

SNF-RAPPORT NR. 36/06

Måling av produktivitet i skatteetaten

av

Christian Andersen

Tom Eldegard

Kjell J. Sunnevåg

SNF- prosjekt nr.: 2697 "Måling av produktivitet i skatteetaten"

Prosjektet er finansiert av Skattedirektoratet

**SAMFUNNS- OG NÆRINGS- OG NÆRINGS- OG NÆRINGS- OG NÆRINGS-
BERGEN, DESEMBER 2006**

© Dette eksemplar er fremstilt etter avtale med KOPINOR, Stenergate 1, 0050 Oslo. Ytterligere eksemplarfremstilling uten avtale og i strid med åndsverkloven er straffbart og kan medføre erstatningsansvar.

ISBN 82-491-0491-9 Trykt versjon

ISBN 82-491-0492-7 Elektronisk versjon

ISSN 0803-4036

FORORD

Denne rapporten dokumenterer arbeidet på SNF prosjekt 2697 ”Måling av produktivitet i skatteetaten”. Prosjektet er finansiert av Skattedirektoratet og ble gjennomført i perioden oktober-november 2006.

Skattedirektoratet har bidratt med informasjon om datagrunnlag og analyser, og har gitt tilbakemelding på utkast til rapporten. Forfatterne alene har imidlertid ansvaret for tolkning av materialet og anbefalingene i rapporten.

8. desember 2006

INNHold

Forord	iii
Innhold	iv
1 Innledning	1
2 Omorganisering av skattetaten	3
2.1 Bakgrunn og målsetning for omorganiseringen	3
2.2 Nærmere om flytting av oppgaver	4
2.3 Målsettinger og gevinster	5
2.4 Produktivitetsanalyser i forhold til omorganiseringen	5
3 Produktivitetsmåling	7
3.1 Noen sentrale begreper	7
3.2 Frontanalyser	10
3.3 Forklaring på produktivitetsforskjeller	11
3.4 Sektoregenskaper og modellvalg	12
3.5 Bruk av indekser og vekter	13
3.6 ABC-analyse	14
4 Datagrunnlaget	17
4.1 Om målfunksjonen og avveiningen mellom resultatmål	17
4.2 Personaloversikter – kompetanse, ansiennitet og intern opplæring	19
4.3 Timefordeling på aktivitet	20
4.4 Oversikt over kostnader	21
4.5 Indikatorer og aktivitetsmål	22
4.6 Brukerundersøkelser	24
4.7 Gradering av aktivitetsmål	25
5 Effektivitetsstudier	27
5.1 Sektorrelaterte studier	27
5.2 Analyser på tvers av land	32
6 Målsettinger og fallgruver	37
6.1 Innledning	37
6.2 Målsetting	38
6.3 Innvendinger mot å bruke effektivitetsmålinger	39
6.4 Perverse effekter ved effektivitetsmålinger	42
6.5 Noen anbefalinger	43
7 Bruk av datagrunnlag	45
7.1 Innledning	45
7.2 Observasjoner og variabler	45
7.3 Arbeidsoppgaver	45
7.4 Arbeidskraft	47
7.5 Kapital	48
7.6 Kvalitet	49
8 Sammendrag og Forslag til analyseopplegg	51
8.1 Innledning	51
8.2 Bakgrunn for forslagene	52
8.3 Analyser på makronivå	52
8.4 Skattegapet og effekter av kontrollvirksomhet	53
8.5 Tradisjonelle aktivitetsmål	54
8.6 Kostnader knyttet til aktiviteter og produkter	55
8.7 Frontanalyser	55

8.8	Effektivitetsanalysenes rolle i organisasjonsutviklingen.	56
8.9	Benchmarking	60
8.10	Summariske mål.....	60
9	Referanser	61

1 INNLEDNING

Formålet med denne rapporten er å gi en anbefaling til Skattedirektoratet om bruk av produktivitetsmålning innen skatteetaten. Utgangspunktet for prosjektet var et ønske fra Skattedirektoratet om å etablere et solid rammeverk for produktivitetmåling over tid. Dette gjaldt spesielt

- Å etablere objektive normer for høy og lav produktivitet for enheter i etaten eller arbeidsprosesser/arbeidsområder
- Å etablere et grunnlag for å forklare forskjeller i resultater og iverksette tiltak for å forbedre produktiviteten
- At sammenligninger over tid er robuste i forhold til organisatoriske endringer.

I utformningen av analysen og rapporten er det lagt vekt på å ta utgangspunkt i organiseringen av skatteetaten i lys av de omorganiseringer som er planlagt de nærmeste årene. Disse organisatoriske rammene er relevante med hensyn til å formulere de mest sentrale problemstillingene, og setter føringer med hensyn til de metoder som kan anvendes. Formålet med rapporten er å foreslå en hensiktsmessig retning i utviklingen av produktivitetsarbeidet i skatteetaten i årene som kommer. Diskusjonen av forskjellige metoder har vært begrenset til å fremheve det som er viktig for å koble mot de institusjonelle forhold i skatteetaten.

Det har vært en sentral premiss i arbeidet at det ikke er noe enkelt mål eller noen enkelt metodikk som i seg selv gir et tilstrekkelig svar på spørsmålet om produktivitet. En organisasjon i endring må ha måltall på flere nivå, og måten de lavere nivåer i organisasjonen involveres i produktivitetsarbeidet er helt avgjørende for de resultater som kan oppnås. Dette gjelder både for tolkning av analyser og utarbeidelse av strategier for endring.

