiljöundersökning av Previa år 2012 fortsätter kritiken mot begränsningarna av det professionella utrymmet. En extern utvärdering år 2012⁷, av granskningsprocessen på Riksrevisionen, visar hur riksrevisorerna fortfarande utövar ett mycket stort inflytande över granskningarna, trots den återkommande kritiken. Däremot har mellancheferna inte alls samma inflytande.

Riktlinjer avseende professionellt utrymme

Vilka riktlinjer kan man uppmärksamma för att förstå hur stort effektivitetsrevisorernas professionella utrymme *bör* vara? Vi ska först titta på litteratur och praxis inom finansiell revision. Den är visserligen något helt annat än effektivitetsrevision, men det är intressant att notera att man även här värderar revisorns personliga omdöme högt. Därefter går vi över till INTOSAI:s riktlinjer för effektivitetsrevision i staten. Dessa ger en ganska tydlig bild av att effektivitetsrevisorn bör kunna vänta sig ett

⁵ Sveriges riksdag 2008/09:URF1 & URF3.

⁶ Bringselius 2011

⁷ Herrtting et al 2012

betydande utrymme. Slutsatsen diskuteras och nyanseras emellertid i det avslutande avsnittet kring dilemman. Där återgår jag också till fallet Riksrevisionen.

Traditionell finansiell revision

Ibland hävdas att så mycket reflektion och omdöme inte är viktigt vid traditionell finansiell revision. Ser man till forskning och internationella revisionsorgan finner man emellertid inte stöd för argumentet. Tvärtom. Även om kontroll av regelefterlevnad är en grundläggande del av den traditionella (finansiella) revisionen, brukar internationella revisionsorgan betona att revision, för att fungera väl, förutsätter en hög grad av professionellt omdöme och kritiskt tänkande.⁸ Även i forskningssammanhang brukar detta betonas.⁹ Revision handlar nämligen om en *bedömning*. Skulle man bara kontrollera siffror, utan behov av en bedömning eller värdering av dessa, skulle man inte behövt en revisor, lyder resonemanget. Cowperthwaite¹⁰ beskriver hur revision därför ska förstås som mer likt en konstform än en vetenskap. Anledningen, menar han, är att det subjektiva är så centralt i revisionen. Man söker inte en objektiv sanning utan ett subjektivt omdöme kring någon form av utlåtande eller berättelse. För att revisorns professionella omdöme ska anses tillförlitligt krävs dels professionell skolning, dels professionell erfarenhet, men det krävs även en betydande personlig integritet.¹¹

Idag, i synnerhet efter finanskrisen, ifrågasätter allt fler i vilken mån revisorerna verkligen har tillräckligt hög integritet i sitt dagliga arbete - om de vågar vara kritiska. Revisionens legitimitet har aldrig varit mer utsatt för kritik, menar Power¹². Därför efterlyser man emellanåt¹³ nya regelverk där revisorn inte behöver ta (alltför stora) personliga risker, exempelvis avseende den personliga karriärutvecklingen, när man uttalar kritik i sina omdömen.

Till stöd för revisorn blir det allt vanligare med detaljerade manualer eller *standarder*. I dessa sammanhang talar man om en balans mellan formella strukturer (såsom den som ges i dessa *standarder*) och subjektivt omdöme i revisionen.¹⁴ Medan de formaliserade strukturerna relativt lätt kan styras, är det professionella omdömet autonomt. I och med att ledningen tenderar att vilja minimera risken för kritik mot revisionen, kan balansen lätt tippa över till förmån för struktur, medan det professionella omdömet ges mindre utrymme, vilket anses problematiskt.

Idealet är således ett betydande utrymme för det professionella omdömet vid traditionell finansiell revision. Effektivitetsrevision är emellertid en annan typ av revision, som ligger nära utredning. Vilka normer finns för just denna revisionstyp? Vi ska titta närmare på detta.

⁸ Se exempelvis EC 2010; IAASB 2010; IFAC 2011, ICAEW 2006; ISA 200.

⁹ Se exempelvis Warren 1984; Fischer 1996; Dillard och Bricker 1992; Solomon 1987; Cowperthwaite 2009.

¹⁰ Cowperthwaite 2009.

¹¹ ICAEW 2006

¹² Power 2003, sid 379.

¹³ Se exempelvis IFAC 2011; ICAEW 2006.

¹⁴ Se exempelvis Dirsmith & McAllister 1982.

