



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

REVISIONSKEDJAN

En studie om revision med delad förvaltning i EU

Viggo Marminge

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	HT/2021
Handledare:	Emma Ek Österberg
Examinator:	Gustaf Kastberg Weichselberger

Sammanfattning

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Titel (svensk):	Revisionskedjan
Titel (engelsk):	The Audit Chain
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	HT/2021
Handledare:	Emma Ek Österberg
Examinator:	Gustaf Kastberg Weichselberger
Nyckelord:	Revision, The Audit trail, Europeiska Unionen, Ekonomistyrningsverket, Delad förvaltning

- Syfte:** Studiens syfte är att bidra med ökad kunskap och perspektiv på hur reviderbara objekt skapas över flera institutionella lager. EU-programmen med delad förvaltning består av flertalet institutionella lager och sträcker sig över en stor heterogen population. Längre sågs detta som ett stort hinder för att kunna utföra revision. För att närma sig studiens frågeställning har det svenska revisionsorganet för EU-programmen valts som studieobjekt.
- Teori:** Huvudsaklig teori har varit Powers (2021) revisionsspåret (The Audit Trail) som separerar mikroprocesser från aggregerade bedömningar i revisionsprocessen. Analysverktyget baseras på att separera dessa två och identifiera vilken roll och värde som revisionen besitter samt ger till andra aktörer. Revisionsteori har även förkommit för att förklara och ge grund hur revisionen kan tolkas och kategoriseras.
- Metod:** Empirin i studien består av kvalitativa djupgående intervjuer i samband med dokumentanalys. Intervjupersonerna har varit revisorer på det nationella reviderande organen. Dokumentanalysen har bestått av revisionsuttalanden och årliga rapporter för EU-programmen.
- Resultat:** Studiens huvudsakliga resultat påvisar att revision mellan institutionella lager möjliggörs genom revisionskedjan. En process där flera revisionsspår bygger på varandra och kan använda bedömningar från tidigare revisioner som primärspår och därav minska antalet revisioner som nivåer uppåt i kedjan måste utföra.

Innehåll

Abstract	5
Introduktion	6
Bakgrund	6
Problembeskrivning.....	7
Syfte.....	9
Forskningsfrågor	9
Teoretisk referensram.....	10
Revisionsteori.....	10
Systemrevision och substansrevision	10
Revisionsdefinition.....	11
Finansiell revision	12
The Audit Society.....	14
Revisionsspåret.....	14
Revision i EU	16
Analysverktyg	16
Metod	18
Bakgrund och Design.....	18
Fallstudiedesign.....	19
Intervjuer och kompletterande dokumentanalys.....	19
Urval.....	20
Urval intervjuer	20
Inhämmandet av Empirin	21
Intervjuer i praktik.....	23
Bearbetning	23
Kvalitativ textanalys.....	24
Generaliserbarhet.....	25
Resultat.....	26
Beskrivning utav revisionen utifrån dokumentstudier.....	26
Intervjuer i studien.....	28
Revisionsprocessen	28
Revisionsprocessen i detalj	32
Systemrevision	32
Projektrevision.....	34
Resultatens värde och syfte till andra aktörer i systemet.....	38
Analys.....	41

Samproduktion och konstruktion av revisionsobjektet	41
Checklistor som process	42
Kommensurabelt värde.....	43
Skarp revision och informella kopplingar	44
Primärspårens transformation till bedömningar	44
Revisionskedjan.....	46
Slutsatser	48
Centrala slutsatser och bidrag till forskning samt praktik	49
Vidare forskning.....	50
Referenser.....	51
Bilaga 1	54

Abstract

The governing system for EU-programs with shared management systems are audited through a number of institutional levels. This fact was established by Michael Power in 1997 as a major hindrance in the development of an effective audit system that permeated these levels. Not only would the needed amount of audits being made be too large for a central auditing agency, the heterogeneity in both audited objects and audit agencies in each member state be too varied to apply a audit system to. Today we find that these programs with shared management are being audited. The central questions asked by this study is: How are audited objects created in the context of multiple institutional layers? And, What characterizes such audits and how are audit trails created between the institutional layers? Through Powers (2021) logic of “*The Audit Trail*”, which divides the production of primary traces from the production of organizational performance accounts as well as an analysis of audit types, the study examines these questions.

The study’s empirical method was comprised of interviewing auditors at the national auditing office in Sweden along with an analysis of annual control reports produced by the same office. Interviews provide a detailed description of the audit process as well as the interaction and value created between institutional levels. The reports were used in conjunction with the interviews, with them often being referred to by interviewees as the audit’s primary result. By separating the production of primary traces within the different practises from the standardised organisational accounts, the study tries to answer its main questions.

The findings show that along with a heavily regulated, standardized and centralized control system, several audit trails assemble to form an audit chain. This is how auditable objects are created and characterized. The audit chain, an addition to the audit trail, enables auditing of the programs under shared management as a whole. By reducing primary traces into already aggregated organizational accounts as institutional layers progress, the audit chain is kept intact. In direct audit trails, indirect trails are also present which are compiled of demands from other audit trails in the chain. These findings show a vertical form of hybrid accountability present in an auditing system where numerous institutional layers are present.

Keywords: Audit, The audit trail, European Union, Ekonomistyrningsverket, Shared management

Introduktion

Kapitlet ger en bakgrund till hur Europeiska Unionens (EU) program med delad förvaltning fungerar, samt vilka aktörer som ingår i systemet. Därefter presenteras studiens syfte, forskningsfrågor och problembeskrivning.

Bakgrund

EU står inför en ny budgetperiod som kommer att bidra till stora förändringar för den politik som förs. Avgiften som Sverige betalar in höjs och systemet som används för att kontrollera och utvärdera den EU-politik som utförs på varje medlemsstats mark förändras (Europeiska Kommissionen, 2021a). Vi är mitt i övergången mellan budgetperioderna 2014–2020 till 2021–2027 och den nya budgeten för med sig stora löften om återhämtning och förbättringar (Europeiska Kommissionen, 2021b). År 2019 var Sveriges medlemsavgift till EU 37,7 miljarder kronor och för år 2021 ser vi att avgiften ökat till 47,2 miljarder kronor. Detta är en avsevärd ökning men vad dessa summor inte avslöjar är återflödet till nationerna. År 2019 var återflödet 12,6 miljarder kronor och år 2021 uppgår återflödet till 30,3 miljarder (Riksdagen, 2021). I den nya programperioden uppgår hela budgeten för 2021–2027 till 1 211 biljoner euro (Europeiska kommissionen, 2021c), en enorm summa med höga ambitioner om återhämtning, modernisering och hållbarhet.

Summan som återvänder till medlemsstaterna är inte enbart avsedd som avgiftsreduktion från medlemsavgiften till EU utan som öronmärkta summor med politiska ändamål. EU använder sig av program och fonder för att genomföra sin politik, dessa med olika inriktningar och mål. Programmets inriktning berör bland annat jordbruk, fiske, regional utveckling, social jämlikhet, migration med mera. Huvuddelen utav återflödet – ungefär 80 procent hanteras genom vad som kallas delad förvaltning (Europeiska kommissionen, 2021d). Delad förvaltning innebär att EU har ett övergripande ansvar men utförandet ansvarar respektive medlemsnation för. I Sverige utser regeringen myndigheter som ansvarar för förvaltandet av fonderna och att medlen når stödmottagarna enligt EU:s program (Europeiska kommissionen, 2021d). Jordbruksverket samt Tillväxtverket är exempel på myndigheter med ansvar för implementeringen, som förvaltningsmyndigheter. Kedjan för implementering av EU-policy kräver också ett stort ansvar hos varje medlemsnation för korrekt hantering. Detta förutsätter ett system för kontroll och försäkran för att varje land sköter fonderna enligt EU:s intention. Längs implementationskedjan följer revisionen, med övergripande kontroll på EU-nivå genom

European Court of Auditors (ECA) samt genom ett oberoende revisionsorgan hos varje medlemsnation. ECA rapporterar direkt till Europeiska Kommissionen och ger dem nödvändigt material för beslut. Detta är en direkt funktion för ansvarsutkrävande mot respektive medlemsnationens implementering av budgeten (European Court of Auditors, 2021). ECA:s funktion liknar den som en nationell Supreme Audit Institutions (SAI) har, alltså det högsta revisionsorganet inom en stat eller överstatlig organisation (INTOSAI, 2021). ECA utför revision av implementeringen av budgeten inom medlemsnationerna, främst genom att granska de nationella revisionsorganen. Dessa kan strukturellt se något olika ut i varje medlemsnation, varvid vissa är en del utav SAI, är andra separerade organisationer.

I Sverige är Ekonomistyrningsverket (ESV) revisionsorgan på nationell nivå för EU-fonderna (Ekonomistyrningsverket, 2021). ESV rapporterar årligen sitt revisionsarbete till Regeringen, Kommissionen samt relevanta myndigheter. Arbetet sker genom systemrevisioner och räkenskapsrevisioner utav förvaltande myndigheterna (FM) samt projektrevisioner utav stödmottagarna (SM). Uppgiften för den svenska revisionsmyndigheten beskrivs vara att granska effektiviteten och ändamålsenligheten i genomförandet av programmen. Revisionsarbetet som utförs av ESV präglas genomgående av EU- förordningar samt otaliga ”guidances” från EU, både förordningarna och vägledningarna skiljer sig från program till program och ställer stora krav på revisionen. Komplexiteten i strukturen utav arbetet med projektrevisioner innebär att revisionsorganet inte bara granskar förvaltande myndighet utan även indirekt granskas stödmottagaren i sin process för att göra ett uttalande kring FM:s effektivitet och ändamålsriktighet. Samma granskning av stödmottagaren måste även följas utav ECA:s revisorer när de granskar ESV, varvid granskningen utav objektet i nedanstående lager även kan innefatta en granskning utav den lägsta nivån i ett kaskadliknande sammanhang.

Det är viktigt att poängtera att samtliga enheter i Sverige som utför arbete med EU-programmen gör det på grund av de krav EU ställer. Det finns alltså en separation inom myndigheter för det arbete som berör EU-programmen. Således är konstruktionen utav systemen för genomförande i sin helhet uppförda utifrån krav från EU, och kan anses vara nischeartade delar inom myndigheterna speciellt avsedda för att enbart hantera kraven.

Problembeskrivning

År 1997 skrev Power i sin bok ”*The Audit society*” att EU behövde genomgå stora förändringar i sin revision för att kunna genomföra tillförlitlig revision. Mindre än en procent av alla

transaktioner granskades och kunde inte ge den statistiska säkerhet som krävdes. Vid detta tillfälle sågs nationella revisionsorgan som för skilda och varierande i kvalitet. Under denna period var skandaler om bedrägerier frekventa och det fanns inte något tillförlitligt sätt att genomföra revision för den delade förvaltningen.

Idag, alltså under programperioden 2014–2020 har mycket kritik framkommit kring stödmottagarens upplevelse som granskningsobjekt i kontrollkedjan (Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, 2018). En stödmottagare kan bli föremål för flertalet granskningar från olika nivåer i kedjan, något som gör den administrativa bördan mycket större och särskilt frustrerande. Stödmottagare genomgår flertalet kontroller. I ansökan måste SM klara *ex ante* kriterier framtagna av förvaltande myndighet för att projektet ska kunna kvalificeras för stöd. Utöver detta kan FM, ESV och ECA behöva granska projektet, och därav göra egna bedömningar kring dess riktighet. Det är ett särskilt komplicerat kontrollsystem som måste penetrera flera lager och appliceras på ännu fler heterogena aktörer. Hur ett sådant system fungerar på ett revisionsmässigt plan är synnerligen intressant. De konsekvenser som vi ser av systemet, med överlappningar av kontrollåtgärder resulterar i en tydlig fråga till vilket värde dessa granskningar faktiskt skapar.

I Michael Powers (1997) *”The Audit Society”* etableras revisionssamhället som explosivt i sin utsträckning. Uttryck som *”performance”*, alltså aggregerade bedömningar appliceras brett för att bedöma verksameters duglighet. Power (1997) beskrev inte revision inom EU som omöjlig, men att den stora mängden disparata revisionsobjekt utgör ett stort hinder. Ett nytt system för att revidera EU-medel skulle behöva operationaliseras. Det system som används för EU-fonderna idag påvisar en applikation som sträcker sig genom flertalet organisatoriska lager, och kan appliceras på en heterogenitet som är särskilt vidd. Hur fungerar ett revisionssystem inom denna kontext för att skapa en jämförbarhet och värdefull information till andra organisationer i denna systemkedja? Exakt hur ett sådant system kan fungera i sin kontext, kan granskas genom revisionsspåret (Power, 2021) som fokuserar på processerna bakom aggregerade bedömningar som rapporteras mellan nivåerna. En studie som berör mikroprocesserna bakom transformationen utav dessa aggregerade bedömningar bidrar till förståelse kring hur man löser frågan om hur man skapat reviderbarhet av ett så brett och olikt system. Genom användningen av revisionsspåret kan vi även förstå hur värde skapas inom en revision som är särskilt reglerad.

Syfte

Syftet med den här uppsatsen är att bidra med ökad kunskap och insikt kring hur reviderbarhet skapas och fungerar över flera institutionella lager där mångfalden av granskade och granskande aktörer är stor. Tidigare forskning har visat att bedömningen av *performance* i revision är långt mer mångfacetterad än vad idealtypiska beskrivningar gör gällande. *Performance* är inte bara något som bedöms utan också skapas i och genom revision. Under senare år har denna forskning skiftat fokus till mikroprocesserna i revision för att belysa och skapa större förståelse för hur reviderbara objekt skapas (Ek Österberg & de Fine Licht, 2021). Power (2021) föreslår att sådana processer kan förstås och studeras genom begreppet *revisionsspår* (the audit trail) som beskriver hur obearbetad information om den reviderade verksamheten görs till bedömningar. Att öka förståelsen för hur denna process tar sig uttryck genom många institutionella lager, det vill säga hur granskningsbara objekt skapas i en sådan kontext, är den här studiens ambition.

EU-programmen är ett omfattande samarbete som rör sig över flertalet institutionella lager och policyområden. Längre sågs dessa som omöjliga reviderbara på grund av dess heterogenitet och den stora mängd revisioner som måste göras (Power, 1997) men idag genomförs revision i samtliga medlemsländer. Revisionen inom EU-programmen blir därav studieobjekt som tillåter oss att närma oss denna komplexitet.

Forskningsfrågor

1. Hur skapas granskningsbara objekt i en kontext av flera institutionella lager?
2. Vad kännetecknar en sådan revision och hur skapas revisionsspår mellan de institutionella lagren?

Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras den teoretiska referensramen. Denna utgår från tidigare forskning om revisionsmässig teori och revisionsspåret. Kapitlet inleds med revisionsteori kring revisionens roll, syfte och utveckling. Därefter beskrivs revisionen av EU:s fondmedel och avslutas med revisionsspåret samt analysverktyget.

Revisionsteori

Revision har ingen entydig definition. I bred bemärkelse ska revisionen möjliggöra för ansvarsutkrävande eller bidra till förbättring av den granskandes verksamhet genom en oberoende granskares sammanställda bedömning (Ek Österberg & de Fine Licht, 2021). Huvudsakligen talas det om två olika typer, verksamhetsrevision och finansiell revision (Carrington, 2014). Dessa två kan definieras som två fokusområden inom revisionen.

Den finansiella revisionens fokus på korrekthet och laglighet, ställs ofta mot verksamhetsrevisionens granskningar kring effektivitet och ekonomisk sundhet, varvid den svenska revisionen följt med New Public Management (NPM) trender om starkare verksamhetsrevision hos det nationella revisionsorganet (Pollitt & Summa, 1997). Finansiella revisionen är oftast något tydligare i sin uppgift. Att närma sig en verksamhetsrevision på en djupare nivå kan göras genom att dela upp den i två olika termer, systemrevision och substansrevision (Svårdsten, 2019).

Systemrevision och substansrevision

Verksamhetsrevision har inom den offentliga sektorn haft ett huvudsakligt fokus på systemrevisioner varvid systemen kring organisationens kärna granskas. Dessa system kan klassas som särskilda rutiner eller processer inom verksamheten och granskas mot standarder eller regler. Systemrevision är framträdande i statlig revision och inkluderar i praktiken rådgivning och verktyg för förbättring av dessa system (Summa, 1999). Systemrevisionen sätter ett fokus på avvikelser från regelstandarder och annan karaktäristika för organisatorisk sundhet. Denna typ av revision är präglad av en standardiserad metod, vilket innebär att revisionen inte anpassas till granskningsobjektet. Utöver detta avser nyttan till större andel bidra till den granskade snarare än att tillstå med underlag för beslutsfattare eller andra aktörer med intresse för ansvarsutkrävande. Systemgranskningar arbetar huvudsakligen för att avgöra sundhet i

verksamheters system och finner sig närmare endemiskt för det arbete som nationella revisionsorgan utför (Svärdsten, 2019). Denna typ av revision beskrivs också ha ersatt andra typer av utvärdering av myndigheter (Pierre, et al., 2018).

Fredrik Svärdsten (2019) beskriver substansrevisionen som avser granska själva huvudaktiviteten som verksamheten bedriver. Substansrevisionen skiljer sig åt från systemrevisionen och skillnaderna kan användas för att illustrera hur typen av revision påverkar vilka målsättningar som ställs upp. Substansgranskningar till skillnad från systemrevisionen måste göra subjektiva bedömningar av parametrar som anses vara bra respektive dåliga. Därav krävs också en fallbaserad anpassning efter granskningsobjekten. Svärdsten (2019) påvisar att substansgranskningar, vilka har en större chans att bidra med relevant information för beslutsfattare, gör revisorer mer benägna att reservera sig i sina slutsatser. Dessa granskningar fäster således större vikt vid slutsatser och resultat som är anpassade för den enskilda organisationen och utanför den standardiserade metoden. I korthet kan det beskrivas som att systemrevisionen avser granska om en myndighet fungerar eller inte och att substansrevisionen syftar till att avgöra om en myndighet fungerar bra eller dåligt. I det fallet att man genomför en substansrevision finns alltså ett större utrymme för tolkning hos både en granskade och beslutsfattare kring den faktiska innebörden i bedömningen. Särskilt när man reserverar sig från tydliga bedömningar och påvisar en större ambiguitet, i rädsla för kritik mot den egna legitimiteten (Svärdsten, 2019).

Revisionsdefinition

Revisionsdefinitioner baseras ofta på en beskrivning av dess roll, funktion, avsikt eller utifrån vilka aktörer som är inblandade, men varierar ofta. Just denna breda och formbara definition är en av fenomenets styrkor (Power, 1997) och något som har bidragit till revisionens stora spridning som verktyg. Syftet bakom revisionen kan skilja sig och beskrivs av Thomas Carrington (2014) som försäkrans, förbättring, försäkring, komfort och legitimitet. De tre första syftar huvudsakligen till att minska informationsasymmetrin som uppstår enligt agent principalteori. Informationsasymmetrin innebär att agenten, alltså den som utför verksamheten besitter ett övertag i och med dess funktion som utförare. Principalen, eller beställaren kan själv inte utföra verksamheten och måste då till viss del förlita sig den information som ges av agenten. Där kan revisionen bidra med att minska den grad som principalen måste förlita sig på agenten. Försäkrans bidrar till att skapa trovärdighet till agentens rapportering, bland annat

genom att bidra med och tillgängliggöra information (Carrington, 2014). Genom att en kontroll utav uppgifterna har skett kan man lugna principaler genom att kontrollera agentens uppdrag.

Förbättring fokuserar på revisionens egen möjlighet till påverkan genom att utöva en medlande och konsulterande roll. I en sådan revision kan ett resultat ofta bli en omprövning av en organisations identitet varvid nya revisionsparametrar blir bevis för vad en organisation borde göra, samt hur de presterar i dessa (Justesen & Skaerbaek, 2010).

Försäkring fungerar genom att delvis överlåta ansvaret för verksamhetens korrekthet då den granskas. Ansvaret förflyttas till revisionen som garant för att den granskades uppgifter stämmer. Dock stämmer inte detta i lagförd mening men kan ha den praktiska effekten. Metoden för dessa kan ske genom att revisionen utför granskningar, korrigeringar samt kontrollerar uppgifternas korrekthet (Carrington, 2014). Detta syfte innebär att andra aktörer kan förlita sig på resultatet från den reviderade genom en revision.

Däremot skiljer sig komfort och legitimitet mot Carringtons (2014) tidigare syften i sin utgångspunkt. Komfort avser förklara revisionen som medel för att skapa en granskning som minimerar risker och bidrar till revisorns komfort för att sitt uttalande är riktigt. Begreppet komfort är tätt sammanbundet med de riskbedömningar som revisorer ofta gör i sitt arbete. Varvid risknivåer måste minska för att skapa en professionell komfort för att deras bedömningar kommer att vara korrekta.

Legitimitet syftar till revisionens förmåga att framställa legitimitet till de organisationer som de granskar, likväl kan revisionen själv vinna legitimitet på att genomföra granskningar (Carrington, 2014). Begreppet syftar till den gemensamma vinsten som båda aktörer gör när de får granska och blir granskade. Det är även viktigt att säga att genom revisionen skapas en otvivelaktig legitimitet för den process eller organisation som granskas, utan särskild kritik mot revisionens tillvägagångsätt (Power, 2003). Något som Power (2003) menar är att detta fungerar eftersom revisionens metod inte är fastställd och ofta obskyr, är den svår att utvärdera och bevisa. Detta kräver därför att den egna legitimiteten stärks.

Finansiell revision

Revisionen har alltså fler syften varvid flertalet kan hänföras till ett specifikt fall. Finansiell revision förklaras ofta genom funktionen av att upptäcka och identifiera felaktigheter och bedrägerier, men verkligheten är mer obskyr och exakt vad som innefattas inom en finansiell

revision kan snarast beskrivas som expertbedömningar utan en heltäckande försäkran om riktighet (Power, 1997). Funktionen utav finansiell revision kan beskrivas som försäkran men genomsyras av brister i sin förmåga att bidra till en fullständig försäkran då verksamheter trots revision kan genomgå misslyckanden (Power, 1997). Den dunkla funktionen och metoden för finansiell revision är vad som gör den applicerbar på flera områden. Men det gör även att denna kategorisering av revisionens syften inte alltid är enkel och tydligt utan ofta innehåller flera nyanser samt komplikationer.

Revisionen påverkas mycket utav den kontext som den agerar inom. I sektorer eller organisationer vars verksamhet är starkt politiserad är revisionen särskilt influerad av sin omgivning. Resultatet av detta, observerat inom socialtjänsten, är en typ som kan kallas skarp revision (Ek Österberg & Kastberg, 2017). Denna typ karaktäriseras utav dess funktion att förhålla sig nära till regleringar och standarder, en prevalens av sanktioner och en särskilt standardiserad form utav revision. Skarp revision, är ofta välorganiserad och har tillräcklig personalkompetens som besitter expertkunskap inom sitt område. Typen av revision agerar för att förstärka den centrala styrningen och bidra till en standardiserad revision med en stark koppling till regelverk (Ek Österberg & Kastberg, 2017). Intressant för denna typ är dess fokus på process, snarare än utfall. Ett sådant fokus presenterade Power (1997) som mer förekommande när revision på revision förekommer. I dessa fall definieras inte kvalitativ revision genom utfallet, då det ansågs vara otydligt och fallbaserat. Istället är själva metodiken indikativt av god revision och därav vad som bedöms. När regelefterlevnad granskas ser man också en förskjutning från verksamhetens egentliga mål till följsamhet (Wijen, 2014). Även intressant för skarp revision är dess funktion som styrningsverktyg (Ek Österberg & Kastberg, 2017). Genom en hårdare regulativ nivå, kringgår man mycket av den personliga kompetensen hos revisorer och reducerar deras handlingsutrymme. I vissa politiskt känsliga områden som inom socialtjänst, görs det tydligt att det finns ett behov av centralisering där revisionen kan användas som styrningsverktyg (Ek Österberg & Kastberg, 2017), mycket i kontrast till revisorers egna rolluppfattningar av oberoende och expertis. Det är därför rimligt att se en minskning i revisorers legitimitet i högt reglerade sektorer vad deras egna professionalitet kringgås.

The Audit Society

Power påvisar i sin bok *"The audit society"* (1997) en applikation som sträcker sig över till organisationer som traditionellt inte ingick i synen av vad som kan vara föremål för revision. Framförallt belyser Power (1997) en markant utökning av revision både i mängd och spridning till allt fler områden. Power (1997) pekar på denna utökning som en effekt inom *NPM* varvid granskning som kontroll för *Value for money*, vilket syftar till ekonomisk sundbarhet och effektivitet och kostnadskontroll, blir satt relation till kvalitet, något som motiveras med starkare ansvarsutkrävande inom styrning (Power, 1997). För att överbrygga revisionen till nya områden som inte är direkt finansiellt mätbara skapas bedömningar av *performance* anpassade för att kunna mätas och utgöra resultat från organisationer som annars inte skulle kunna utvärderas på samma sätt (Power, 1997). Framträdandet av revision som fenomen utanför den traditionella finansiella revisionen gör att andra sektorer definieras enligt *performance*-faktorer som på många sätt kringgår den reella komplexiteten i verksamheter, och blir till grund för modern styrning (Shore & Wright, 2015). Shore & Wright (2015) pekar på misslyckanden från *NPM*-influerad revision för att faktiskt bidra till större effektivitet eller transparens, men ser ändå ett fortsatt utökande av *The audit society*. Fenomenet innebär kortfattat ett ökat fokus på övervakning och mätning av organisationer (Bromley & Powell, 2012), och har inom forskningen påvisat en större särkoppling mellan faktisk verksamhet och verksamhetsmål, varvid symboliska handlingar eller mål saknar reellt värde (Power, 2021). Utifrån ett forskningsperspektiv saknar revisionsområdet en metod som närmar sig processerna hos aktörerna, i de grundläggande handlingar vilket belyser bakomliggande mekanismerna.

Revisionsspåret

Revisionen som svårtydd och föränderlig i sin form har i mångt och mycket studerats på den övergripande och institutionella nivån. På senare tid har detta gett upphov till ett behov av studier på mikronivå, där revisionsaktiviteter blivit alltmer centrala i förhoppning på en större förståelse av revisionen som reproduktiv aktivitet för institutioner (Ek Österberg & de Fine Licht, 2021). I Powers (2021) artikel *"Modelling the micro-foundations of the audit society: Organizations and the logic of the audit trail"*, etablerar han uttrycket *"The audit trail"* eller *revisionsspåret* som analytiskt verktyg med fokus på de underliggande mikroprocesser som ligger till grund för fundamenten i revisionsområdet. Revisionsspåret utgår ifrån uppgifter som anses besitta en faktiskhet, alltså den givna uppfattningen om ett framtaget materials

antagna riktigt. Faktiskhet är beviset för tilltron till revisionens förmåga att producera sanna reflektioner genom processen (Power, 2021).

Revisionsspåret som logik analyserar faktiskhet genom två centrala processer i revisionsarbetet. Den första processen innebär produktionen av primärspår, eller lättare förklarad som framtagningen av ursprungsinformation som inte nödvändigtvis består av siffror, men till viss del är obearbetad. Andra processen härrör till sammanställningen utav primärspår till aggregerade data genom bedömningar (Power, 2021). Processerna skapar revisionsspåret och i sin enkelhet en logik för revisionen som helhet. Logiken är givetvis en reduktion av verkligheten, som ofta innefattar en unik metodik och är abstrakt. Power (2021) använder denna uppdelning för att peka på den första mikroprocessen som kontrast till uppfattningen om de aggregerade bedömningarna som sker i den andra processen. Därav också behovet av forskning på de primärspår som tycks förstärka revisionssamhället. Power (2021) visar att inom en revision som präglas av en hög grad reglering stärks primärspåren med ökad dokumentation och ett förstärkande av revisionsspåret som ibland inte motsvara ställda kraven.

Emma Ek Österberg & Jenny de Fine Licht (2021) använder revisionsspåret för att belysa hur aktörer agerar bidrar till att göra äldrevården till ett reviderbart objekt. De märker ett skifte i den klassiska rollen av revisor och reviderade varvid båda deltar i skapandet och förstärkandet av revisionsspåret. Detta skiljer sig från de fasta och tydliga roller som tidigare tilldelats revisionen, varvid två separata aktörer, revisor och den reviderade setts som fullständigt åtskilda (Ek Österberg & de Fine Licht, 2021).

Revisionsspåret som analytisk metod splittrar aggregerade bedömningarna och skapar förståelse kring hur reviderbara objekt formges. Det är genom revisionsspåret som logiken bakom systemet som helhet kan urskiljas i organisationerna som deltar. Faktiskhet som begrepp kräver en metod likt revisionsspåret för att förstå den bakomliggande konstruktionen. Med revisionsspåret som teoretiskt verktyg används de två processerna som metod för att titta på aktiviteterna hos revisorerna och hur dessa sedan transformeras till sammanställda data att föras vidare till nästa lager. Det som kan erhållas är ett relativt värde i samtliga aktiviteter hos revisorerna samt vilka av dessa aktiviteter som sammanställs i den andra processen. Bidragande faktorer för studien är förståelsen för det kontrollsystem som appliceras över flertalet heterogena aktörer i ett vertikalt och horisontellt samspel. Det är då viktigt att förstå den andra processen och dess faktiskhet samt värde när den överförs till nästa nivå i systemet.