Det andre kapitlet beskriver omorganiseringen av skatteetaten, de føringer den setter, og de problemstillingene den reiser i forhold til produktivitetmåling. Tredje kapittel presenterer bruken av frontanalyse i en organisasjon som skatteetaten. Heretter følger i fjerde kapittel en gjennomgang og diskusjon av tilgjengelige data. Det femte kapitlet gir en kort oversikt over noen relevante norske og utenlandske analyser av produktivitet i skatteetaten. Formålet er å trekke frem problemstillinger, metoder og datagrunnlag som er benyttet. Det sjette kapitlet inneholder en kritisk diskusjon av effektivitetmåling og noen perspektiver fra andre deler av offentlig sektor. Kapittel syv diskuter bruk av datagrunnlaget i forhold til produktivitetsanalyser. Kapittel åtte sammenfatter diskusjonen i de foregående kapitlene, og gir en presentasjon av et flerstrengt opplegg for arbeid med produktivitet tilpasset skatteetaten.

2 OMORGANISERING AV SKATTETATEN

2.1 Bakgrunn og målsetning for omorganiseringen

Skattedirektoratet la i desember 2005 frem et forslag til ny organisering av skatteetaten: *Den nye skatteetaten, effektiv og imøtekommende*. Denne planen ble godkjent av Finansdepartementet, og vedtatt av Stortinget i forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2007.

Det fremgår av dette forslaget, at det i utgangspunktet er 138 selvstendige enheter underlagt Skattedirektoratet. Dette er 19 fylkesskattekontorer, 18 skattefogdkontorer og 98 likningskontorer. I tillegg er det tre spesialkontorer for henholdsvis oljebeskatning, storbedrifter og utenlandsaker. Under likningskontorene er det 183 etatskontorer i kommuner uten eget ligningskontor. Skatteetaten samarbeider også om servicekontorer i omkring 100 kommuner hvor etaten ikke har egne kontorer. Denne strukturen er resultatet av en omfattende omorganisering gjennomført i årene 2002-2004. Prinsippet bak denne omorganiseringen var å organisere ligningsetaten etter distriktsmodellen, hvilket åpnet for at et ligningskontor kunne representere flere kommuner. I løpet av omorganiseringen ble antall ligningskontor redusert fra 435 til de 98 som finnes i dag. Gradvis spesialisering og økt effektivisering nevnes som effektene av denne omorganiseringen.

Bakgrunnen for forslaget om omorganisering er et ønske om å tilpasse seg langsiktige trender som påvirker muligheter og utfordringer innen skatteetatens arbeidsområde. Mulighetene har i stor grad sammenheng med teknologisk endring. Denne betyr for det første at publikums kontakt med skatteetaten endrer seg, fra å være betinget av personlig fremmøte, til i høyere grad å bli basert på elektroniske løsninger. For det andre medfører nye saksbehandlings-systemer, at en del arbeidsoppgaver lettere kan flyttes mellom kontorer. Utfordringene knytter seg spesielt til økt internasjonalt samkvem og mobilitet, og økt grad av elektronisk handel. Dette fører til behov for å styrke innsatsen overfor de mer krevende deler av næringslivet, og dermed til behov for høyere kompetanse på forskjellige områder. En økt grad av spesialisering og etablering av sterkere fagmiljø skal oppnås gjennom en endring i oppgavefordelingen mellom enhetene i skatteetaten.

For å realisere dette er det nødvendig med både juridiske og organisatoriske grep. De juridiske grepene er spesielt knyttet til regler som binder saksbehandling og avgjørelsesmyndighet til bestemte geografiske lokaliteter. De organisatoriske grepene knytter

seg til å skape større regionale beslutningsenheter, som er hensiktsmessige i forhold til spesialisering og omfordeling av etatens oppgaver.

Hovedprinsippet i den nye organiseringen er at skattetaten skal ha to nivå. Dette er Skattedirektoratet og fem regioner. Sentralskattekontorene opprettholdes som spesialiserte enheter men legges under hver sin region. Den nye formelle organiseringen iverksettes senest 01.01. 2008. Det skal utarbeides regionvise utviklingsplaner for en slik treårig gjennomføring.

Skattedirektoratets strategiske og faglige funksjoner skal styrkes. Saksbehandling og driftsoppgaver som i dag er i direktoratet legges til det regionale nivået. Det er lagt opp til fem regioner som hver dekker flere fylker. Hver region utgjør en formell enhet med riksdekkende myndighet på samtlige forvaltningsområder. Det skal være mulighet for etablering av landsdekkende funksjoner og for overføring av oppgaver mellom regioner. Alle kontorer innen regionen benevnes skattekontor, og skal ha førstelinjetjeneste i forhold til publikum. Nåværende fylkesskattekontor, skattefogdkontor og likningskontor på samme sted slås sammen til et kontor. Regionsledelsen legges til skattekontoret i en av fylkeshovedstedene. Det er i planlegningen lagt vekt på å flytte oppgaver, ikke tilsatte. Det er ikke lagt opp til endring av kontorstrukturen. Et vist potensial for kontorsammenslåinger ble tatt ut i 2002-2004. Nye sammenslåinger er mest aktuelt i større byer hvor det er flere kontortyper samlet.

2.2 Nærmere om flytting av oppgaver

Et hovedpoeng med etableringen av regioner og tilrettelegging for landsdekkende funksjoner er å gi mulighet for flytting av oppgaver mellom kontorer. Målsettingen er å utnytte spesialisering og stordriftsfordeler og redusere administrativt arbeid. Beskrivelsen av omorganiseringen av skatteetaten konsentrerer seg om de overordnede prinsippene:

Innenfor en region er målsettingene blant annet

- Få til spesialisering og sterkere fagmiljø
- Bygge opp under de områdene der kontorene allerede har sin styrke
- Øke kontrollvirksomheten i de større byer
- Øke oppmerksomheten mot organisering og ledelse
- Samle folkeregisteret i noen få kontorer i regionen

Når det gjelder flytting av oppgaver mellom regioner nevnes to prinsipper

- Utflytting av saker fra Oslo og Akershus til Midt- og Nord-Norge

- Saksbehandlingsoppgaver ut fra SKD

Det legges videre opp til etablering av landsdekkende funksjoner:

- Det sentrale personregisteret, refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende, bistand ved innkreving av skatter og avgifter til utlandet, Svalbard, fiskerinetverket
- Oppgaver som samles på ett kontor: reskontoføring, sentral regnskapsføring av de store statsinntektene, etatens lønns- og regnskapsoppgaver.