Effektivitetsrevision

Hur omfattande bör effektivitetsrevisorns professionella utrymme vara, om man ser till INTOSAI:s riktlinjer? INTOSAI är det internationella organ som utfärdar riktlinjer för Riksrevisionen och motsvarande myndighet i andra länder. Organisationen är oberoende och världsomspännande och den har ett stort inflytande över SAI:ernas arbete.

INTOSAI är tydlig med att effektivitetsrevisionen är väsensskild från den finansiella revisionen (vid Riksrevisionen betecknad *årlig revision*), där utrymmet för egna bedömningar i regel är mindre. Då har vi ändå slagit fast ovan att det professionella omdömet också där är centralt. Effektivitetsrevisionen beskrivs av INTOSAI som till sin natur bred och öppen för olika tolkningar:

”Medan finansiell revision tenderer att applicera relativt konstanta standarder är effektivitetsrevisionen mer flexibel i sitt val av teman, granskningsobjekt, metoder, och slutsatser. [...] Den är till sin natur vitt omfattande och öppen för bedömningar och tolkningar. Den måste ha till sitt förfogande en bred uppsättning metoder för utredning och utvärdering och arbeta från en tämligen annorlunda kunskapsbas än den som används vid traditionell revision. Det är inte en form av granskning lämpad för checklistor.”¹⁵

Eftersom effektivitetsrevisionen har denna karaktär lämpar den sig illa för detaljerade standarder. Granskningar kan ha olika fokus och revisorn måste kunna anpassa sin metod och analys därefter. I den mån man kan standardisera, handlar det snarare om *vad* än hur man ska granska, förklarar INTOSAI och drar paralleller till den samhällsvetenskapliga forskningen.¹⁶

Samtidigt som INTOSAI på detta vis förutsätter ett betydande utrymme för effektivitetsrevisorns professionella omdöme, noterar man att denne ska vara mycket kvalificerad. Rekryteringsstrategin är således central och man talar om vikten av att lyckas rekrytera kvalificerade revisorer med universitetsexamen och yrkesmässig erfarenhet av utvärdering.¹⁷ Formuleringen är särskilt intressant om man betänker att Riksrevisionen inte sällan har anställt nyexaminerade studenter utan (större) yrkeserfarenhet.

Det finns fler formuleringar i INTOSAI:s riktlinjer i linje med ovan. Sammanfattningsvis kan man dra slutsatsen att INTOSAI anger att effektivitetsrevisorn bör åtnjuta ett betydande utrymme för utövade av sitt professionella omdöme och att det är olämpligt med omfattande styrning i form av standardisering. Mot denna bakgrund måste man ställa sig frågan: varför har riksrevisorerna ändå valt att begränsa det professionella

¹⁵ INTOSAI: ISSAI 3000–3100, s. 12.

¹⁶ INTOSAI: ISSAI 3000-3100, sid 7f.

¹⁷ INTOSAI, ISSAI 3000–3100, s. 37

utrymmet för effektivitetsrevisorerna på Riksrevisionen? Här kommer jag presentera flera tänkbara förklaringar.

Dilemman avseende professionellt utrymme

Genomgången hittills tyder på att man kan förvänta sig att effektivitetsrevisorer ska ha ett tämligen betydande utrymme för sitt professionella omdöme. Detta gäller framför allt alla typer av hierarkisk kontroll. Situationen blir emellertid mer komplex när man har överordnade som har en gedigen bas i professionen. I stället för att utöva professionsmakt kan de då vilja agera som medlemmar i professionen, och kommentera granskningar som en del av en kollegial kvalitetssäkringsprocess. Chefernas legitimitet grundas då på professionell senioritet.

Förekomsten av båda dessa grupper (chefer med positionsmakt och professionella med professionsmakt) ger emellertid lätt upphov till förvirring och det finns risk att revisorer underordnar sig deras kritik enbart på grundval av deras position i hierarkin. Då hotas åter det självständiga utövandet av det professionella omdömet, varför chefer måste agera med försiktighet när de gör anspråk på att agera som seniora professionella. Inom ramen för en kollegial granskningsprocess kan kollegorna exempelvis inte *fordra* utan endast rekommendera ändringar. En överordnad kan däremot *fodra* ändringar.

Ett betydande professionellt utrymme har emellertid en rad förutsättningar. För det första förutsätter utrymmet att högkvalificerade och erfarna utredare rekryteras, som självständigt kan ta sig an uppgiften på ett förtroendeingivande sätt. Om inte riksrevisorer, chefer och externa intressenter litar på deras omdöme, kan man knappast begära att det ska få ett särskilt stort utrymme. Rekryteringsstrategin är därför central.