Revision i EU

I Maastrichtfördraget som trädde i kraft år 1993, sattes krav på European Court of Auditors (ECA) att utföra revision på utgifterna. Detta ansågs särskilt svårt med tanke på att ungefär 80% av utgifterna förvaltades av medlemsnationerna, en avsevärd mängd transaktioner (Power, 1997). För att kringgå denna stora utmaning gjordes urval som kraftigt minskade antalet granskade transaktioner och ansågs ge en tillfredställande risknivå, ungefär en procent av de totala transaktionerna ingick i urvalet. Lösningen var inte perfekt och för flera ansågs urvalet vara för litet och länge ansågs det som omöjligt att revidera EU:s fondmedel. När Maastrichtfördraget etablerades ansågs heterogeniteten och kvaliteten hos respektive nations revisionssystem vara för skilda för att kunna anses som tillförlitliga (Power, 1997). ECA övergick i ett byte från urvalsgranskning till systemgranskning. I och med detta gjordes EU reviderbart genom kravet på regelstyrda nationella revisionsorgan, samt granskandet utav deras system utifrån ett riskbaserat urval (Power, 1997). I väldigt regelstyrda revisionsorgan har man sett att *performance* även implementerats med stora konsekvenser för den institutionella identiteten (Morin, 2011). När Power (1997) befarade att regelstyrd och centraliserad revision skulle adoptera bedömningar av *performance* vilka ville utvärdera verksamheter, trodde man att det skulle göras utan större försiktighet för dess konsekvenser, något som Danielle Morin (2011) såg ske i ett statligt revisionsorgan med hög grad av regelstyrddhet. Detta gör det särskilt intressant om och hur sådana bedömningar av *performance* genomsyrar den väldigt centraliserade EU-revisionen.

Analysverktyg

EU-revisionen har idag nationella revisionsorgan som utför revision på förvaltande myndigheter i respektive land. Hur dessa revisionsorgan har hanterat det problem som Power (1997) lyfte fram och som enligt honom skulle göra dem svårreviderade närmar jag mig i den här uppsatsen revisionsspåret som analysverktyg. Genom att fokusera på de mikroprocesser som underbygger revision belyser jag hur dessa processer möjliggör bedömningar och tillför värde till de olika aktörerna i systemet. Mikroprocesserna konstruerar, enligt ramverket, revisionsobjekten som skapas genom de olika aktörerna i systemet. Resultatet blir särskilt viktigt att analysera för att förstå revisionsspåret är utformat. Den tillåter oss att förstå hur mikroprocesserna bidrar till de aggregerade bedömningar som förs vidare till andra nivåer.

För att studera hur revisionsobjekt skapas är den roll revisorerna har, och hur det utrymme som de agerar inom, också centralt. Powers (2021) begrepp *revisionsspåret* tillåter oss att identifiera revisionens dynamiska förhållande till olika aktörer och hur revisionsobjektet skapas. Separationen av mikroprocesser och bedömningar tillåter en separation av aktörers deltagande och interaktion i respektive delar. Vi kan även se hur reviderbara objekt skapas från heterogena aktörer i ett särskilt lagstyrt område. Något som tillåter en analys av den typ av revision som används samt vilken roll revisionen har.

Metod

I kapitlet visas hur jag har gått till väga för att besvara uppsatsens frågeställningar och syfte. Kapitlet behandlar metodologiska vägval, insamlingen av empiri samt bearbetningen av den.

Bakgrund och Design

Studiens uppkomst härrör sig till mitt eget arbete med EU-fonderna under min praktik. En tidig insikt var dels att kunskapen om systemet för implementation av EU-fonderna var särskilt liten utanför den krets som arbetade med den, dels att systemet var unikt för mig avseende den höga graden av supranationell reglering och höga frekvens av kontroller i flertalet institutionella lager. Konstant under praktiken, pågick arbetet med att hitta sätt som kunde fånga det jag hade observerat i en forskningsfråga. Med tiden fick jag god erfarenhet av revisionsarbetet på nationell nivå och fördelen med att utnyttja insynen och kunskapen som utgångspunkt för uppsatsen blev allt tydligare. Genom att fokusera på ESV, det nationella revisionsorganet i Sverige, kunde jag med stor sannolikhet illustrera dels den unicitet som systemet besitter dels hur dess revisionsprocesser uppkommer och avslutas i relation till de övriga granskningsaktörerna i systemet.

Jag gick in i arbetet med en relativt stor förförståelse för processerna, men behövde skapa en tydlig bild av revisionen i systemet och göra det begripligt med hjälp av teori. Huvudsakligen skulle förförståelsen bidra till bättre analyser och reflektioner i studiens slutskede. Eftersom jag i huvudsak sökte svar på hur granskningsbara objekt skapas i flera institutionella lager samt vad det är som kännetecknar sådan revision och hur revisionsspår skapas, valde jag att analysera empirin med en induktiv ansats. En induktiv process utgår från empiri och går till teori. Med induktivt tillvägagångssätt avser om detta fall på något sätt röra sig mot revisionsteori och institutionell teori i allmänhet (Ridder, 2017). I det här tillvägagångssättet finns även en huvudsaklig aspekt i att kunna röra sig fritt mot den teori som presenterar sig mest lämplig och kan därför förändras under tidens gång (Johannessen, Tufte & Christoffersen, 2020). Den induktiva processen innebär att analysen inte har utgått från eller testats gentemot, ett på förhand konstruerat teoretiskt ramverk (Ridder, 2017). Analysen har i stället skett i växelverkan mellan empiri och teori.

Revisionen på nationell nivå blir en grund för att förstå hur granskningar uppfyller mål om en effektiv och korrekt implementering inom ett komplext system med flertalet aktörer. Avslutet av budgetperioden 2014 – 2020 ger möjligheten att granska och utvärdera den funktion och

interaktion som sker på centrala nationella nivåer och dess uppgift i ett komplext flernivåsystem. I denna period kan även det interaktiva arbetet mellan olika nivåer lättare belysas eftersom det pågår ett anpassningsarbete till den nya perioden. Av dessa medföljande strukturändringar kan man nå mer klarsynta resonemang kring revisionen i den föregående perioden.

Fallstudiedesign

Eftersom avsikten med den här uppsatsen är att skapa en ökad förståelse kring primärt en aktör samt det system som aktören agerar inom förefaller det sig naturligt att genomföra en kvalitativ fallstudie (Alvehus, 2019). Huvudsakligen används metoden för att kunna skapa en konkret, djupgående och noggrann bild av ett specifikt fall (Johannessen, Tufte & Christoffersen, 2020). I ett komplext fall, som EU-revisionen är, agerar kvalitativ metod som tillvägagångssätt för att fylla i luckor och skapa en större sambandsförståelse.

Fallstudier kan vara explorativa eller deskriptiva (Johannessen, Tufte & Christoffersen, 2020) vilket förefaller väl för studiens problembeskrivning och syfte eftersom jag söker svar på både hur granskningsbara objekt skapas och samtidigt beskriva hur sådan revision ser ut. Fallstudien används också på grund av hur revisionen i EU är uppbyggd, då med en reviderande organisation i varje land. Det är också på grund av min tidigare erfarenhet och access som fallstudien används, genom detta är det troligt att man kan nå djupare. Fallstudiens syfte i den här uppsatsen avser huvudsakligen att vara deskriptiv men också explorativ (Johannessen, Tufte & Christoffersen, 2020) i det ämne studien behandlar.

Intervjuer och kompletterande dokumentanalys

Som huvudsaklig metod användes kvalitativa djupgående intervjuer (Esaiasson et al., 2017). Användandet av intervjuer ger ett begränsat antal respondenter och kan i bredare bemärkelse därför inte uttala sig kraftigt generaliserande eller komparativt (Ahrne & Svensson, 2015). Däremot är det betydligt svårare att skapa djuplodad förståelse kring uppfattningar och processer i ett specifikt fall med enkäter eller dylik kvantitativ metod (Lofström & Rombach, 2020). Intervjuer fungerar därför väl för att samla in data som kan på ett flexibelt sätt skapa ett rikt underlag, varvid ett samtal kan fylla ut eventuella luckor, med större detaljrikedom (Johannessen, Tufte & Christoffersen, 2020). För att försäkra sig om att samla ett starkt

underlag kompletterades detta med en dokumentanalys. Dessa blev även nämnda av samtliga intervjupersoner som viktiga dokument och därmed ett viktigt underlag.

Det handlar om att förklara och analysera det fall eller kontext som revisionen här agerar inom. För att ta reda på processernas funktion gör sig intervjuer särskilt lämpade. Fenomenet som studien undersöker finns inom samtliga EU-länder. Jag valde att genomföra en studie på det svenska revisionsorganet som ett exempel bland flera EU-länder, för att söka en närmare förståelse för fenomenet. ESV är det enda revisionsorganet i Sverige och föll då ut som ett naturligt val.

Studiens syfte relaterar till att åstadkomma en större förståelse kring ett något outforskat och särskilt krångligt område. Just vad som värderas och hur praktiken inom fallet ter sig, gör intervjuer till den metod som kan besvara forskningsfrågorna. Metoden gör också att intervjupersonerna kan friare ta upp relevant information och breda ut sig i resonemang kring frågor som är av högre vikt. Intervjuerna rör sig kring en yrkeskår med ett väldigt specifikt fokus, på grund av detta skapas en mindre variation av informanter. Detta ger dock en djuplodad och stark informationsbas varvid erfarenheter av alla program täcks.

Urval

För att kunna fånga fallets komplexitet krävs flera olika empiriska källor som kan, i komplement till varandra metodologiskt bidra med perspektiv kring fallet. Detta kallas datatriangulering (Kuper, Reeves & Levinson, 2008) och avser öka mängden information om fallet. I studien används just intervjuer och dokumentanalys som komplement till varandra för att kunna bidra med en så utförlig bild som möjligt. Det handlar om att fånga så konkreta aspekter av fallet som möjligt. Med de valda datakällorna anses detta möjliggöras.

Urval intervjuer

Studiens urval rör sig till revisorer på Ekonomistyrningsverkets avdelning för EU-revision. Huvudsakligen för att endast en sådan enhet finns i respektive EU-nation men också på grund av dess roll som central aktör i systemkedjan; både aktörer över och under organisationen. Det vore säkerligen intressant att intervjua revisorer på samma nivå i andra nationer, men för att besvara frågeställningen skulle de skilda kontexterna lägga större vikt annanstädes. Revisorerna på ESV har stor professionell kunskap, ofta har de länge arbetat inom fältet, och förstår de

systematiska sambanden väl. En annan viktig anledning till just ESV:s revisorer som intervjuobjekt är en högre grad access till intervjupersoner, då jag själv arbetat som revisor på ESV och därmed som kollega till dessa.

I urvalet för vilka intervjupersoner som valdes var ett viktigt kriterium att de har eller har haft erfarenhet av samordningsansvar för ett program. Samordningsansvar innebär att de ansvarar för att producera programspecifika kontrollrapporter samt, beroende på programmets storlek även utföra en majoritet av det bakomliggande arbetet kring dessa. Detta innebär att intervjupersonerna har en central roll i revisionsarbetet med viss variation vad gäller den programspecifika kontexten. Valet av revisorer förefaller naturligt när deras process som måste granskas i detalj, och fokuset på sådana som agerar som samordnare gör att kunskap om hela processen kan återges.

Som utgångspunkt var målet att genomföra intervjuer som täcka in en god redogörelse för revisorernas egna processer, resultat och förhållningar till olika organisatorer inom systemet. Intervjuerna, tillsammans med rapporterna ger en rik bild utav det studerade fallet. Med tanke på att endast en yrkesgrupp inom en organisation använd intervjuas, skulle det troligtvis tillsammans med textanalysen skapas en rik bild efter ungefär åtta intervjuer (Johannessen, Arne Tufte & Christoffersen, 2020). Urvalet i sig själv utgick som ett bekvämlighetsurval (Esaiasson, 2017). Jag kände på förhand till vilka som arbetade som samordnare för varje EU-program och kontaktade dessa för intervjuer. Utifrån min tidigare kunskap kunde jag nå de mest lämpade revisorerna utifrån aspekten att de hade störst erfarenhet och kunskap av revisionsprocessen. Intervjupersonerna kontaktades via e-mail varvid en presentation av studiens syfte och med en förfrågan om deltagande. Metoden ansågs lämpligast då flera troligtvis redan skulle kunna tänka sig delta från tidigare kollegial kontakt.

[Inhämtandet av Empirin](#)

Intervjuerna genomfördes digitalt, huvudsakligen via Zoom men också med Skype då en av intervjupersonerna angav att tjänsten inte ansågs säker utav myndigheten. Dessa intervjuer gjordes en och en. Att genomföra intervjuerna på detta sätt var mest logiskt på grund av den pågående pandemin men tillät också en enklare inspelning och transkribering av intervjuerna. Detta innebar ett större fokus på själva intervjun då minnesanteckningar kunde reduceras till att anteckna relevanta nyckelord. Att genomföra intervjuerna över videosamtal resulterade även i att inspelad video avspeglade särskilda gester eller annan visuell emfas.

Intervjuerna utgick ifrån en semi-strukturerad intervjuguide som baserades på teoretisk och fallspecifik tematik (Johannessen, Arne Tufte & Christoffersen, 2020). Intervjuguiden som presenteras i bilaga 1 innehåller flera ämnen som bryts ned i flera frågor. Varje fråga avser att få ut så mycket information relaterat till uppsatsens frågeställningar som möjligt. Intervjustrukturen inledde med bakgrundsfrågor som avsåg reflektera erfarenheten hos de intervjuade av revision på ESV men också i EU och revision i övrigt. Vidare ville jag få revisorernas egna uppfattning om hur revisionssystemet fungerar samt vilka aktörer som ingår i dem. Viktigt här var också att få reda på deras egna syn och koppling till andra aktörer. Därefter går frågorna in på arbetsprocessen i detalj för att skapa bild av vad som granskas och hur det sedan uttrycker sig i slutbedömningen. Jag var särskilt intresserad av vilka mottagare som fanns för deras resultat samt hur de själva såg på begreppet ”*performance*”. Intervjuerna avrundades med att fokusera på revisorernas egna åsikter om syftet och värdet som deras arbete tillför.

Dokumenterna som använts för analys är de årsrapporter som direkt korrelerar med de program som intervjupersonerna angav sig arbeta med. Dessa är tillgängliga för allmänheten att inhämta på www.esv.se och publiceras separat efter program. Dokumenten innehåller sådant som förekommer inom intervjuerna och är därför nödvändiga för analys av fallet. Nedan följer samtliga dokument.