2.3 Målsettinger og gevinster

De overordnede målsettingene for omorganiseringen kan oppsummeres i følgende punkter

- Styrke innsatsen mot illojale brukere og svart økonomi
- Bedre kvalitet og effektivitet
- Frigjøre ressurser fra administrasjon til faglig virksomhet
- Bedre samordningen mellom innkreving og fastsetting
- Legge til rette for overføring av oppgaver fra SD til regionene

De forventede gevinstene knytter seg til

- Økt etterlevelse på grunn av økt oppdagelsesrisiko
- Økt publikumstilfredshet
- Redusert saksbehandlingstid i klagesaker med 10%
- Bedre ressursanvendelse. Redusert administrasjon og økt faglig innsats. Økt bemanning i Midt- og Nordnorge.

2.4 Produktivitetsanalyser i forhold til omorganiseringen

I analyser av offentlig sektor skjelles det mellom ytre og indre effektivitet. Ytre effektivitet beskrives gjerne som å gjøre de rette tingene. Dette kan både gjelde valg av tjenester og det rette nivå på tjenestene. Indre effektivitet gjelder ressursbruken i produksjonen av tjenestene.

I forhold til skatteetaten gjelder ytre effektivitet de overordnede målsettingene med hensyn til å sikre etterlevelse og innbetaling av skatter. Det er prinsipielt mulig å vurdere om en omorganisering fører til høyere grad av etterlevelse og mindre økonomisk kriminalitet. Det er imidlertid vanskelig fordi skattegrunnlaget under fullstendig og sannferdig deklarerer ikke er kjent. Analyser av ytre effektivitet må derfor ses som en langsiktig forskningsoppgave.

Hovedfokus i denne analysen er derfor forhold knyttet til indre effektivitet. Når det gjelder indre effektivitet baseres analyser på sammenligning av forskjellige beslutningsenheter. Reformen i skatteetaten gjør regionene til en viktig beslutningsenhet med innflytelse på kontorstruktur og oppgavefordeling. Det er imidlertid naturlig å basere analyser av indre

effektivitet på en sammenligning av produktiviteten til de enkelte kontorene. Spesialisering og omfordeling av arbeidsoppgaver kan gjøre det vanskelig å sammenligne forskjellige enheter, hvis ikke det kontrolleres for forskjellige oppgaver og innsatsfaktorer.

I beskrivelsen av reorganiseringen beskrives forskjellige innsatsfaktorer og aktiviteter. Tabellen under gir en oversikt over begreper som brukes.

Innsatsfaktorer	IT-systemer (utvikles på sentralt nivå) Administrativt personale Faglig personale Innsikt, kompetanse og metoder Sterke fagmiljø med spisskompetanse og tverrfaglighet Ansattes kompetanse og utdanningsnivå Profesjoner: Økonomer, revisorer, jurister
Aktiviteter	Kontrollarbeid Innkrevning Enkeltaksbehandling Kontroll overfor krevende skatteydergrupper Innsats mot økonomisk kriminalitet og svart økonomi Telefon- og veiledningstjeneste Administrative funksjoner (lokalt/regionalt) Personaladministrasjon Regnskap og økonomioppfølging Innkjøp Datadrift
Kvalitet	Likebehandling Saksbehandlingstid Service og veiledning Avdekking og innkreving
Bakgrunnsvariable	Inntektsnivå blant skatteyttere Antall poster som må kontrolleres manuelt

I senere kapitler vil det bli gitt en gjennomgang av både datagrunnlag og eksempler på analyser av produktivitet i skatteetaten.

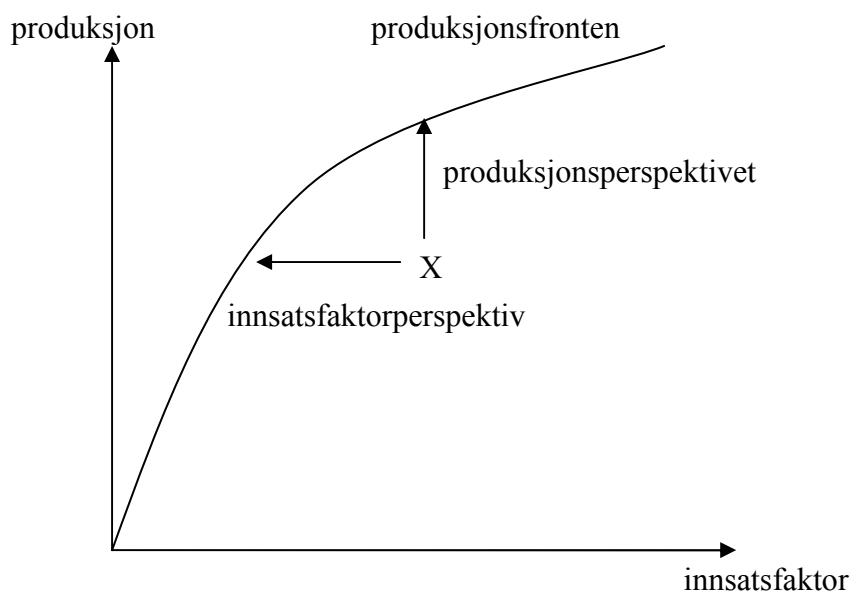
3 PRODUKTIVITETSMÅLING

3.1 Noen sentrale begreper

Det finnes forskjellige metodiske tilnærminger til produktivitetmåling. Formålet med dette avsnittet er å ta utgangspunkt i noen hovedbegreper, og relatere dem til egenskaper ved skatteetaten som organisasjon, og den omstillingsprosessen som er i gang.