För det andra förutsätter det professionella utrymmet att det finns arenor för professionell kunskapsutveckling och kvalitetssäkring. På så vis kan man säkerställa att revisorerna håller sig uppdaterade på sitt kunskapsområde, samtidigt som den kollegiala granskningen (idealt) bidrar till bättre produkter.

För det tredje förutsätter det professionella utrymmet att revisorns oberoende kan säkras. Det gäller såväl vid rekrytering, som vid den löpande granskningsprocessen. Här kan en rad olika typer av mekanismer och principer tillämpas. Oberoende ska således inte förstås som en fråga enbart om granskningsprodukterna, utan också som en fråga om den process i vilken de har tillkommit. Oberoende ska inte heller förväxlas med sanningssägande, eftersom slutsatser av granskningar alltid kommer rymma betydande inslag av tolkning.¹⁸

Till nackdelarna med ett stort professionellt utrymme hör att det kan bli svårare för cheferna att säkerställa en jämn kvalitet i granskningarna. I och med att varje revisor ges detta utrymme tas en risk. En granskning som leder till omfattande kritik externt kan påverka förtroendet för myndigheten negativt, på ett sätt som består under många

¹⁸ Se vidare Bringselius (2013).

år framöver. Myndigheten blir därför sårbar och man måste balansera förtroende med kontroll på ett delikat sätt.

Ett sätt att balansera beslutsutrymmet i granskningsprocessen, mellan effektivitetsrevisorer och riksrevisorer är att rekrytera riksrevisorer med en gedigen bas i professionen. Så har man exempelvis gjort i den brittiska motsvarigheten till Riksrevisionen (NAO). Det innebär inte att riksrevisorerna, med detta som grund, ohämmat kan minska det professionella utrymmet; de kommer fortfarande att behöva respektera detta och vara försiktiga när de vill agera i kvalitetssäkringen.

Varför begränsades det professionella utrymmet på Riksrevisionen?

Det kan finnas flera anledningar till att Riksrevisionen har valt att begränsa det professionella utrymmet inom effektivitetsrevisionen. En kan vara tidens tankeströmningar och ideal. Med New Public Management (NPM, se Hood 1991) har bland annat idéer följt om att beslutsmakt ska koncentreras till chefer, snarare än professioner, i alla typer av organisationer.

En annan förklaring är olika tolkningar av kvalitet. Inom effektivitetsrevisionen på Riksrevisionen fanns det en ambition att skapa en överlag högre, men också jämnare, kvalitet i granskningarna, när Riksrevisionen bildades. Riksrevisorerna talade om ett behov av en ”uppstagning”¹⁹ av effektivitetsrevisionen och avsåg då bland annat den nya granskningsinriktningen. I stället för att arbeta främjande, ville man nu presentera granskningar som skulle användas som underlag för ansvarsutkrävande i riksdagen. Därför kom man också att fokusera mer på formella normer och granskning av regelefterlevnad. Ingen skulle kunna ifrågasätta slutsatserna i granskningar. En riksrevisor²⁰ betonade att granskningarna skulle genomföras på ett sätt som säkerställde att myndigheten inte uppfattades som ”en allmän tycka till-instans”. Efter riksrevisionsutredningen²¹ tvingades man senare backa om granskningsinriktningen, men organisationen hade då redan utformats på ett sätt som skulle stödja denna. Begränsningarna av det professionella utrymmet kan förstås som ett led i det tidiga arbetet med en ändrad granskningsinriktning. Eftersom granskningen inriktades allt mer mot kontroll av regelefterlevnad ansågs att det inte behövdes så mycket utrymme för revisorernas subjektiva omdöme. Tvärtom betraktades detta som ett problem, eftersom det uppfattades just som ”tyckande”. De strukturer som då etablerades, kan nu vara svåra att bryta upp.

En tredje förklaring till utvecklingen på Riksrevisionen kan vara en brist på samsyn kring riksrevisorernas roll i myndigheten. Man kan skilja mellan två positioner, där riksrevisorn antingen kan betraktas primärt som expert eller primärt som chef. I båda fallen är riksrevisorn förtroendevald. För att särskilja de båda rollerna kan man exempelvis titta

¹⁹ Riksrevisor Lennart Grufberg, intervju nr 50, nov. 2003.

²⁰ Riksrevisor Eva Lindström, intervju nr 51, nov. 2003.

²¹ Sveriges riksdag 2008/09:URF1 & URF3.

närmare på formella rekryteringskriterier, men även på olika informella faktorer, såsom tolkningar av betydelsen av riksrevisorns signatur i granskningsrapporter. Tabell 1 visar ett sätt att särskilja de båda tolkningarna av riksrevisorns roll.