Titel		
Rapport	År	Program
Rapport Revisionsuttalande och årlig rapport	2021	Havs- och fiskeriprogrammet (EHFF)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2021	Botnia Atlantica (ERUF)
Årlig rapport med revisionsuttalande	2021	Jordbruksfonderna (EGFJ och EJFLU)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2021	Social delaktighet för dem som har det sämst ställt (FEAD)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2020	Regionala strukturfondsprogram och nationellt regionalfondsprogram (ERUF)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2020	Sverige-Norge (ERUF)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2020	Sveriges nationella program för inre säkerhet (ISF)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2020	Öresund Kattegatt Skagerrak (ERUF)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2020	Lokalt ledd utveckling (ERUF och ESF)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2020	Nationellt socialfondsprogram för investering för tillväxt och sysselsättning (ESF)

Revisionsuttalande och årlig rapport	2019	Botnia Atlantica (ERUF)
Revisionsuttalande och årlig rapport	2019	Havs- och fiskeriprogrammet 2014–2020 (EHFF)

Intervjuer i praktik

Totalt gjordes åtta intervjuer under december 2021 samt tidigt i januari 2022. Dessa varierade i längd mellan 35 – 70 minuter men tog oftast kring 55 minuter att genomföra. Processen inleddes med en pilotintervju som förutom att ge god information också bidrog med insikter kring intervjuguiden, som sedan modifierades till resterande intervjuer. Intervjuerna höll sig till guiden, men kunde ofta sväva ut och grota ned sig i olika delar av intervjuguiden, beroende på intervjupersonens egna intressen. Något som påvisade sig, var ett fokus från frågor som berörde strikt informationsinhämtning om struktur och mot uppfattningar och åsikter. Detta skedde succesivt och senare intervjuer fokuserade huvudsakligen på åsikter och synpunkter kring ämnet. Även vissa mindre ändringar i intervjuguiden förekom mellan flertalet intervjuer. Många av intervjupersonerna erbjöd sig även fylla i med kompletterande information om sådan behövdes.

Bearbetning

Intervjuerna transkriberades direkt efter intervjuerna. Detta skedde genom att spela upp ljudfilerna på mobilen till datorn där de genom Words dikteringsfunktion kunde få fram den huvudsakliga textmassan. Därefter gjordes en genomlyssning samtidigt som eventuella fel korrigerades. Detta gick förvånansvärt lätt till då, med ett tydligt tal i intervjun krävdes endast en genomlyssning på normal hastighet. Transkriberingarna följer inte korrekt grammatik utan är endast en avspegling av vilka ord som sagts med uppdelningar efter vem som talar. Detta gjorde transkriberingsprocessen mycket snabbare samtidigt som den senare tillgängliggjorde sig för analys och kodning. Under intervjun gjordes anteckningar på ett separat papper, dessa fördes in i det transkriberade materialet kort efter.

Kodningen bestod av färgmarkeringar av teman som uppstod i texten, men också en textmarkering inom dessa där särskilda nyckelord förekom. Färgmarkeringarna avsåg särskilda delar i arbetsprocessen eller var vissa ämnen diskuterades. Sådana kodningar bestod av: process, värde, system, problem, syfte, bedömning och interaktion. Nyckelord varierade alltid och avsåg sådant som var särskilt intressant eller belyste det de beskrev. Dessa framkom

successivt, förändrades och utvidgades i takt med att empirin behandlades. Avsikten var att göra en kategorisk indelning (Johannessen, Arne Tufte & Christoffersen, 2020), samtidigt som kärnfulla uttryck kunde väljas och var av övrigt intresse för studien. Denna process genomfördes för att bistå med viss reduktion av materialet till det mest substantiella. Det var viktigt att genom kodningen finna teman som själva uppstod i empirin och inte direkt kopplade till teori, det vill säga att följa den induktiva ansatsen i fallstudiedesignen.

Dokumentanalysen hade en viktig roll som komplement till intervjuerna. Dessa dokument var ofta refererade till under intervjun och fungerade som underlag till intervjufrågor. Förutom detta framkom det tidigt i intervjuerna att dessa årliga revisionsrapporter var den huvudsakliga produktionen i revisionen. Inom revisionsspåret är den andra processen alltså produktionen av de aggregerade organisatoriska bedömningarna viktigt. Inom rapporterna presenteras bedömningarna för årets revisionsarbete, vilket gör dem särskilt essentiella att använda i kombination med intervjuerna. Analysen lutar sig på dessa dokument och de är en viktig del i arbetet när det teoretiska analysverktyget applicerades på empirin.

Resultatet presenterades genom att utgå ifrån kodningen och sedan försöka presentera materialet på ett tydligt och förståeligt sätt. Analyserna producerades genom att ställa empirin mot teoretiska referensramen och framhäva viktiga kopplingar. I analysen följdes den struktur som empirin presenterade och utifrån dessa applicerades analysverktyget med resterande teori som komplement. Revisionsspåret; den mest betydande delen av analysverktyget blev metoden för att teoretisera och förklara det som resultatet presenterade.

Kvalitativ textanalys

Studien använder sig också av kvalitativ textanalys med sekundärdata som metod (Rolf Solli, 2020). Metoden används för att återkoppla till problembeskrivningen och den teoretiska referensramen genom en kodning av resultaten som utgick från samma nyckelord som i analysen av intervjuerna. Materialen som metoden appliceras på är de Årskontrollrapporter som ESV producerar. Dessa är sammanställningen utav det årliga revisionsarbetet och skickas direkt till EU-kommissionen. Därav innehåller dessa bedömningar som är centrala för studien. Intervjupersonerna har alla arbetat med och själva sammanställt rapporterna, och är därför direkt relaterade till arbetsprocessen.

Rapporterna utges årsvis men sträcker sig även över hela programperioden 2014–2020. Det finns även rapporter från tidigare programperioder men dessa förhåller sig till utdaterade

programförklaringar, regelverk och guidandes i en större utsträckning. Rapporterna innehåller mallbaserade bedömningar och anses därav kunna jämförbara och föremål för kodning (Johannessen, Tufte & Christoffersen, 2020). Särskilt intressant i dessa är revisorernas egna synpunkter kring dem och som underlag, samt en viktig del i arbetet kring att analysera revisionens resultat. Något som kom upp tidigt i intervjuerna var just att i dessa rapporter sammanställdes revisionens viktiga resultat, och är därför dokument som mycket av empirin kom att diskutera.

Generaliserbarhet

Utifrån fallstudiedesignen kan resultatet inte göra anspråk att agera generaliserande för andra länders revision. Kunskapsbidraget blir alltså inte fullständigt generaliserande för andra fall men det finns anledning för analytiska resultat att kunna appliceras studier utav liknande fall. Både för revision som befinner sig i liknande revisionsmässiga strukturer med, exempelvis hög reglering kan analysen och slutsatserna vara mycket relevanta. Likväl är det högst relevant för framtida studier som avser titta på någon av de andra organisationerna som befinner sig inom EU-fondssystemet. Eftersom en brist på tidigare forskning inom denna typ av revision finns kan studien bidra med något av en exempeltyp inom fenomenet.

Resultat

I kapitlet presenteras studiens empiri. Först sker en presentation av dokumentstudierna. Därefter presenteras resultatet från studiens intervjuer, uppdelade efter teman baserade på empirin.

Beskrivning utav revisionen utifrån dokumentstudier

ESV publicerar årligen rapporter för samtliga reviderade program. Dessa kallas *”Revisionsuttalande och årlig rapport 2021”* och delas upp efter de program som de avser. Rapporterna varierar relativt mycket i storlek beroende på vilket program som avhandlas. Ett exempel på detta är *”Revisionsuttalande och årlig rapport 2021 - Havs- och fiskeriprogrammet (EHFF)”* som når 34 sidor, och *”Årlig rapport med revisionsuttalande 2021 - Jordbruksfonderna (EGFJ och EJFLU)”* som uppgår i 181 sidor. Rapporterna skickas till Europeiska kommissionen och respektive Generaldirektorat, kopior skickas till respektive förvaltande - och attesterande myndighet, deras internrevision, relevant departement, Riksrevisionen samt Övervakningskommittén. Rapporterna underskrivs av avdelningschefen och enhetschefen, men även de revisorer som ansvarar för programmen är namngivna.

Den årliga rapporten är i sin formalia helt angiven enligt krav från kommissionens egna förordningar och *”guidances”*. Detta skiljer sig från program till program. Jordbruksfonderna är uppdelad i två delar EGFJ och EJFLU, med en större mängd specifika kontroller. På grund av hur olik Jordbruksfondernas rapport ser ut kommer huvudsakligen rapporter för de resterande nio programmen beskrivas.

Rapporterna inleds med en sammanfattning som etablerar årets iakttagelser och uttalanden, samt bedömningar kring de granskade nyckeltalen eller ackrediteringskriterierna. Inledningen utgörs även till stor del av lagreferenser till kommissionens förordningar som utgör fastställandet av metod och ansvarsangivelser.

Rapporterna består vidare utav dessa rubriker *”Betydande förändringar i förvaltnings- och kontrollsystemen”*, *”Förändringar av revisionsstrategin”*, *”Systemrevisioner”*, *Revision av projekt”*, *Revision av räkenskaper”*, *”Samordning mellan revisionsorgan och revisionsmyndighetens tillsyn”*, *”Övriga frågor”*, *”Sammanfattande bedömning av tillförlitligheten i hela förvaltnings- och kontrollsystemet”* samt *”Bilagor till den årliga kontrollrapporten”*.

Huvudsakligen finns det två bilagor som är särskilt intressanta i rapporterna. Dessa refereras ofta till i intervjuerna och kan sägas vara det huvudsakliga resultatet utav revisionsprocessen. Dessa är ”Resultat av systemrevisioner” och ”Resultat av projektrevisioner”.

Reviderad Enhet	Fond	Namn på revisionen	Namn på program: ERUF ETC Botnia Atlantica CCI2014TC16RFCB028													Övergripande bedömning 1-4	Kommentarer	
			Nyckelkrav															
			NK1	NK2	NK3	NK4	NK5	NK6	NK7	NK8	NK9	NK10	NK11	NK12	NK13			
Förvaltande myndighet	ERUF	Systemrevision av nyckelkrav 2		1													1	Dnr: 2020-00320
Förvaltande myndighet	ERUF	Systemrevision av nyckelkrav 4, 5, 7 och 8				2	2		1	2							2	Dnr: 2019-00176
Förvaltande myndighet	ERUF	Uppföljningsrevision av nyckelkrav 6						1									1	Dnr: 2018-01002
Attesterande myndighet	ERUF	Systemrevision av nyckel krav 11,12 och 13											1	2	2		2	Dnr: 2018-00648
Attesterande myndighet	ERUF	Systemrevision av nyckelkrav 9-10								2	2						2	Dnr: 2017-00864
Förvaltande myndighet	ERUF	Systemrevision av nyckelkrav 6 och 11						2									2	Dnr 6.2-1178/2016

Figur 1: Resultat av systemrevisioner

Exemplet ovan är programmet Botnia Atlanticas (2021) redovisning utav systemrevisioner. Programmet separerar bedömningar efter särskilda nyckelkrav utsedda utav kommissionen, i ”Vägledning för kommissionen och medlemsstaterna avseende en gemensam utvärderingsmetod av förvaltnings- och kontrollsystem i medlemsstaterna” (Europeiska Kommissionen. 2014).

Bedömningarna görs från kategori 1 – 4, i detta fall innebär 1: *Fungerar väl. Endast mindre förbättringar krävs.* 2: *Fungerar. Vissa förbättringar krävs.* 3: *Fungerar delvis. Väsentliga förbättringar krävs.* 4: *Fungerar inte* (Kommissionens delegerande förordning (EU) nr 532/2014)

Tabellen visar de bedömningar som revisorerna gjort utifrån genomförda systemrevisioner. Exemplet visar vilka nyckelkrav som har granskats samt vilken bedömning dessa har givits. Huvudsakligen kan vi se att de flesta nyckelkrav har bedömts med kategori 2.

Nedan är resultatet av projektrevisioner från ”Revisionsuttalande och årlig rapport 2021 - Havs- och fiskeriprogrammet (EHFF)”.

Fond	CCI nr	Program	A		B		C		D		E	F	G	H	I
			Belopp i euro motsvarande den population från vilket urvalet gjordes	(endast positiva värden) ⁴⁰	Utgifter under räkenskapsåret som reviderats i det slumpmässiga urvalet	Belopp (euro)	%	Belopp på oriktiga utgifter i det slumpmässiga urvalet	0	% av samtliga insatser (projekt)	% av samtliga deklarerade utgifter	Sammanlagd felprocent (TER)	Korrigeringar till följd av den sammanlagda felprocenten (TER)	Aterstående sammanlagd felprocent (RTER)	Övriga reviderade utgifter
EHFF	CCI2014SE14 MFOP001	Havs- och fiskeriprogrammet	19525180,65	4774228,65	24,45%	0	5,45%	24,45%	0%	0	0%	Ej tillämpligt	Ej tillämpligt		

Figur 2: Resultat av projektrevisioner

Ovan är resultatet av projektrevisioner från ”Revisionsuttalande och årlig rapport 2021 - Havs- och fiskeriprogrammet (EHFF)”. Viktigast att belysa i figuren är ”Utgifter under räkenskapsåret som reviderats i det slumpmässiga urvalet” och ”Sammanlagd felprocent (TER)”. Den första visar vilken andel av de totala utgifterna av årets program som granskats i projektrevisionerna. Den andra har en särskild tyngd, den påvisar felprocenten i urvalet. Om den överstiger en särskild gräns på två procent, skickar den varningssignaler till kommissionen och orsakar uppföljningsgranskningar. En felprocent på över två procent kan tyda på systematiska fel. Detta kan innebära att man måste utöka urvalet, för att kontrollera felprocenten. Dessa två tabeller återkommer som huvudsakliga resultat inom den årliga revisionen och innehåller de bedömningar som kommer att vara relevanta i intervjuerna och senare analysen.

Rapporterna är den huvudsakliga produkten för revisionen, och vad hela årscykeln är strukturerad efter. Den är den huvudsakliga leveransen som EU-kommissionen kräver från samtliga medlemsländer. Rapporten är tillsammans med förvaltande - och attesterande myndigheters rapporter en grund som påvisar hur väl den delade förvaltningen fungerar.

Intervjuer i studien

Revisionsprocessen

Av vad som framgick i intervjuerna är revisionsprocessen densamma för samtliga revisorer, med en årscykel som börjar 16 februari och slutar 15 februari, allt i enlighet med deadline då den årliga revisionsrapporten ska skickas till kommissionen. Vad som ingår där i mellan går att segmentera. En revisor förklarar att början av året består av mycket förberedande arbete, fram till brytdatumet då förvaltande myndighet slutar att deklarerar.