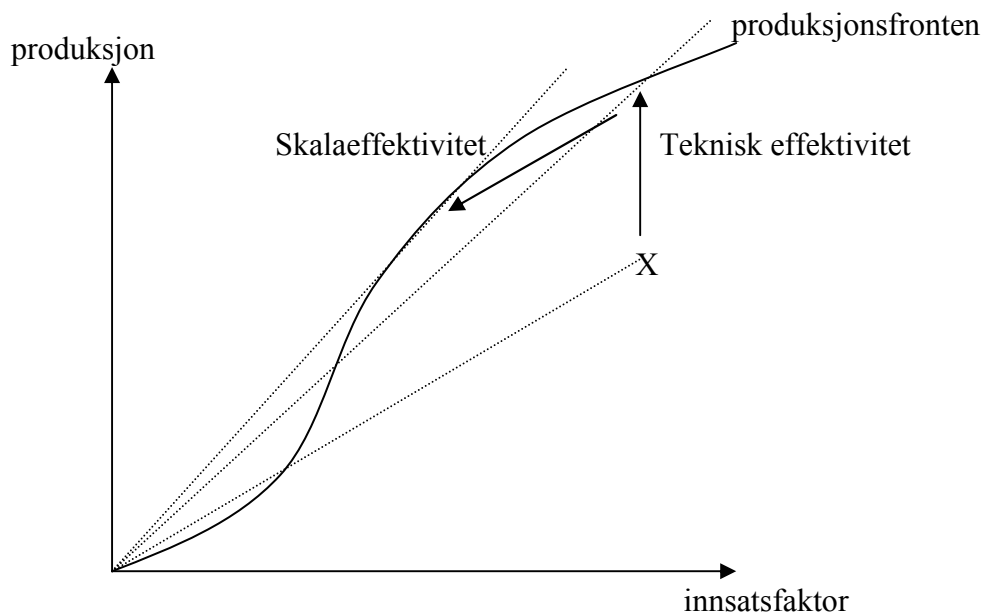
Produktivitetmåling dreier seg basalt sett om å vurdere produksjonen til en enhet i forhold til de innsatsfaktorer denne legger beslag på. Høy produktivitet er da en høy produksjon i forhold til innsatsfaktorene. Den maksimale produksjon gitt et sett av innsatsfaktorer beskrives av produktfunksjonen eller produksjonsfronten. Er denne kjent kan de enkelte enhetene sammenlignes relativt i forhold til hvor langt de ligger fra fronten.

Teknisk effektivitet sammenligner produksjonen med innsatsfaktorer i fysiske enheter. Det skjelves gjerne mellom et innsatsfaktorperspektiv og et produksjonsperspektiv. Fra et innsatsfaktorperspektiv spør man hvor meget innsatsfaktorene kunne være redusert gitt produksjonsnivået, for å komme på produksjonsfronten. Fra produksjonsperspektivet spør man hvor meget produksjonen kunne være økt gitt mengden av innsatsfaktorer.



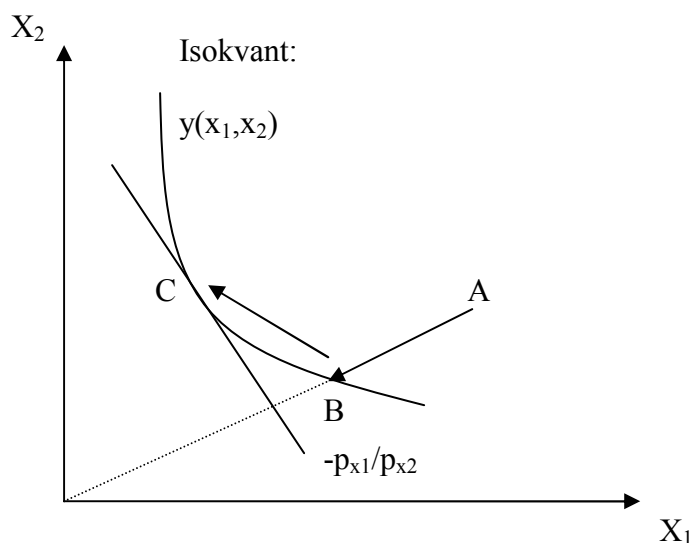
Hvis det ikke er konstant skalaavkastning i produksjonen vil størrelsen på enhetene ha betydning for produktiviteten. I dette tilfelle kan man definere teknisk effektivitet som forholdet mellom faktisk og mulig produksjon, gitt nivået på innsatsfaktorer. Skalamessig

effektivitet kan defineres som valg av den mest effektive skala på produksjonen. En teknisk effektiv enhet kan ut fra dette forbedre produktiviteten ved å nærme seg til optimal skala i produksjonen.



I figuren over viser de stiplede linjer forholdet mellom produksjon og innsatsfaktor. Jo brattere linje, jo mer produseres det per enhet av innsatsfaktoren. Tar man utgangspunkt i produksjonspunktet X er det rom for å øke produksjonen gitt mengden av innsatsfaktorene. Teknisk effektivitet oppnås når produksjonsnivået svarer produksjonsfronten. Det fremgår imidlertid av figuren at produktiviteten kan økes ytterligere ved å endre på skalaen i produksjonen.