Tabell 1. Två tolkningar av riksrevisorns roll.

	Riksrevisorn som expert	Riksrevisorn som chef
Primär rekryteringsgrund	Förankring i revisions- professionen/-rna	Förankring i yrkesrollen* som chef
Primär roll	Att utveckla och kontrollera granskningsarbetet och dess output.	Att övergripande och administrativt utveckla och kontrollera verksamheten och ansvara för dess externa relationer.
Signatur på granskningar	Personlig garant för granskningens kvalitet.	Symbolvärde, som representant för myndigheten.
	*) Vissa betecknar idag chefsarbetet som en profession.	

Om man utgår från att riksrevisorn är expert, blir det också dennes uppgift att utveckla och kontrollera granskningsarbetet och dess output. Sin legitimitet får riksrevisorn då genom en utbildnings- och erfarenhetsmässig förankring i – och dialog med – den aktuella revisionsprofessionen. Signaturen i granskningsrapporter ska i det fallet tolkas som en personlig garant för granskningens kvalitet.

Om man i stället utgår från att riksrevisorn primärt ska vara chef, snarare än expert, blir dennes primära uppgift att övergripande och administrativt utveckla och kontrollera verksamheten samt att ansvara för dess externa relationer. Legitimiteten får riksrevisorn då från sin erfarenhet från olika chefspositioner och dennes signatur ska förstås mer symboliskt.

Enligt Regeringsformen (13 kap 7§) beslutar riksrevisorerna självständigt om slutsatserna av sin granskning, vilket har tolkats som att de också måste skriva under rapporterna. Det finns dock inget som hindrar att denna uppgift delegeras till underordnade.

De kravprofiler som har använts vid rekrytering av riksrevisorerna är tyvärr inte offentlig handling. De hade annars kunnat ge viss vägledning om hur KU och därmed riksdagen resonerade vid rekryteringen. Däremot kan man notera formuleringen i riksdagsstyrelsens framställning *Riksdagen och den statliga revisionen* (Sveriges riksdag 1999/2000:RS1) i frågan om vilka krav som bör ställas. Där skriver man:

"Den person som innehar ämbetet måste därför ha stor integritet och åtnjuta högt anseende både inom förvaltning och hos politiska företrädare. Riksrevisorn måste således ha goda – såväl professionella som personliga – egenskaper sannolikt förvärvade under en lång tjänstgöringstid på hög nivå inom statsförvaltningen." (Sveriges riksdag 1999/2000:RS1, sid. 42)

Uttalandet rymmer inga krav på erfarenhet från revisionsarbetet. I stället talar man om *anseende*, vilket får förutsättas ha särskild betydelse för att bygga externa relationer (se tabell 2, riksrevisorn som chef). När man talar om *professionella egenskaper* kopplas det till *tjänstgöringstid på hög nivå inom statsförvaltningen*, vilket närmast kan tolkas som erfarenhet från chefsarbete. Riksrevisorerna har också i regel rekryterats från högre chefspositioner i förvaltningen.

Av formuleringen ovan och den praxis som har utvecklats vid rekrytering av riksrevisorerna framgår att riksdagen primärt har sökt en riksrevisor som primärt ska ta rollen av chef. Denna slutsats får också stöd när man tar del av riksdagens kritik 2008-2009 (Sveriges riksdag 2008/09:URF1, URF3) mot den nya granskningsinriktning som de tre första riksrevisorerna genomförde. I riksrevisionsutredningens rapporter slås fast att det i förarbetena inför Riksrevisionens bildande inte någonstans stipulerades att riksdagen önskade en ny inriktning av den statliga effektivitetsrevisionen. Det kan också tolkas som att riksdagen primärt önskade riksrevisorer som fungerade som chefer, snarare än som experter. Riksrevisorerna tog således på sig en roll som riksdagen kanske inte hade förväntat sig. Inte heller revisorerna inom myndigheten hade väntat sig att riksrevisorerna skulle lägga så stor vikt vid det konkreta granskningsarbetet. De tre första riksrevisorerna hade ett annat synsätt, som sedan möjligen kan ha gått i "arv" även till deras efterträdare. Här behövs en öppen diskussion med riksdagen, om förväntningar och önskemål i förhållande till dessa myndighetschefer och inte minst om hur kravprofilen ska se ut, när nya riksrevisorer rekryteras. En mer öppen process kring denna rekrytering hade underlättat en sådan diskussion.