” ...inleder våren med att göra en revisionsplan och riskanalys och så börjar vi göra systemrevisioner men också en hel del metodutveckling under våren och framåt sista april har de flesta som brytdatum...” (Revisor, 3)

Systemrevisionen görs efter nyckelkrav från EU-kommissionen, totalt anges 18 stycken i dokumentet *”Vägledning för kommissionen och medlemsstaterna avseende en gemensam utvärderingsmetod av förvaltnings- och kontrollsystem i medlemsstaterna”*. Exempel på vad nyckelkraven kan avse är avser *”Nyckelkrav 4: Lämpliga förvaltningskontroller.”*, eller *”Nyckelkrav 7: effektiva och proportionerliga åtgärder mot bedrägeri”*. Varje nyckelkrav består av särskilda bedömningskriterier, alltså särskilda funktioner eller krav som måste kontrolleras vid bedömning av nyckelkravet. Systemrevisionsprocessen kan beskrivas som tematiskt uppdelad utifrån dessa nyckelkrav. Bedömningskriterierna inom ett nyckelkrav bestämmer vad som innefattas i revisionsprocessen och därför varierar systemrevisionerna mycket beroende på vilket nyckelkrav man granskar. Vilka nyckelkrav som granskas görs utifrån en riskbedömning i planeringsrapporten som revisorerna gör innan arbetet påbörjas.

”...granskningen görs utifrån specifika områden, då klassificerade utifrån nyckelkrav kriterier som kommissionen har skrivit på hela processen. De här nyckelkraven då råkar täcka ansökan de kan täcka utbetalning de kan täcka på plats kontroller så det täcker olika process delar va och för vår del då så har vi då 12, 13 nyckelkrav som vi ska granska då under hela programperioden som brukar vara då 5 6 år och de ska gås igenom hela den perioden och man börjar med en planeringsrapport som man tar fram då utifrån den riskbedömning som man har gjort på revisionsstrategi...” (Revisor, 1)

Nyckelkraven måste göras och innehåller en hög grad av lagstyrning i arbetsprocessen. Tillvägagångssättet beskrivs i detalj i vägledningsdokumenten, och bestämmer vad revisionen måste kontrollera.

” Vi är ganska hårt styrda av guidances eller vägledningar från kommissionen och de vi följer framförallt idag 13 stycken nyckelkrav som har bedömningskriterier under sig...” (Revisor, 3)

Alla nyckelkrav behöver genomföras under en programperiod, som oftast är sju år. Vilka systemrevisioner som görs först och vilka som behöver uppföljningsrevisioner görs efter en riskbedömning. Detta kan leda till färre systemrevisioner vid ett senare stadie i programperioden. Revisorn i citaten nedan har arbetat på ESV i 2 år.

”...nu har jag kommit in ganska sent så nu har det i stort sett eller nu är alla system revisionerna gjorda...” (Revisor, 4)

Efter denna process följer genomförandet av systemrevisionerna som slutar i en värdering som läggs in i fyra olika kategorier, från 1 – 4 beroende på hur allvarlig iakttagelsen är. Bedömningen kring vilken kategori en iakttagelse besitter kan innebära stora konsekvenser för programmets förvaltning i Sverige.

”...ettor är det bästa och 4 är det sämsta på 4 innebär i princip att man stänger programmet för utbetalningar tills de här eventuella anmärkningar då har åtgärdats och det gör man från kommissionen...” (Revisor, 1)

Efter att systemrevisionerna är genomförda påbörjas projektrevisioner. Detta sker efter förvaltande myndighets brytdatum för deklARATIONEN, då kan ett urval på projekt tas fram. Urvalen för projektrevisionen är reglerade, till skillnad från hur systemrevisionerna applicerar ett riskbaserat urval.

”...oavsett på mina program så är det ju statistiskt urval och slumpmässigt och då måste vi granska 10% av totala deklarerade utgifterna beloppsmässigt och sen måste vi granska minst 5 projekt också eller minst 5% jo 5% utav projekten och när vi granskar så måste vi granska 100%...” (Revisor, 6)

Projektrevisionen fortlöper genom granskningar av specifika projekt som genomförts inom redovisningsperioden. Revisionen görs huvudsakligen genom granskningar mot framtagna checklistor, och utgörs dels utav särskilda lagkontroller i utförandet men kanske huvudsakligen utav en strikt finansiell granskning. Checklisten appliceras på flera program och kan användas trots skilda förordningar.

”...checklistan då den täcker flera olika program och regelverket också som finns i checklistan då är kopplat i olika program men vi har en gemensam checklista att vi tycker att vi vinner väldigt mycket på det effektivitet när det gäller uppdatering och så vidare man fyller i checklistan gå igenom den ange om det utan anmärkning eller anmärkning på respektive granskningsspråk...”(Revisor, 1)

Checklistan fungerar som ett verktyg för att notera felaktigheter hos stödmottagare men en det faktiska syftet belyser flera av revisorerna. Ett projekt hos stödmottagaren kontrolleras för att sedan uttala sig om förvaltande myndighet har ett fungerande system, även om man genomför kontroller på detaljnivå hos stödmottagaren.

”...men ändå kollar projekt i helheten det vill säga om det här stödet är beviljat korrekt liksom du vet är det här projektet verkligen inom ramarna för det här programmet liksom [...]men då måste kolla så här sen går man in på det här på själva utbetalningen eller pengarna som man fått ja och kollar då om det här enligt gällande regelverk men har fokus på att han förvaltande myndighet gjort sitt jobb för det är det vad vi bedömer, inte enskilda projektägaren”(Revisor, 8)

En del utav projektrevisionsprocessen är kvalitetssäkringen. Detta innebär att en kollega följer det arbete som gjorts via den genomförda checklistan för att bedöma dess korrekthet. Detta sätter krav på ett dokumenterat arbete som går att följa och reproducera. Kvalitetssäkringen fungerar som en metod för att skapa mer enhetliga bedömningar genom att kontrollera kollegors arbete. Processen bidrar även till högre trovärdighet och legitimitet i bedömningarna, då arbetet kontrollerats av flera revisorer.

Först när alla granskningar gjorts skickas en rapport till förvaltande myndighet för sakgranskning där de kan besvara anmärkningarna. Efter detta utfärdas en sammanfattande rapport där felprocenten beräknas. Eventuella anmärkningar hos stödmottagaren förmedlas till förvaltande myndighet som får utfärda återkrav av medel. Stödmottagaren får ingen rapport efter ESV utfört sin projektrevision, vilket ytterligare belyser att ESV granskning egentligen fokuserar på förvaltande myndighet.

”...stämmer liksom det som var inlämnat som är rapporterat eller betalningsansökan och sen till årsräkenskaperna att man kan följa beloppen där och så kan det också vara gjort återkrav på tidigare räkenskapsår...” (Revisor, 5)

En sista del i processen är räkenskapsrevisionen. Den är väldigt mycket utav en finansiell kontroll som avser stämna av betalningsansökan mot årsräkenskaperna hos förvaltande myndighet. Räkenskapsrevisionen kan kräva olika mycket arbete och består oftast av en enklare jämförelse mellan räkenskaperna men kan också innebära flera kompletteringar från förvaltande myndighet om oegentligheter identifieras. Detta innefattar även en kontroll av tidigare års återkrav och dess korrekthet. Om räkenskapsrevisionen hittar felaktigheter kan detta innebära att fler projektrevisioner måste göras. Resultatet från räkenskapsrevisionen ger svar på om man genomfört ett korrekt urval i projektrevisionerna. Den är en viktig summerande del i arbetet.

Att skicka in den slutliga rapporten är det sista steget. Kommissionen har ett särskilt inrapporteringsystem som heter SFC2014. Var rapporter från samtliga myndigheter med i EU-programmen lämnar in sina rapporter.

Revisionsprocessen i detalj

Systemrevision

Riskbedömningen utser vilket nyckelkrav som sak granskas. Processen för att göra systemrevisioner varierar beroende vilket nyckelkrav som granskas. Exakt vad som granskas omfattas i ett planerings-PM, som utfärdas av revisorerna och sedan godkänns av enhetschefen. Planerings-PM:et beskriver vilket arbete som ska göras, bland annat vilket nyckelkrav som avhandlas.

"...innan vi aviseras upprättar vi ju plan PM [...] där vi upprättar mål, syfte, omfattning, avgränsning, metod finns ju med där resurstilldelning timmar vart vi ska vara vilka vi ska intervju och så vidare, scopet och den ska ju givetvis föredras för enhetschef som sedan fattar beslut om plan PM..." (Revisor, 2)

Revisorerna samlar in underlag som berör det relevanta nyckelkravet. Man läser på och förbereder sig inför en intervju som berör nyckelkravet. Underlagen är i första hand dokument. Så här beskriver en revisor det:

"...då är det ju rutin när var styrdokument av olika slag helt enkelt det är ju beslutet ja rutinbeskrivningar med mera delegationsordningar och checklistor med mera." (Revisor, 2)

Revisorerna kontrollerar att förvaltande myndighets process uppfyller de krav och kriterier som nyckelkravet ställer. En metod som en revisor nämner är att göra en processgenomgång. Metoden är inte fastställd i samtliga nyckelkrav men fungerar enligt revisorn som ett test utav systemet.

"...det är inte alltid man gör det men man kan genomföra en walkthrough där man också säkerställer liksom processen från A till Ö att det går till på det sättet de har beskrivit och sen givetvis brukar man också påvisa om nyckelkraven följer upp med en del stickprov för att se att det att det stämmer..." (Revisor, 6)

Inhämtade underlag samt intervjuerna blir grund för den senare bedömningen. Det är därför viktigt att få en fullständig bild av förvaltande myndighetens system inom det som omfattas i

nyckelkravet. Vad som granskas beror helt och hållet på vilket nyckelkrav som anses relevant i riskbedömningen. Iakttagelserna kring systemets funktion i relation till dessa vägs in och kategoriseras.

Systemrevisionen landar i en bedömning utifrån en kategorisering från ett till fyra baserat på vilka iakttagelser som uppkommit under granskningen. Även om kategoriseringen är regelstyrd i sin uppdelning, beskriver revisorerna en stor del handlingsutrymme i att göra denna bedömning.

”...sen slår man ihop allt man tittar på allt och gör en samlad bedömning vilka väsentliga iakttagelser är det för man får ju sorterat ändå vilka är väsentliga och vilka är mindre väsentliga alltså små iakttagelser och då får man göra en professionell bedömning vad är väsentligt och det är bara de väsentliga som vi sen tar upp i vår skriftliga rapport...” (Revisor, 2)

Att välja kategorisera iakttagelser vilka sedan påverkar slutbetyget är en process som kräver en gemensam bedömning. Kommissionen har i nyckelkraven särskilda kriterier som agerar stöd och som riktlinjer för hur bedömningar ska ske. Nyckelkravens kriterier agerar som vägledning men agerar inte heltäckande för alla brister.

”...det är ju ändå en bra vägledning på hur man ska hur man ska bedöma för är det är det underkriterier som säger att det här det här ska finnas och man hittar en hel del brister så blir det ju också det faktiskt så att det är svårt att sätta ett bra betyg på dem men visst det är svårt också det är jättesvårt det är ju mycket som ligger i gränslandet...” (Revisor, 4)

En annan revisor beskriver hur regleringen påverkar bedömningen kring systemrevisioner.

”De är ganska styrda men det kokar ändå ner till att allt är verkligen inte är reglerat heller alltså ibland kan man bli irriterad över att det är för detaljerat men det blir ofta så verkligen professionell judgement för att denna aspekten har kommissionen inte tänkt på och så att ja ibland kan man tycka att bli väl styrande och ibland kan man tycka att det är för lite ledning kring hur man ska göra...” (Revisor, 3)

För att lösa svåra frågor är bedömningsmöten en funktion som revisorerna beskriver som särskilt viktig för att nå fram till lösningar och motivationer till olika bedömningar.

”...de tillfällena där man är i gränslandet då är ju bedömningsgruppmöten jättebra där man kan redogöra iakttagelserna och så och då är det vi som få input hur man kan resonera och få lite olika infallsvinklar och efter den inputen så är det ju ändå enhetschef som är den som

beslutar om rapporten men då får det bli fortsatt dialog mellan gransknings ledare medrevisor och enhetschef kring vilken bedömning man ska landa i ...”(Revisor, 2)

En revisor beskriver en situation när bedömningsmöten inte resulterar i en enhetlig syn på framtagna iakttagelser, och hur det kan uppstå delade meningar i vilken kategori en iakttagelse befinner sig i.

”...jag tyckte att vi skulle gå hårdare på och säga att de här det här har de ju inte klarat av just de förvaltande myndigheterna för att nyckel krav 3 handlar om information att stödmottagaren får rätt information av förvaltande myndighet och just nu när det har kommit med pandemin och alla de nationella covid 19 paketen som Sverige har delat ut till företagen så visar det ju sig att det här är ju egentligen saker som inte riktigt på iakttar till förvaltande myndighet utan de har bara tänkt att det är gör in i deras ordinarie kontroller så att ja det var ju inte svårt det handlar ju bara om att vi det svåra var ju att vi inte hade samsyn...”(Revisor, 6)

Bedömningarna skickas på sakgranskning till den granskade för att återkomma med synpunkter innan bedömningarna hamnar i slutrapporten.

”...rapporten är klar så levereras den för sakgranskning till myndigheten där de får möjlighet att kommentera den man har hittat för fel eller för att man vill det är någonting som liksom man har missuppfattat varandra och sådant kan det ju vara och när den de återkopplat om det så skickar man den slutliga rapport...” (Revisor, 1)

Systemrevisionerna genomgår alltså en större process utav bedömningar kring hur iakttagelser ska kategoriseras. Även om regelverket har ett fokus på process och särskilda kriterier upplever revisorerna sig ha stort handlingsutrymme, även om kriterierna för ett välfungerande system inte bestäms hos revisionsorganet.

Projektrevision

Exakt vad projektrevisionsprocessen innebär kan beskrivas närmare genom vad man tittar på i granskningarna. Urvalen som görs efter att förvaltande myndighet slutar deklarerera, bestämmer vilka projekt som ska granskas. Oftast när ett projekt granskas, inhämtas materialet direkt från förvaltande myndighets system, dock är allt material som behövs tillgängligt. Detta då en granskning redan skett hos förvaltande myndighet och materialet tidigare inhämtats eller rapporterats in. När man granskar projekt måste 100 procent av projektet granskas, något som skiljer sig från hur den förvaltande myndigheten gör sina granskningar.

”... förvaltande myndighet kan göra sina kontroller utifrån riskbedömningen, då det vill säga att de [inte] behöver titta på allt. Vi måste utföra vår revisionen till 100% det vill säga vi kommer göra urval och granska 100%, förvaltande myndighet då i sitt jobb kan säga men här ska jag bara kolla lönekostnaderkostnader...” (Revisor, 8)

Just den här projektgranskningen, som förvaltande myndighet gör, är det första steget för revisorerna att inhämta material kring projektet. En anledning till detta är att undvika att belasta stödmottagaren administrativt.