Teknisk effektivitet kan beskrives utelukkende ved fysiske enheter av produksjon og innsatsfaktorer. Er det tilgang til priser på innsatsfaktorer kan man beskrive kostnadsfronten. Kostnadsfronten representerer den rimeligste måte å produsere et gitt kvantum på, gitt prisene på innsatsfaktorene. Det er ut fra dette mulig å skjelve mellom teknisk effektivitet og allokeringseffektivitet. Som før beskriver teknisk effektivitet hva man får ut av en gitt innsatsfaktorkombinasjon. Allokeringseffektivitet beskriver optimalt valg av innsatsfaktorkombinasjon gitt prisene. Figuren under viser teknisk og allokeringmessig effektivitet i en situasjon hvor et produkt produseres ved hjelp av to innsatsfaktorer, x_1 og x_2 . Prisene på innsatsfaktorene er henholdsvis p_{x1} og p_{x2} .



I figuren over viser isokvanten de minste kombinasjoner av innsatsfaktorene x_1 og x_2 som gir mulighet for å produsere mengden y . Det fremgår at innsatsfaktorkombinasjonen gitt ved punktet A ikke er effektiv, siden den ligger over isokvanten. Bevegelsen fra A til B beskriver teknisk effektivitet. Økningen i teknisk effektivitet gir mulighet for en proporsjonal reduksjon i bruken av innsatsfaktorer. Kombinasjonen av innsatsfaktorer gitt ved punktet C gir laveste kostnader. Dette punkt er karakterisert ved at helningen på isokvanten svarer til det relative prisforholdet for innsatsfaktorene. Endringen i innsatsfaktorkombinasjonen fra B til C beskriver allokeringmessig effektivitet ved at faktorkombinasjonen tilpasses prisene på innsatsfaktorer.

I diskusjonen av allokeringmessig effektivitet er det tatt utgangspunkt i at alle faktorer er variable. Hvis denne betingelsen ikke er oppfylt, for eksempel på grunn av kontraktsmessige forhold, kan det i noen situasjoner være hensiktsmessig å vurdere en variabel kostnadsfront, som eksplisitt tar hensyn til at enkelte faktorer ikke kan endres.

I et statisk perspektiv vil man være interessert i å karakterisere forskjellige enheters resultater i forhold til fronten og i forhold til andre enheter. I et dynamisk perspektiv er man interessert i å sammenligne utviklingen i produktivitet over tid. Dette kan være utviklingen for den enkelte enheten eller enhetenes resultater i forhold til hverandre. Denne sammenligningen kan gjennomføres ved å gjennomføre en produktivitetsanalyse på to tidspunkter. Det er da

nødvendig å ta hensyn til muligheten for teknologisk utvikling som endrer produksjonsmulighetene. En enhets plassering i forhold til fronten kan da skifte både på grunn av endring i teknisk effektivitet og på grunn av teknologisk utvikling som endrer fronten.

3.2 Frontanalyser

Produksjonsfronten beskriver den maksimalt oppnåelige produksjon for en gitt innsatsfaktorkombinasjon. Selskaper eller enheter som produserer ”på fronten” kan derfor betegnes som teknisk effektive. Tilsvarende kan enheter, som for en gitt kombinasjon av innsatsfaktorer produserer mindre enn det som karakteriserer fronten, betegnes som mindre effektive. Man kan estimere produksjonsfronten med utgangspunkt i registrert produksjon og innsatsfaktorbruk i et utvalg bedrifter. Produksjonsfronten omhyller observasjonene siden alle bedrifter må ligge på eller under fronten.

Frontanalyser brukes som fellesbetegnelse for metoder som estimerer fronten og de enkelte enhetenes plassering i forhold til denne. I nyere litteratur skjelves det gjerne mellom flere metoder. En meget brukt metodikk er DEA eller dataomhylling. I DEA analyse brukes lineær programmering til å beregne en stykkevis lineær front som omhyller observasjonene. Formen avhenger av om man forutsetter konstant eller variabel skalaavkastning. DEA betegnes som en ikke-parametrisk metode, siden fronten ikke forutsettes å ha en gitt funksjonell form. Det er utviklet metoder basert på ”Boot-strapping” som håndterer usikkerhet i estimeringen.

En annen metode er stokastisk front analyse (SFA). Denne metoden tar utgangspunkt i en økonometrisk estimering av parametrene i en funksjon som beskriver produksjonsfronten. En tradisjonell estimering av en produktfunksjon vil inneholde et stokastisk feilledd som fanger opp støy som skyldes måleproblemer eller at relevante uavhengige variabler er utelatt av estimeringen. I en stokastisk front analyse er det i tillegg et stokastisk ledd som beskriver teknisk ineffektivitet.

$$\ln q_i = x_i \beta + v_i - u_i$$

I uttrykket over er β parametrene som beskriver betydningen av innsatsfaktorene x på produksjonen q . Det stokastiske feilleddet er v mens u er et stokastisk ikke-negativt ledd som beskriver teknisk usikkerhet. I stokastisk front analyse er det blant annet nødvendig å gjøre forutsetninger om funksjonsformen som skal estimeres og fordelingen for de stokastiske leddene. Usikkerhet knyttet til estimeringen behandles på en systematisk måte, som er kjent fra tradisjonell økonometrisk analyse.

3.3 Forklaring på produktivetsforskjeller

Et sentralt spørsmål i skatteetatens avrop gjelder muligheten for å forklare forskjeller i produktivitet mellom enheter. Dette spørsmål kan diskuteres på flere nivå. Diskusjonen i avsnitt 3.1 viste at det går an å skjelne mellom teknisk utvikling, endring i teknisk effektivitet, endring i skalaeffektivitet og i allokativ effektivitet når man ser på endring i produktivitet. Ved sammenligning mellom enheter vil den tekniske utvikling være identisk, så det er de tre siste elementene som kan bidra til å forklare forskjeller.