Slutsatser

Detta kapitel har diskuterat dilemman avseende effektivitetsrevisorns professionella utrymme. Forskningen om revisorns roll och situation i en kontext av Supreme Audit Institutions är begränsad och mer kunskap på detta område har efterlysts (Humphrey 2008). I det sammanhanget är erfarenheten från Riksrevisionen intressant. När myndigheten bildades valde riksrevisorerna att öka sitt eget inflytande över granskningarna, samtidigt som revisorns professionella utrymme i stället minskades. Ambitionen var att öka kvaliteten i granskningarna. Kritiken från revisorerna har varit omfattande och handlat om såväl minskad motivation som principiella avvägningar. Frågan om det professionella utrymmet innebär en svår avvägning i dessa avseenden, men visar också på förekomsten av tydliga normer i INTOSAI:s riktlinjer och den internationella litteraturen kring revision, som stipulerar att revisorns professionella utrymme bör vara tämligen omfattande.

Kapitlet argumenterar för att en anledning till utvecklingen och konflikterna i frågan om det professionella utrymmet på Riksrevisionen kan vara oklarhet avseende riksrevisorernas roll. Dessa kan antingen vara tillsatta primärt för att säkra granskningens kvalitet eller primärt för att administrativt leda och utveckla verksamheten och dess relationer. Här finns tecken på diskrepans mellan riksrevisorernas egen syn och den som riksdagen med sin rekrytering och lagstiftning ger uttryck för. En mer öppen diskussion kring kravprofilen för riksrevisorer, i Konstitutionsutskottets arbete med rekryteringen, hade sannolikt motverkat sådana förväntningsgap. Det finns då också anledning, som kapitlet indikerar, att överväga att rekrytera riksrevisorer med en solid bakgrund i det konkreta professionella arbetet med effektivitetsrevision i staten.

Referenser

- Bringselius, L. (kommande 2014) The dissemination of results from Supreme Audit Institutions: Independent partners with the media? *Financial Accountability and Management*.
- Bringselius, L. (2013) *Organisera oberoende granskning: Riksrevisionens första tio år*. Lund: Studentlitteratur.
- Bringselius, L. (2011). *Performance audit at the Swedish Supreme Audit Institution (SAI)*. The Lund Institute of Economic Research Report Series, no. 2011-01. Lund: Lunds universitet.
- Cowperthwaite, P. (2009) Culture matters: How our culture affects the audit. *Accounting Perspectives*, 9(3): 175-125.
- Dillard, J.F. & R. Bricker (1992) A critique of knowledge-based systems in auditing: The systemic encroachments of technical consciousness. *Critical Perspectives in Accounting*, 3: 205-224.
- Dirsmith, M. & J. McAllister (1982) The organic vs. the mechanistic audit. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 5(3): 214-228.
- EC (2010) *Audit policy: Lessons from the crisis*. Green Paper. October. Bryssel. [EC: European Commission]
- Fischer, M.J. (1996) Real-izing the benefits of new technologies as a source of audit evidence: An interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (2/3): 210-242.
- Freidson, E. 2001. *Professionalism: The third logic*. Chicago: University of Chicago Press.
- Hertting, N, Jungerhem, S & Sjöblom, A (2012) *Kvalitetsbedömning av effektivitetsrevisionens granskningsprocess*. Uppsala: Uppsala universitet.
- Humphrey, C. (2008) "Auditing research: a review across the disciplinary divide", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2): 170-203.
- Hood, C. (1991) 'A Public Management for All Seasons', *Public Administration*, 6(3): 3-19.

- IAASB (2010) Brev till Europeiska Kommissionen avseende Green Paper. [IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board] Daterat 8 dec. 2010.
- ICAEW (2006) Audit Quality: Fundamentals – Principles-based auditing standards. [ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England & Wales]
- IFAC (2011) Integrating the business reporting supply chain: A report based on recommendations from key business leaders from around the world. [IFAC: International Federation of Accountants]
- INTOSAI: ISSAI 3000–3100. [Performance Audit Guidelines]
- INTOSAI, Implementation Guidelines for Performance Auditing.
- Power, M. (2003) Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4): 379-394.
- Solomon, I. (1987) Multi-auditor judgment/decision making research. *Journal of Accounting Literature*, 6: 1-25.
- Sveriges riksdag 2008/09:URF1 Uppföljning av Riksrevisionsreformen: Riksrevisionens styrelse, ledning och hanteringen av effektivitetsgranskningar.
- Sveriges riksdag 2008/09:URF3 Uppföljning av Riksrevisionsreformen II: Effektivitetsrevisionen, den årliga revisionen och den internationella verksamheten.