”...då kontaktar jag first level controllers, FLC för att hämta in underlag som de redan har hämtat in så att jag slipper be om samma underlag, för att stödmottagaren inte behöva skicka in samma underlag 2 gånger utan det ska ju räcka med en gång...” (Revisor, 2)

Projekten blir aviserade om att de blir granskade, och ofta sker ett uppstartsmöte som förklarar varför de blir granskade. Granskningarna utfördes huvudsakligen på plats innan pandemin, men genomförs huvudsakligen digitalt av undantagsskäl. Vid fysiska investeringar har kontroller på plats skett för att kontrollera att investeringen existerar.

”Ganska ofta är vi i förvaltande myndighet system så finns det mesta men inte alls alltid utan du måste begära direkt och stödmottagare och tidigare var det ganska ofta på platsen besök av naturliga skäl men senaste 2 åren nu har svårare att göra det med pandemin men också med digitaliseringen så finns det möjlighet att följa digitalt...”(Revisor, 3)

Vad granskningen har som huvudmaterial är dels direkt finansiell information om stödmottagaren såsom fakturor, dels lägesrapporter och andra beslut hos förvaltande myndighet.

”Det är ju projektansökan, projektbeslut, ansökan om utbetalning, beslut om utbetalning, så mycket som finns i systemet då i NYPS som vi redan har tillgång till sen ber vi även om huvudbok och underliggande verifikationer till huvudboken de fakturor, kvitton dokumentation på till projektet som deltagarförteckning finns, syfte med diverse resor program etcetera upphandlingsunderlag.” (Revisor, 2)

I Intervjuerna beskrivs arbetet vara väldigt administrativt tungt och innebära kontroll av såväl individuella kostnader som dokument som förvaltande myndighet utfärdar i sina egna granskningar.

” ...väldigt mycket självständigt arbete och ganska mycket detalj beroende på såklart vad är typen av projekt men annars mycket detaljgranskning av detalj på detaljnivåer[...] då är det ju

faktura kvitton och då är det ju också granskning av kontrakt Leadpartner och Project partners ja att dom har de dokumenten och att det finns vid personalkostnader att man har korrekta underlag som stödjer till exempel om de arbetar deltid i projekten så mycket stödande dokument underliggande dokument kring personalkostnader sociala avgifter...”(Revisor, 4).

På detta material görs granskningen utifrån en checklista som täcker flertalet program och regelverk. Checklistan går igenom punkt för punkt, varvid revisorn markerar UA (Utan anmärkning, ANM (Anmärkning) eller ET (Ej tillämpligt) vid respektive granskningsmoment.

”Vi följer checklistan och besvarar frågorna där sen så upprättar ju jag liksom arbetsdokument där jag där man kan följa mitt arbete och där jag också kan ha koll på mitt arbete med huvudboksavstämningar varenda verifikation som jag har stämt av att det är UA på dem och är det några frågetecken eller iakttagelser så gör jag notering i det här dokumentet för att och sen referera det i granskningschecklistan så att den som kvalitetssäkrar mig eller vill följa mitt arbete i efterhand ska kunna liksom se hur okej hon har besvarat på den här frågan och här är arbetsdokumentet så att det går att följa mitt arbete.”(Revisor, 2)

I intervjuerna beskrivs checklistan kunna skapa följsamhet och dokumentation för kvalitetsgranskning, men påpekas också ha stora effektivitetsfördelar, delvis när olika program med olika regelverk ska granskas.

”...vi har en gemensam checklista vi tycker att vi vinner väldigt mycket effektivitet när det gäller uppdatering och så vidare man fyller i checklistan, går igenom den anger, om det utan anmärkning eller anmärkning på respektive granskningspråk då i vissa fall så kan det vara ej tillämpligt också det är faktiskt exemplet just denna granskning momentet inte gäller för den specifika åtgärderna” (Revisor, 1)

I arbetet med checklistan framkommer också många bedömningsfrågor, som behandlas i bedömningsmöten. Projektrevisionerna saknar fyra olika kategorier likt i systemrevisioner, kostnader kan antingen accepteras eller inte.

”...det men du har ju egentligen utrymme för det finns i olika sorters bedömningar så du kan ju alltid bedöma utifrån de här olika 4 kriterierna på systemrevisionen och sen projektrevisionen då är det ju antingen här det fria eller fälla...” (Revisor, 6)

I bedömningar kring om man ska fria eller fälla används bedömningsmöten för att kunna navigera i olika iakttagelser. Bedömningsmöten kan tillkallas på enhets eller avdelningsnivå för att söka stöd i komplexa frågor eller vid när revisorerna upplever osäkerheter i vilken

bedömning som är lämplig. Ofta gäller det att få fram särskilda lagtolkningar eller lagreferenser som man kan ta stöd mot i sina bedömningar.

”...det ju att om man har en frågeställning så beskriver man problematiken och beskriva liksom vad har det för kopplingar till regelverk och så vad kan man stötta sig på (...) sen kan man ta ställning i det enskilda fallet men i många fall också så är det ju det är många program där många personer som kan ha stött på motsvarande fråga eller ha erfarenheter från andra granskningar som kan ringa in och liksom hjälpa till i bedömningen” (Revisor, 5)

Resultatet av projektrevisionerna är en samlad felprocent från samtliga projektrevisioner. I varje granskning dokumenteras felen i ett system. Denna rapport förs först på sakgranskning hos förvaltande myndigheten som får besvara anmärkningarna och göra eventuella återkrav hos stödmottagarna.

”...sen så sakgranskar förvaltande myndighet och då finns det möjlighet att komma med ytterligare underlag som kan bekräfta varför pengarna skulle varit stödberättigande” (Revisor, 3)

Felprocenten är viktig och många revisorer nämner två procent som en gräns som inte får överskridas. Gränsen är inte reglerad utan är en praxis baserad på Kommissionens egna gräns för utvärderingar av hela policyprogram.

”... sen får vi ju får vi ett resultat vilka fel för det extrapoleras och sen får vi kommer vi fram till något fel procent och då är det om det är under 2% och 2% är en gräns och är det under 2% då det började OK kan man säga...” (Revisor, 7)

En revisor beskriver komplikationen utav att arbeta i ett regelstyrt område, och hur vissa varningssignaler måste aktiveras för att förändring hos förvaltande myndighet ska ske. Det här belyser också vilken funktion projektrevisionerna har för att bedöma förvaltande myndighet.

”...vi bedömer förvaltande myndighet egentligen, det här felet uppstod för att förvaltande myndighet gav fel signaler till projektägare och då var det ganska stora pengar och problemet var att förvaltande myndighet vill inte lyssna på vår rekommendation och felet började uppstå varje år och jag skrev rapporter varje år försökte prata med men det gick inte hem. Fram till ett år när felprocenten för ERUF9 gick över 2% på grund av det här felet just då var det bråttom.” (Revisor, 8)

Resultatens värde och syfte till andra aktörer i systemet

Revisionen som genomförs på ESV är en utav flera granskningar bland samtliga aktörer inom EU-systemet. En revisor beskriver hur kedjan av aktörer agerar i relation till varandra.

”...vi granskas utav kommissionen och kommissionen granskas av ECA och där vi granskar de förvaltande myndigheterna...” (Revisor, 5)

I intervjuerna framgår flera olika tolkningar på vad vilket värde ESV:s revisioner ger. Huvudsakligen nämns det direkta värde som ges till EU-kommissionen vid slutrapporteringen.

”Syftet med dem är det ju att de säger om den förvaltande myndigheterna har tillräcklig kapacitet att ta hand om projekten, kontrollmässigt och att de delar ut EU-medel på korrekt sätt till stödmottagarna och att de har då aktuella kontroller för att fånga upp och ge stöd till stödmottagaren...” (Revisor, 6)

Vidare tolkas revisionen ha starka effekter på hur förvaltande myndighet formgiver sina system, genom revisionerna.

”... vi hjälper till framförallt förvaltande myndighet då att egentligen bygga ihop sitt system för att fånga om den här kontrollen som fångar de här riskerna och felen som kan uppstå jag hoppas också att vi hjälper till att det här blir ett bättre system och ett effektivare system...” (Revisor, 8)

Samt en revisor som beskriver detta ytterligare.

”...vi har ett främjande syfte där vi ska utveckla och ser till så att de förvaltar sina delar på bästa sätt och så att de kan få stöd och tips och råd och bollningar tycker jag är en självklarhet sen är det ju viktigt att man behåller sig oberoende mot dem...”(Revisor 6)

I informella möten med förvaltande myndigheter beskrivs det förebyggande arbetet som väldigt viktigt. Det gäller att kunna ge information som hjälper förvaltande myndighet hålla sig nära EU-kommissionens förordningar.

”...det är ju upp till dem att bestämma och fatta beslut om hur vill de rigga systemet men i den här proaktiva dialogen så kan man ju alltid ge råd och tips speciellt när de efterfrågade men man måste ändå hålla det på en övergripande nivå så att det inte blir någon instruktion till hur de ska göra utan tips(...) vi har exempelvis på deras begäran skickat vår checklista till dem det är ju för att de vill veta och få tips (...) vi har ju det här som försöker ge mervärde men det kanske inte framgår skriftligen så mycket just de här informella...” (Revisor, 2)

En påverkan som revisionen har framkommer också att agera som skyddande för de svenska medlen.

”Jag tror att inställningen är egentligen att vårt jobb ger mervärde och säkrar att pengar stannar kvar i Sverige för att när vi hittar fel som revisionsorgan då kan man få rädda pengar. Det vill säga den projektägare som har haft fel, spelar ingen roll på vilka grunder liksom det beloppet kommer att återbetalas liksom till fonden till programmet, men pengarna stannar fortfarande i Sverige så du kan tilldela pengar till något projekt istället liksom men om kommissionen kommer att hitta ett fel man måste vi återbetala till kommissionen på en gång så är det förlorade pengar” (Revisor, 8)

Kommissionen och ECA granskar ESV, en revisor beskriver hur ofta dessa granskningar sker. ECA:s riskbedömning eller urval är inte något som revisorerna känner till men frekvensen i granskningar varierar över tid.

”Hade du frågat mig för 2 år sedan så hade jag sagt vi har vart tredje år med sånt här men nu är det med här hos oss 3 gånger om året kanske eller i alla fall kommissionen och revisionsrätten tillsammans” (Revisor, 3)

Kommissionen och ECA undersöker huvudsakligen processen kring projektrevisionerna men exakt metod varierar. Kommissionen är uppdelad i flera olika direktorat efter de olika fonderna samt att ECA är en separat organisation. Detta gör att granskningarna ofta ser väldigt olika ut beroende på vilket program som granskas.

”...de tittar på våra projekt revisioner hur vi har utfört dem och ser om de delar vår bedömning är oftast det...” (Revisor, 3)

”...de har ingen enhetlig metod kommissionen och ECA. Att det ECA kanske skulle släppa på någon fråga det har kanske kommissionen hakat upp sig på och sen så kan olika revisorer från kommissionen haka upp sig på olika saker så de verkar inte prata med varandra och ha någon enhetlig metod och ambitionsnivå...” (Revisor, 2)

Denna tolkning framgår i flera utav revisorerna men kopplingen till EU-kommissionen består inte enbart utav rapporteringen och granskningarna. En del informellt arbete kring kommande programperiod låter revisionsorganen ge sina åsikter kring utvecklingsarbetet.

”...regeringen är såklart uppdragsgivare men kommissionen är ju också vår uppdragsgivare för det är ju dem vi rapporterar till liksom slut resultatet kommer ju till dem (...) men samtidigt så finns det ju så har vi en dialog med dem där vi jobbar proaktivt till exempelvis tekniska

möten inför bilaterala möten och andra informella möten där man har en dialog för att förebygga fel och ja lite höra vad de tycker och tänker inom olika områden så att vi slipper få överraskningar sen när man har rapporterat...” (Revisor, 2)

Analys

I detta kapitel kommer det analytiska verktyget att appliceras på studiens empiriska resultat. Analysen har strukturerats efter huvudsakliga teoretiska begrepp identifierats i empirin genom analysverktyget.

Samproduktion och konstruktion av revisionsobjektet

Inom systemrevisionen är nyckelkraven och de därtill hörande bedömningskriterierna det som bestämmer den tematiska inriktningen på revisionen. Nyckelkraven är reglerade, vilket betyder att samtliga måste genomgå en granskning under en programperiod. Nyckelkraven konstruerar på så vis revisionsobjektet och preciserar samtidigt innebörden av *performance*. Revisionen måste då göra bedömningar enligt nyckelkraven så att de kan påvisa för hur väl förvaltningen av EU-programmen fungerar i Sverige enligt fastställda kriterier.

Även om bedömningskriterierna skapar precisa och fasta mått av *performance* förhåller de sig relativt fritt till metoden som används. Detta gäller bland annat för vilket urval som görs samt vilken information som ligger till grund för granskningen. Detta framtagande av primärspår som kan sammanfogas och jämföras mot nyckelkravet utgör en central del av *mikroprocesserna* inom systemrevisionen. Detta skapar en särskilt reglerad definition av *performance* som är fast och precist definierad. Vilket innebär att mikroprocesserna konstant måste förhålla sig till en definitiv definition av *performance*. Den strikta formen i systemrevisionen gör att innebörden av *performance* inte enbart skapas genom processerna utan även av den omfattande strukturen. Inom revisionsspåret separerar Power (2021) mikroprocesserna från aggregerade bedömningar, men det är viktigt att illustrera dessa i relation till varandra. I det här fallet påverkar de varandra kraftigt, där strukturen kring bedömningarna formger mikroprocesserna.

Systemrevisionerna visar att nyckelkraven och bedömningskriterierna bidrar till att definiera revisionsobjektet. Detta måste både de reviderade och revisorerna måste förhålla sig till. Indikatorerna är redan definierade genom dessa vilket innebär att hög eller låg kvalitet blir ett resultat av följsamheten mot de specifika nyckelkraven. Inom den process som ESV utför sina systemrevisioner är informationsinsamlingen också bred men används för att täcka hela den verksamhet som infattas i nyckelkravet. Eftersom nyckelkravet bestämmer tematiken för revisionen, insamlas också materialet därefter.