Muligheten for å dekomponere produktivetsutviklingen avhenger av metodikken som velges. Malmquist TFP indeks kan for eksempel dekomponeres i teknisk utvikling og teknisk effektivitet. Coelli et al. (2005, kap 3) diskuterer forskjellige mål og muligheten for dekomponering. Her legges det også spesiell vekt på en dekomponering basert på Balk (2001). Denne dekomponeringen skjelner mellom de tre elementene nevnt over, og i tillegg en effekt fra endringer i produktsammensetning som virker via skalaeffekten. Uansett hvilket opplegg man velger er det viktig at analysene forklarer så meget av produktivetsforskjellene som mulig, slik at man får så presist mål som mulig på teknisk ineffektivitet.

At en bedrift er teknisk ineffektiv betyr at den kunne få mer ut av den gitte innsatsfaktorkombinasjon. Dette gir imidlertid ikke i seg selv svar på hva som er årsaken til dette, og hvilke tiltak som eventuelt kan iverksettes for å avhjelpe denne situasjonen. Man kan oppfatte dette som faktorer som påvirker muligheten for å omsette innsatsfaktorer i produkter. Slike faktorer kan være knyttet til den indre organiseringen av virksomheten eller ytre rammevilkår. Mikrostudier og sammenligninger av de enkelte enhetene er ofte brukt for å komme nærmere inn på mulige forklaringsfaktorer. Vi vil senere beskrive et opplegg hvor de enkelte enhetene blir involvert i arbeidet med å finne årsaker og virkemidler.

Coelli et al. (2005, p. 281) og Kumbhakar & Lovell (2003, kap 7) diskuterer måter å kontrollere for betydningen av ytre rammevilkår. Denne diskusjonen er forholdsvis teknisk og vil ikke bli gjengitt her. I forhold til stokastisk front analyse advares det imidlertid mot to trinns analyser hvor man først estimerer effektivitetsmål, og deretter gjennomfører en regresjon av effektivitetsscoren på forskjellige eksogene variable. I forhold til DEA analyse er innvendingene nevnt over mot en to trinns analyse ikke relevante, og Coelli et al. (2005, p.194) anbefaler denne metodikken blant annet fordi den er enkel å gjennomføre.

3.4 Sektoregenskaper og modellvalg

Diskusjonen i avsnittene over har vist at en produktivitetsanalyse kan utformes på flere måter. Denne fleksibiliteten kan gi mulighet for å tilpasse modellformuleringen til egenskapene ved den sektor man ønsker å analysere.

Det er vist at det kan være flere forklaringer på observerte produktivitetsforskjeller mellom enheter. En dekomponering kan for eksempel vise at både skalaeffektivitet og teknisk effektivitet er av betydning. Dekomponeringen gir i seg selv en bedre forståelse av hvor man skal se etter tiltak for å redusere forskjellene. Dette er spesielt interessant fordi det kan være forskjellige beslutningsnivåer som har ansvar og beslutningsmyndighet i forhold til tiltakene. Teknisk effektivitet kan ha sammenheng med indre organisering, og er da et ansvar for den enkelte enheten. Skalaeffekter kan ha sammenheng med organiseringen av virksomheten på overordnet plan, og tiltak må da besluttes på høyere nivå i organisasjonen.

Lovell (2002) viser med noen enkle eksempler at forutsetningene som gjøres med hensyn til målsetningen og handlingsrommet for ledelsen i en virksomhet kan ha betydning for hvordan en produktivetsmodell skal utformes. Han beskriver tre ulike antagelser. Den første muligheten er at ledere i offentlig sektor maksimerer tjenesteproduksjonen og tar for gitt mengde og sammensetning av innsatsfaktorer. Med dette utgangspunktet vil en frontanalyse basert på kvantitative mål på produksjon og innsatsfaktorer være tilstrekkelig. Siden ledelsen ikke velger innsatsfaktorene fritt blir det den tekniske effektivitet gitt ressurser som er det relevante mål for sammenligning mellom enheter. Den andre muligheten er at ledere i offentlig sektor maksimerer tjenesteproduksjonen gitt en budsjettbeskrankning. Det ligger i denne formuleringen at det er frihet til å velge sammensetningen av innsatsfaktorene. Dette kan modelleres med en produksjonsfront og med budsjettstørrelsen som eneste innsatsfaktor. En tredje mulighet er at lederne maksimerer tjenesteproduksjonen under en budsjettbeskrankning, samtidig som det kan være begrensninger i tilpasningsmulighetene for innsatsfaktorene. Her kan både teknisk effektivitet og allokeringmessig effektivitet være relevant. En kostnadsfront må legges til grunn for estimeringen. Både mengder og priser på innsatsfaktorer må inkluderes i datagrunnlaget.

Det kan på samme måte argumenteres for at et produksjonsperspektiv er mer relevant enn et innsatsfaktorperspektiv hvis innsatsfaktorene er gitt i de forskjellige enhetene som skal sammenlignes. Hvilke antagelser som skal gjøres med hensyn til tilpasning av innsatsfaktorer

kan imidlertid avhenge av tidsperspektivet. På kort sikt vil mange ting kunne oppfattes som gitt, mens det på lang sikt er større fleksibilitet.