Samtidigt sker, i både processgenomgången och intervjuerna en samproduktion av primärspår som söker efter mikroprocesser som berör nyckelkravets bedömningskriterier. I dessa primärspår hittar revisorerna iakttagelser som kan sorteras in i bedömningskriterierna. Ett

vidare exempel på denna samproduktion är dokumenten som inhämtas av revisorerna. Alltså checklistorna, rutinbeskrivningarna samt övrigt material som till viss del skapas av den reviderade som processdokumentation, för att skapa ett reviderbart objekt. Detta skiljer sig från hur Ek Österberg & de Fine Licht (2021) finner produktionen av primärdata som särskilt bred för att ”*performance*” ska kunna utformas efter en samproduktion mellan revisor och reviderad i syfte att finna indikatorer som påvisar kvalitet i verksamheten. Däremot sker i likhet en samproduktion för att genomföra och konstruera revisionsobjektet. En bred insamling eller produktion av primärdata sker i samband med båda aktörerna för att kunna hitta de processer som rör gällande nyckelkrav.

Även i projektrevisionerna samproduceras primärspåren i viss mån. Ett exempel på detta är när revisorerna vänder sig till stödmottagarna för att inhämta ytterligare uppgifter. Eftersom förvaltande myndighet inte behöver genomföra ett lika stort urval måste reviderande myndighet gå direkt till stödmottagaren för övrig information. Vad som påvisas här är en kombination av primärspår som kommer från två olika vertikala nivåer. I detta arbete uttrycker sig dualitet där förvaltande myndigheters revisionsspår överlappar med reviderande myndighets revisionsspår. Båda organisationerna måste granska samma primärspår, i varierande uträkning. Samtidigt som aggregerade bedömningar, såsom lägesrapporter och beslutsdokument inhämtas från förvaltande myndighet måste primära källor från stödmottagaren tas in, exempelvis finansiella uppgifter. Dessa två förs in i samma checklista och genomgår även här en form en transformation till ett kommensurabelt värde, i detta fall felprocenten som representeras i årsrapporten. Dessa överlappande spår förekommer som ett resultat av den övergripande regelstyrningen. Checklistan som används av revisorerna är en kontroll som ser till att inkludera samtliga regler. Samma regler måste samtliga nivåer säkerställa att de följs och blir därför de parametrar som mikroprocesserna förhåller sig till, på varje nivå. Detta avspeglas i hur revisorerna beskriver sig dela med sig av sina egna och EU-kommissionens checklistor till förvaltande myndighet. Därav blir en korrekt implementering av reglering i granskningen särskilt viktigt i projektrevisionerna.

Checklistor som process

För att checklistan ska kunna fungera som aggregerande bedömning krävs en väldokumenterad process. Detta påpekas av revisorerna som en viktig del, bland annat när kvalitetssäkringen sker samt för övre nivåer i deras granskningar. Detta stämmer med Powers (2021) slutsats om att en

högt reglerad revision skulle kräva en väldokumenterad och detaljerad processbeskrivning. Checklistan krävs för att skapa legitimitet till hela processen och undvika eventuellt skuldbeläggande vid granskning från nivåer ovan. Eftersom EU-kommissionen och ECA fokuserar på process i förhållande till regelverk i sin revision, blir checklistan central. Detta beror på att checklistans resultat, alltså felprocenten behandlas som fakta om programmen när den tolkas av nästa nivå i revisionskedjan.

Power (2021) menar på att det är genom repetitionen av revisionsspåret som en högre institutionalisering stegvis nås. Genom granskningarna är det troligt att den repetitionen av granskningarna, både genom system – och projektrevision förstärker institutionaliseringen. Trots att studien inte observerar objektet över längre tid påvisas tendenser som kan bevisa den aktiva roll som dessa granskningar har i adoptionen utav regelverket. Huvudsakligen då revisionen aktivt agerar för att korrigera revisionsobjektet efter regelverket. I referens till då revisorerna delade med sig av sin egen checklista men även EU-kommissionens checklistor till den granskade skulle detta kunna tydas som ett tecken på en längre institutionalisering var en högre grad av adoption kan tolkas. Man vill inte bara klara granskningar utan omfamna revisionssystemet. Att använda och anpassa andra aktörers checklistor, kan ses som en internalisering av granskningslogiken.

Kommensurabelt värde

Revisorerna beskriver granskningarna från EU-kommissionen och ECA som fokuserade på process och den dokumentation som checklistan ger. Begreppet faktiskhet (Power, 2019), alltså den givna förhållningen om ett högt sanningsvärde i aggregerade bedömningar, kan appliceras här. Fokuset på en väldokumenterad process både hos förvaltande myndigheter samt reviderande myndighet är ett måste för att bedömningar ska kunna behandlas med faktiskhet när de tolkas av nästa nivå. Denna process skapar ett kommensurabelt värde på förvaltande myndigheters system. Alltså ger den nationella revisionen ett revisionsmässigt värde som går att tolka och jämföra hos aktörer mellan de organisatoriska lagren. Strukturen, i form av de nyckelkrav och den mall som bedömningarna måste översättas till skapar en koppling till nästa granskningsmoment eller revisionsspår. Denna transformation av värden är särskilt viktig för att kunna upprätthålla EU-programmen. Som en revisor beskriver det ger bedömningarna en temperatur på hur väl förvaltningen fungerar. Detta kan tolkas som ett av de huvudsakliga värden i bedömningarna är dess enkelhet. Vid större komplexitet eller fallspecifika

bedömningsmodeller försvinner värdet i bedömningen. Vilket begränsar vad den nationella revisionen kan bidra med för kunskap till andra aktörer som grund för beslut.

Skarp revision och informella kopplingar

Revisionen är standardiserad och reglerad i sitt sätt att presentera resultat genom årsrapporten och i det sätt som bedömningarna ska göras. Det är även tydligt att revisionen på den reviderande myndigheten är särskilt processfokuserad, både i dess egna granskningar men också i vad nivåer över intresserar sig av i sina granskningar. Den skarpa revisionen som Ek Österberg & Kastberg (2017) beskriver kan starkt identifieras här. Det är just kopplingen till regelverk som förstärker denna typ av revision. Den skarpa revisionen kännetecknas av en centraliserad styrning, där högsta nivå fattar beslut och bestämmer verksamhetens riktning. Centraliseringen möjliggörs just av reglering och standardisering av processer. Hur regelverket efterlevs får ett mycket större fokus än resultatet utav verksamheten.

Samtidigt finns informella kopplingar mellan nivåerna som rör sig utanför den struktur som regelverket definierar. Men inslag av en starkt informell koppling mellan nivåerna förekommer också. Revisorerna beskriver hur den stödjande och förebyggande rollen är särskilt viktig i tolkningen och påverkan på det regelstyrda systemet. Detta gäller även för reviderande myndighets koppling till EU-kommissionen och ECA, varvid exempelvis bilaterala möten är viktiga informationskanaler och erbjuder möjligheter till påverkan. Denna informella koppling mellan nivåerna påvisar även behovet av ett konstant arbete kring att hålla processen inom bedömningskriterierna. Detta följer revisorernas tolkning av den egna rollen som försvarare av utdelade medel, och motiverar samproduktionen. Den regelstyrda revisionen kan också vara orsaken till att man inte ser en samproduktion kring indikatorerna, likt det Ek Österberg & de Fine Licht (2021) observerar. Processfokuset inom skarpa revisionen gör att den reviderande och den reviderade måste agera för att fylla de krav som ställs av regelstrukturen. Det vill säga att det redan etablerats definitioner för kvalitet, genom nyckelkrav eller felprocent. Detta innebär att reviderande myndighet enbart gör bedömningar av följsamhet.

Primärspårens transformation till bedömningar

Genom att analysera processen kring hur bedömningarna sker framkommer viktiga processer i arbetet. Bedömningen; den aggregerade värderingen utav primärkällorna sker i samråd med flera revisorer. Det blir tydligt att även om nyckelkraven och bedömningens struktur är

reglerade i form och kriterier kräver ett större arbete med tolkningen av primärspåren. Revisorerna granskar primärspåren tillsammans och gör en samlad bedömning. Denna process är därför komplicerad och påvisar en stor vikt vid att enas om bedömningar så att regelverket appliceras enhetligt. Genom detta krävs en större mängd professionell legitimitet för att kunna genomföra dessa bedömningar. Något som endast kan uppnås genom ett samråd med övriga revisorer. Dialogen kring bedömningarna ser också till att stärka bedömningens förankring till regelverket, när viss osäkerhet råder.

Det förekommer även en dialog med de reviderade i den sista bedömningsfasen. För att dessa uppgifter ska bli till vad Power (2021) beskriver som uppgifter med en faktiskhet, krävs en ytterligare bekräftelse från den reviderade i sista sakgranskningen. Ek Österberg & de Fine Licht (2021) beskriver ett liknande förhållande där sakgranskningen i slutet av revisionen fungerar som separation av revisionen och den reviderade för att behålla objektiviteten. Revisorerna beskriver det just som viktigt att förhålla sig oberoende till förvaltande myndighet när särskilt mycket informellt arbete agerar som stödjande och förebyggande i förhållande till regelverket. I sakgranskningen, när förvaltande myndighet får kommentera rapporten innan den skickas in, kan detta ses som en separation från förvaltande myndighet. Dels kan sakgranskningen skapa legitimitet till bedömningarna, dels en viktig del i för att förstärka revisorsrollen som oberoende granskare. Denna process kan vara viktig för att bedömningarna ska bygga på uppgifter med faktiskhet när de presenteras i årsrapporten.

De bedömningar som presenteras i årsrapporten kan tolkas ha ett begränsat värde för övriga nivåer och kanske speciellt som beslutsunderlag. Mycket av de bedömningar som görs blir formaliserade och standardiserade för att nästa nivå ska kunna tolka och förstå deras värde. Bedömningen som ges, relaterar till följsamhet snarare än resultat eller effektivitet. Det är möjligt att den reviderande myndigheten begränsas i att göra effektivitetsrevisioner eller andra *performance-mätningar* då de inte bidrar till något formellt värde till nästa nivå. Morin (2011) undersökte en regelstyrd myndighet sågs *performance* skapa en konflikt inom organisationen varvid rollen som legitim kritiker av lagföljsamhet och korrekthet brister med nya *performance-mätningar*. Substansrevisionen (Svärdsten, 2019) ämnar bidra med subjektiva och fallspecifika bedömningar om en verksamhet och bidra med konkreta förbättringsförslag hur en verksamhet kan nå sina mål. Den typen av revision skulle kunna förbättra hur väl förvaltande myndighet implementerar verksamhet, och når bättre resultat med de medel de får av EU. Trots detta ger inte en sådan revision något direkt värde vidare till andra lager av revision. Det är därför troligt

att man skulle se stora svårigheter att implementera effektivitetsrevisioner eller andra bedömningar inom denna nivå.

Revisionskedjan

Primärspåren påvisar hur flera revisionsspår kan identifieras parallellt till den granskning som ESV gör. Intervjuerna och dokumenten visar hur flera revisionsspår existerar parallellt och kan länkas samman till en revisionskedja. I denna kedja används råmaterial såsom finansiella handlingar i kombination med redan genomförda revisionsspår som i nästa nivå fungerar som primärspår. Ett exempel på detta är hur ESV granskar både stödmottagarens uppgifter direkt men även förvaltande myndighets bedömningar och beslut som primärspår. Detta innebär att en stegvis större andel primärspår består av revisionsspår relativt till vilket lager uppåt i revisionen man befinner sig i. Revisionskedjan tillåter en hög grad av centralisering, mellan de revisionsmässiga lagren. Detta beror troligtvis på att mängden primärspår som måste granskas kan reduceras samtidigt som man följer med revisionskedjan uppåt, detta med redan genomförda revisionsspår som primärspår. I hela revisionskedjan kan det tolkas som stödmottagaren och EU-kommissionen skapar det övergripande revisionsspåret.

Samtidigt som man går upp i revisionslagren finns ett större urval att granska. Mängden revisionsobjekt ökar markant från förvaltande myndighet till reviderande myndighet där alla program granskas i stället för det enskilda. Detta gäller även för nivåskillnaden mellan reviderande myndighet och EU-kommissionen där samtliga medlemsländer ingår i ansvarsområdet. Detta innebär att den stora distans, heterogenitet och pluralitet bland stödmottagarna gör det omöjligt att skapa ett direkt revisionsspår mellan stödmottagarna och EU-kommissionen. Denna problematik var det som Power (1997) ansåg göra revision för EU-programmen särskilt svår. Lösningen som den ser ut nu med *revisionskedjan*, skapar flera revisionsspår mellan de olika institutionella lagren. Varje revisionsspår inom kedjan förstärker och korrigerar styrningen, genom att kontrollera processen. Ett exempel på detta är hur den reviderande myndigheten utför en stor mängd projektrevisioner och aggregerar bedömningen till en felprocent som kan meddelas till nästa nivå. I varje revisionsspår finns alltså fortfarande vissa anspråk från övre lagren närvarande även om det direkta revisionsspåret saknas. I en granskningsprocess från högre nivåer kan ett mindre, mer hanterligt urval göras som granskar processen i detalj. Detta belyser revisionens viktiga roll i att kunna granska och förmedla värde

vidare i revisionskedjan, samtidigt som man förankrar och korrigerar nivåer under i enlighet med regelverket.

Ett sätt att beskriva revisionskedjan är med direkta – och indirekta revisionsspår. Direkta är det som sker mellan två vertikala organisationsnivåer alltså ett revisionsspår. Där primärspår blir till aggregerade bedömningar som produceras för en annan nivå i revisionskedjan. Varvid indirekta kan förklaras som det övergripande system som kopplar samman högsta och lägsta nivå, genom primärspår och bedömningar. Det indirekta revisionsspåret är formen för styrning och skapar primärspår och bedömningar på en övergripande nivå. Dessa används för att fortsätta revisionskedjan och tillhandahålla primärspår som används utanför det direkta förhållandet. Ett exempel på detta är hur bedömningar som produceras i det direkta förhållandet kan användas som primärspår för övriga aktörer. Det indirekta revisionsspåret upprätthålls men saknar relevans i det direkta revisionsspåret.

Slutsatser

I kapitlet kommer studien att presentera väsentliga slutsatser och att besvara studiens syfte. Slutsatserna baseras på analysen och avser framföra studiens bidrag. Till sist presenteras förslag till vidare forskning.

Hur skapas granskningsbara objekt i en kontext av flera institutionella lager?

Studiens första frågeställning avsåg att skapa en större förståelse kring hur granskningsbara objekt skapas inom system med flera institutionella lager med en stor mängd disparata primärkällor. Genom att titta på EU-programmen och hur interaktionen mellan de vertikala nivåerna fungerar har studien identifierat hur revision möjliggörs. Vi kan se att revisionen inom EU-programmen är väldig regelstyrd. Nyckelkrav och mallar för hur bedömningar presenteras, definierar begreppet *performance* hos de granskade. Detta innebär att en väldigt viktig standardisering av resultaten pågår. Övre nivåer i de revisionsmässiga lagren får succesivt fler aktörer under sig, vilket på grund av detta krävs standardiserade resultat som går att jämföra. Ett kommensurabelt värde måste kunna förmedlas till nästa nivå och indikera hur väl förvaltningen i respektive medlemsland fungerar. Utanför denna väldigt formella struktur ses informella handlingar som viktiga i arbetet med att korrigera och förstärka kopplingen till regelverket. Studien belyser även revisorernas roll som beskyddare av medlen i Sverige och arbetar genom informell kontakt med både förvaltande myndighet och EU-kommissionen för korrekt implementering av regelverket.