3.5 Bruk av indekser og vekter

Produktiviteten beskriver et forhold mellom produksjon og innsatsfaktorer. I en situasjon med bare en innsatsfaktor og et produkt er dette forholdet lett å beregne. I en situasjon med mange produkter og innsatsfaktorer er det flere problemer knyttet til dette. Å benytte partielle indekser som isolerer enkeltprodukter eller enkelte innsatsfaktorer gir ikke korrekte mål. Total faktor produktivitet (TFP) tar utgangspunkt i aggregert produksjon i forhold til de aggregerte innsatsfaktorer. Beregning av TFP indekser tar utgangspunkt i det vektete forholdet mellom produksjon og innsatsfaktorer: $TFP = \sum_m a_m Y_m / \sum_k b_k X_k$, i en situasjon med m produkter og k innsatsfaktorer. Sammenligning mellom bedrifter eller analyser av utviklingen over tid kan analyseres ved å ta forholdet mellom TFP indekser. I velfungerende markeder vil prisene på produkter og innsatsfaktorer være den korrekte vekten.

En stor fordel med beregning av indekser er at det er mulig å foreta beregninger med få datapunkter, og at metodikken er lett å bruke. Forskjellige former for indekser vil derfor være et naturlig førstevalg i produktivitetsanalyser. I offentlig sektor vil det imidlertid som hovedregel ikke eksistere observerbare priser for produksjonen. Da er det vanskelig å vekte produkter på en konsistent måte.

Problemstillinger knyttet til aggregering kommer ikke bare fra beregning av TFP indekser. Aggregering kan også være nødvendig for å begrense det samlede antall produkter som skal analyseres, og kan derfor også være en nødvendig del av en frontanalyse (Coelli et al. 2006, p. 86). Det er grunn til å være oppmerksom på de implisitte antagelser som gjøres om vekter når produkt- og innsatsfaktorer defineres.

I forhold til offentlig sektor anbefales det som regel å bruke produksjonskostnader som vekter. Eurostat (2001, avsnitt 3.1.2) diskuterer problemstillinger knyttet til måling av aktiviteten i offentlig produksjon, og argumenterer for nødvendigheten av konkrete volummål¹. Det argumenteres her for at sammensatte produkter skal vektes i forhold til

¹ På side 113 fremgår det at "Output of tax authorities could be measured by the number of tax assessments completed, preferably broken down by type of tax and between routine assessments and investigations; quality measures like number of errors made could be included."

produksjonskostnadene. Atkinson (2005, kap. 6) gir en prinsipiell drøftelse av vekting av produkter i offentlig sektor. I velfungerende frikonkurransemarkeder vil konsumentenes marginale verdsetting av et gode være identisk med marginalkostnaden, og begge mål kan brukes som vekt. I offentlig sektor produksjon er det ikke noen observerbar betalingsvilje, og det er heller ingen grunn til å anta at marginalkostnaden svarer til verdsettelsen. Atkinson anbefaler derfor bruk av kostnadsbaserte vekter.

Det finnes eksempler på at produksjonsindekser er brukt i offentlig sektor i Norge. Et eksempel er produksjonsindekser for kommunal produksjon som benyttes av det Tekniske beregningsutvalget for kommunal og fylkeskommunal økonomi. Beregning av indeksene er basert på vekting med budsjettandeler, og er presentert i utvalgets rapport for november 2001. I SSB arbeides det med statistikk for produksjon i statlig sektor (StatRes), men de resultater som er offentliggjort inneholder ikke detaljerte diskusjoner av enkelte sektorer, se Schjerven & Wass (2006).

Det fremgår av diskusjonen over at håndteringen av produksjon av flere goder i offentlig sektor er et problem som stadig diskuteres, og hvor omtrentlige metoder må brukes for vekting. Bedre metoder for å fordele kostnader på aktiviteter og oppgaver vil gi mulighet for å utvikle bedre vekter. ABC-analyse kan være interessant i denne sammenhengen.

3.6 ABC-analyse

En ABC-analyse (aktivitetsbasert kalkulering) er en metode for å allokere kostnader til produkter eller tjenester. I Riggs (1994) fremgår det: "activity-based costing seeks to identify those activities or products or process characteristics within the manufacturing or service company that cause, or drive, the indirect production costs" (side 369).

Bjørnenak (1997) skriver at hovedideen bak aktivitetsanalyser (ABC-analyser) er å bryte ned kostnadene på aktiviteter for på den måten å få en bedre forståelse for en virksomhets kostnadsstruktur. To forhold vektlegges spesielt. For det første forsøker man å gi en fremstilling av ressursforbruket, dvs. hva man gjør og hvor mye ressurser dette krever. Dette

forklarer bruken av aktivitetsbegrepet. Det andre elementet i ABC-analyser er kartleggingen av hva som forårsaker behovet for at en aktivitet utføres. Slike faktorer kalles kostnadsdrivere. Bjørnenak peker videre på at problemet med de tradisjonelle sammenligningene er at de fokuserer på for aggregerte størrelser og er for lite nyansert med hensyn til forklaringen på ressursforbruket.

I offentlig forhold til offentlig sektor benyttes ABC-analyse for eksempel i sammenheng med etableringen av innsatsstyrt finansiering, for å identifisere den enhetspris som en gitt aktivitet skal utløse. Et eksempel på anvendelse kan være hjemmehjelp i kommunesektoren eller et sykehusopphold.