Vad kännetecknar en sådan revision och hur skapas revisionsspår mellan de institutionella lagren?

Studiens andra frågeställning som berör hur revisionen ser ut inom en sådan revisions kan besvaras med ett starkt processfokus vilket tillgängliggör förtroende samt bidrar till legitimitet för de bedömningar som görs. Revisionen som observerats liknar vad tidigare forskning beskriver som skarp revision (Ek Österberg & Kastberg, 2017), att mycket revision görs men mindre kritisk granskning förekommer. Det som däremot framkommer är ett etablerat system för jämförelser av revisionens bedömningar vad gäller följsamhet. Vilket ger dem ett särskilt värde aktörerna ovan. Detta innebär däremot att de bedömningar som görs i kedjan inte för med sig kritik eller information som berör effektivitet eller kvalitet utan endast följsamhet. Detta är

något som minskar den nationella revisionens potential att leverera beslutsunderlag som konkretiserar om effekten av EU-programmen.

Centrala slutsatser och bidrag till forskning samt praktik

Studien visar att vad som granskas och hur bedömningar görs ger värde till aktörer på flera nivåer och att detta kan förklaras genom revisionskedjan. Studien bidrar på så vis till att nyansera och utveckla Powers (2021) teoretisering av revisionsspår, i kontexter där de institutionella lagren är flera. Revisionskedjan inkluderar flera segmenterade men också överlappande revisionsspår, inom vertikala regelstyrda revisionsområden. Istället för det enskilda *revisionsspåret* agerar tillåts en analys utav samtliga nivåer och den struktur som håller dem samman. Detta är tillägget och stora skillnaden från tidigare forskning med revisionsspåret (Power, 2021). Revisionskedjan visar hur en revision som sträcker sig över många organisatoriska lager kan fungera och bidra med värde samtidigt som centrala värden såsom legitimitet, förtroende och oberoende behålls. Inom EU-programmen har ESV en viktig formell roll som översättare av nationell heterogenitet men även en informell roll som stöd till förvaltande myndighet applicera det regelstyrda systemet. I slutändan svarar revisionskedjan på hur EU-programmen kan genomgå revision, det som Power (1997) ansåg som särskilt svårt att revidera kan med hjälp av hans verktyg *revisionsspåret* (Power, 2021) förklaras.

Detta bidrag kompletterar aktuell forskning om revision i komplexa sammanhang som särskilt lyft fram hybriditet genom en mångfald horisontella relationer (Benish & Mattei, 2020; Ek Österberg & de Fine Licht, 2021). Den typ av komplexitet som uppstår i en revisionskedja är en annan. I detta fall ser man genom det indirekta *revisionsspåret* ett vertikalt ansvarsutkrävande till olika aktörer. Till skillnad från ett horisontellt ansvarsutkrävande, som kan skapa olika definitioner utav *performance* inom en organisation ser vi i detta fall flera lager av revision med samma definition av *performance*, fastställt i regelverk som kommer från flera vertikala nivåer. *Revisionsspår* i mellan två nivåer kommer därav att användas som primärspår av lager av revision.

Det är troligt att mycket av den nationella expertisen, eller iakttagelser som varje nationellt revisionsområde besitter, går till miste genom den transformationsprocess som görs i bedömningarna. Trots detta är det svårt att se ett system som kan fånga upp detta då högre nivåer kräver standardisering av bedömningar för att revisionskedjan ska kunna fungera. Tidigare forskning pekar på styrning som adopterar revision som baseras på följsamhet till

regler ofta resulterar i att verksamheters mål blir sekundära (Wijen, 2014). Målet i sig själv blir att uppnå följsamhet istället för att finna effekt med de medel som ges till medlemsländerna, en egenskap som återfinns i studien. Därför är det viktigt att reviderande myndighet upprätthåller en god kontakt med övriga nivåer och fortsätter den informella aspekten i arbetet. Förebyggande arbete har framkommit som särskilt viktigt och möjligtvis något att förstärka ytterligare i praktiken. Information och diskussion som förs med nivåerna blir särskilt viktiga för att kunna hitta rätt inom rigida regelverk, för att minska eventuella viten.

Revisionskedjan är en lösning för att skapa reviderbara objekt över flera institutionella lager. De nationella revisionsorganen för den delade förvaltningen av EU-medel kan tolkas som nischartade revisionsorgan. De är utformade för att fungera inom EU-systemet och leverera pålitliga bedömningar av nationella förvaltningsorgan vidare. Därav uppfyller de en specifik uppgift. Snarare än att transformera organisationer till reviderbara objekt är de redan utformade efter revisionskedjan. Det är möjligt man kan fylla ut revisionens uppgift så att mer värdefull information kan utvinnas genom revisionskedjan. I programperioden 2021–2027 kommer ett större fokus på mål och resultat att implementeras, och det kommer bli intressant att se hur skiftet kommer att påverka förvaltningssystemet i EU.

Vidare forskning

Denna studie inriktar sig på en nivå i denna långt gående hierarkiska kedja av aktörer och samtliga skulle fungera som goda föremål för liknande studier. Att använda revisionskedjan och granska övriga aktörer vore särskilt intressant. Mycket utav EU-kommissionens, ECA, förvaltande myndighets samt stödmottagares roller och agerande inom revisionen är relativt outforskat. Att använda revisionskedjan som analysverktyg inom övriga nivåer skulle säkerligen kunna bringa ytterligare perspektiv på hur denna process fungerar. Exakt hur de bedömningar som görs hos reviderande nivå tolkas och används av nivåer ovan vore mycket intressant för att kontrollera och bygga på de resultat som studien ger. Den här studien fokuserar på revision inom EU men andra potentiella revisionskedjor vore intressanta studieobjekt, bland annat för att testa revisionskedjans gångbarhet och studiens resultat.

En studie över längre tid skulle kunna använda revisionsspårets verktyg för att se adoption över längre tid. I revisionsspåret diskuterar Power (2021) olika steg utav institutionalisering som kan observeras genom repetition av revisionsspåret. Just nu övergår många EU-program till nya regelverk och stora förändringar kring regelverkets fokusområden samt syften med granskningarna. Detta skulle göra en sådan studie möjlig och särskilt intressant.

Referenser

- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). Handbok i kvalitativa metoder (2., [utök. och aktualiserade] uppl. ed.).
- Alvehus, J. (2019). Skriva uppsats med kvalitativ metod : En handbok (Upplaga 2 ed.).
- Benish, A., & Mattei, P. (2020). *Accountability and hybridity in welfare governance*. *Public Administration* (London), 98(2), 281-290.
- Carrington, T. (2014). *Revision* (2. [utök. och uppdaterade] uppl. ed.).
- Danielle Morin. (2011). *Serving as magistrate at the French Cour des comptes*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(6), 718.
- Ekonomistyrningsverket (2021-04-07) *Revision av EU-medel*. <https://www.esv.se/statlig-styrning/revision-av-eu-medel/>
- Ekonomistyrningsverket. (2021). *Rapport Revisionsuttalande och årlig rapport 2021 Havs- och fiskeriprogrammet. (EHFF)*. (ESV 2021:24).
<https://www.esv.se/publicerat/publikationer/2021/revisionsuttalande-och-arlig-rapport-2021--havs--och-fiskeriprogrammet/>
- Ekonomistyrningsverket. (2021). *Rapport Revisionsuttalande och årlig rapport 2021 Botnia Atlantica (ERUF)*. (ESV 2020:40).
<https://www.esv.se/publicerat/publikationer/2021/revisionsuttalande-och-arlig-rapport-2021--botnia-atlantica/>
- Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H., Towns, A., & Wängnerud, L. (2017). *Metodpraktikan : Konsten att studera samhälle, individ och marknad* (Femte upplagan ed.). European Court of Auditors (2021) *ECA 's work*.
<https://www.eca.europa.eu/en/Pages/ECAWork.aspx>
- Europeiska Kommissionen (2021c) *2021-2027 EU-budget – What's new?*.
https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/whats-new_en#a-modernised-eu-long-term-budget-powered-by-nextgenerationeu
- Europeiska Kommissionen (2021d) *EU budget management types*.
https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/how-it-works/annual-lifecycle/implementation/eu-budget-management-types_en

- Europeiska Kommissionen. (2014) *Vägledning för kommissionen och medlemsstaterna avseende en gemensam utvärderingsmetod av förvaltnings- och kontrollsystem i medlemsstaterna*. (EGESIF_14-0010-final 18/12/2014)
https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_common_mcs_assessment_sv.pdf
- Europeiska Kommissionen. (2021a) *EU Budget*. https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget_en
- Europeiska Kommissionen. (2021b) *2021-2027 long-term EU budget & NextGenerationEU*.
https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027_en
- INTOSAI (2021) *Overview*. <https://www.intosai.org/about-us/overview>
- Johannessen, A., Tufte, P., Christoffersen, L., & Nilsson, B. (2020). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod* (Upplaga 2 ed.).
- Justesen, L., & Skaerbaek, P. (2010). *PERFORMANCE AUDITING AND THE NARRATING OF A NEW AUDITEE IDENTITY*. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 325-343.
- Kastberg, G., & Ek Österberg, E. (2017). *Transforming social sector auditing – they audited more, but scrutinized less*. *Financial Accountability & Management*, 33(3), 284-298.
- KOMMISSIONENS DELEGERADE FÖRORDNING (EU) nr 532/2014 av den 13 mars 2014 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 223/2014 om fonden för europeiskt bistånd till dem som har det sämst ställt.*(EU nr 532/2014). Europaparlamentets och rådets förordning . <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX:32014R0532>
- Kuper, A., Reeves, S., & Levinson, W. (2008). *Qualitative Research: An Introduction to Reading and Appraising Qualitative Research*. *BMJ: British Medical Journal*, 337(7666), 404-407.
- Patricia Bromley, Hokyu Hwang, & Walter W Powell. (2012). *Decoupling revisited: Common pressures, divergent strategies in the U.S. nonprofit sector*. *Management (Paris, France : 1998)*, 15(5), 469.
- Pierre, J., Peters, B., & De Fine Licht, J. (2018). *Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be?* *The International Journal of Public Sector Management*, 31(6), 726-739.

Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies. (2018). *The European Social Fund: Beneficiaries' Experience in the Current Funding Period*. European Parliament..

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626052/IPOL_STU\(2018\)626052_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626052/IPOL_STU(2018)626052_EN.pdf)

Power, M. (1999). *The audit society : Rituals of verification*.

Power, M. (2003). *Auditing and the production of legitimacy*. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394.

Power, M. (2021). *Modelling the micro-foundations of the audit society: Organizations and the logic of the audit trail*. *The Academy of Management Review*, 46(1), 6-32.

Ridder, H. (2017). *The theory contribution of case study research designs*. *Business Research (Göttingen)*, 10(2), 281-305.

Rolf Solli, (2020) *Kvalitativa sekundärmaterial*. Abrahamson Löfström, C., & Rombach, B. (2020). *Andra hjälpen : Allt du behöver veta för att skriva en uppsats (Upplaga 1 ed.)*.

Summa, H. (1999). *The Subjects of Study: Hilkka Summa. In Performance or Compliance?* (pp. Performance or Compliance?, 1999-09-30). Oxford: Oxford University Press.

Sveriges riksdag. 27 juli 2021. *Medlem i EU*. <http://eu.riksdagen.se/vad-ar-eu/medlem-i-eu/#Sveriges-EU-avgift-och-st%C3%B6d-fr%C3%A5n-EU>

Wijen, F. (2014). *MEANS VERSUS ENDS IN OPAQUE INSTITUTIONAL FIELDS: TRADING OFF COMPLIANCE AND ACHIEVEMENT IN SUSTAINABILITY STANDARD ADOPTION*. *The Academy of Management Review*, 39(3), 302-323.

Österberg, E., & Licht, J. (2021). *Beyond auditor and auditee: Exploring the governance of performance in eldercare*. *Public Management Review*, 1-20.

Bilaga 1

Intervjufrågor

1. Bakgrund

- 1.1. Vilken titel/roll har du?
- 1.2. Vilket/vilka EU-program arbetar du med?
- 1.3. Hur länge har du arbetat på ESV?
- 1.4. Kan du berätta om dina tidigare erfarenheter utav revision och eller eu programmen?

2. EU-systemet

- 2.1. Vilka aktörer ingår i revisionen utav EU-programmen?
- 2.2. Hur beskriver du ESV:s roll i systemet?
- 2.3. Hur ser du på kopplingen mellan er och:
 - 2.3.1. Kommissionen
 - 2.3.2. Förvaltande myndighet
 - 2.3.3. Stödmottagare
- 2.4. Hur ser kontrollerna från kommissionen ut på er?

3. Arbetsprocess

- 3.1. Skulle du kunna beskriva årscykeln?
- 3.2. Hur går det till/ kan du beskriva arbetet med
 - 3.2.1. Systemrevisioner (hur landar man i ett betyg?)
 - 3.2.2. Projektrevisioner
 - 3.2.3. Räkenskapsrevision
- 3.3. Vilket material/data grundar ni er granskning på? Vad för slags data samlar ni in? Finns det något som du tycker borde inkluderas? Samlar ni in tillräckligt för att göra en god bedömning?
- 3.4. Vad producerar revisionen?
- 3.5. Vad består revisionens resultat utav?
- 3.6. Vad uppfattar du att revisionen leder till? Gör den nytta? Hur?
- 3.7. Kan du berätta om en svår eller särskilt klurig granskning?
- 3.8. Hur skulle du beskriva ert handlingsutrymme? Vad gäller utformning av revisionen
- 3.9. ”Performance” är ett uttryck ofta kopplat till revisorers bedömningar utav verksamheter. Har du hört talas om begreppet? Vad betyder det för er?
- 3.10. Görs sådana ”Performance”-bedömningar? Hur ser de ut? Hur ser du på dem?

4. Övergripande reflektioner

- 4.1. Vad anser du vara syftet med den revision som du utför?
- 4.2. Vilket värde och till vem ger revisionen?
- 4.3. Hur skulle revisionen kunna bidra till mer värde?
- 4.4. Vilken utveckling ser du i ert arbete?

- 4.5. Vad, om något gör ESV:s revisionsarbete olikt övrig revision?
- 4.6. Hur ser du på det stora antalet aktörer som granskar EU-programmens?
- 4.7. Är det något jag inte frågat om men borde ha gjort, eller något jag borde känna till?