Metoden kategoriserer altså en aktivitet til flere aktivitetsgrupper som en antar blir styrt av såkalte kostnadsdrivere. I Johnsen (1995) kan vi lese at formålet med en ABC-analyse på et overordnet nivå kan settes opp i fire punkter:

- Skaffe informasjon som grunnlag for bedre beslutninger
- Forbedre planleggings- og beslutningsprosesser
- Forbedre resultater og redusere kostnader
- Endre kultur til støtte for kontinuerlig forbedring

Johnsen peker videre på at det er fire begreper som står sentralt

- **Objekt.** Målområdet for analysen. Dette vil være for eksempel være produkt eller kundegruppe.
- **Ressurs:** Uttrykk for de aktiva organisasjonen besitter. Dette vil for eksempel være medarbeidere i ulike kategorier så vel som bygninger og materiell..
- **Aktivitet:** Uttrykk for det arbeidet som skjer og som skaper kostnader. Ulike aktiviteter kan være kontroll og administrasjon, samt støtteaktiviteter som IT og renhold. Ofte kan en aktivitet deles inn i flere underaktiviteter. Kostnaden for en aktivitet er bruken av innsatsfaktorer som inngår i aktiviteten.
- **Kostnadsdriver.** Den faktor innen en aktivitet, eller en kostnadsgruppe innen aktiviteter, som forårsaker kostnadene. Man forsøker å finne en faktor som kostnadene varierer med.

Det skilles gjerne mellom tre typer av kostnadsdrivere: i) antall ganger en aktivitet gjennomføres; ii) aktivitetens varighet; og iii) ressurser som benyttes hver gang aktiviteten gjennomføres. ABC analysen består så i å fordele kostnader til objekter gjennom de aktiviteter som gjennomføres i institusjonen.

En ABC-analyse (aktivitetsbasert kalkulering) består av fem trinn (se for eksempel Johnsen (1995)):

- liste opp alle aktiviteter som utføres i organisasjonen;

- fordele kostnader til aktiviteter, evt. via hjelpeaktiviteter,
- velge kostnadsdrivere for aktivitetene;
- gruppere kostnadene etter felles kostnadsdrivere; og
- fordele kostnader til objektet basert på objektets bruk av kostnadsdriverenheter.

Den første delen av en ABC-analyse er å beskrive de ulike oppgaver og funksjoner som institusjonen ivaretar. På bakgrunn av denne gjennomgangen, regnskapsinformasjon, samt aktivitetsfordelt informasjon om tidsbruk knyttet til sentrale funksjoner, vil en få grunnlag for den videre analyse av kostnadsdrivere.

Vårt poeng er at en ABC-analyse kan være et hensiktsmessig første steg til å gjennomføre en effektivitetsanalyse. En allokering av kostnader til produkter eller tjenester er sentralt både med hensyn til vektning ved beregning av indekser, og ved gruppering av produkter i aggregerte enheter.

Et annet perspektiv er at steget fra informasjon til handling kan være problematisk ved en ABC-analyse. Og det er jo nettopp dette steget som er viktig for at det skal være hensiktsmessig som et styringsverktøy. Dette steget blir lettere når kostnadsdata blir ført videre til å måle relativ ytelse, noe en front-analysen bidrar til.

Å kombinere front-analyse med ABC-analyse er en tilnærming som blir benyttet i Kantor og Maital (1999), som skriver at "ABC plus DEA is almost an obvious marriage."(side 30). Videre: "The detailed information on costs, activities and outputs that ABC generates - often at high cost - is directly applicable to the DEA algorithm that tries to see whether individual units are getting the most output out of their given inputs for each individual activity or profit center. Together ABC and DEA provide a two-dimensional portrayal of a business across individual operating units and individual inputs and outputs."(side 30).

Kantor og Maital bruker så denne tilnærmingen til å studere relativ effektivitet ved 250 ulike filialer av en større bank. Analysen deres skjer i tre steg, der det første steget er en ABC-analyse, det andre steget en klyngeanalyse for å sikre at man sammenligner epler med epler og pærer med pærer, dvs. at filialene blir gruppert på en slik måte at de er sammenlignbare med hensyn til forretningsmiljø, aktivitetssammensetning og størrelse. Det siste steget er så en DEA-analyse.

4 DATAGRUNNLAGET

Mulighetene for å foreta effektivitetsanalyser er naturligvis sterkt betinget av datagrunnlaget. I komplekse tjenesteytende enheter vil en ofte erfare at det er krevende å fremskaffe tilfredsstillende informasjon ikke bare om bruken av innsatsfaktorer, men også i mange tilfeller om resultatet av de aktivitetene som bedrives. Dessuten tiltar datautfordringene raskt med ambisjonsnivået for analysene. Ikke minst gjelder dette i den grad man ønsker å bevege seg videre fra den enkle påvisingen av mulige effektivitetsbrister til også å kunne bidra med mer konkret diagnostisering og støtte for arbeidet med å forbedre rutinene.

Skatteetaten er et eksempel på en virksomhet hvor definisjonen av et resultatmål ikke er trivielt. Problemet er nært relatert til den målfunksjonen som virksomheten opererer ut fra og legger viktige føringer i forhold til utforming og anvendelse av effektivitetsanalyser. Temaet er nærmere omtalt i et eget avsnitt nedenfor. Resten av kapittelet gir en oversikt og vurdering av aktuelle datakilder.

4.1 Om målfunksjonen og avveiningen mellom resultatmål.

Databehovet avhenger selvsagt nært av hva en skal måle. I dette tilfellet ligger de største utfordringene på resultatsiden, mens innsatsfaktorene – de uavhengige variable – enklere kan knyttes til ressursbruk, som, i hvert fall i det korte perspektivet, i stor grad dreier seg om personellinnsats. Det vil selvsagt være behov for informasjon som gir mulighet for å differensiere mellom ansatte på grunnlag av utdanning og kompetanse.

På resultatsiden – de avhengige variable – må det nødvendigvis mer bli en runddans mellom hva som er ønskelig å måle og hva som er praktisk og datamessig mulig å få til. Ideelt sett ønsker en selvsagt å kunne måle de enkelte enheter med utgangspunkt i deres marginale bidrag til den overordnede målsetningen for skatteinnkrevningen. Denne målsetningen er i prinsippet å hente inn budsjettet skatteproveny til lavest mulige kostnader. Med dette som utgangspunkt kunne det være naturlig å velge størrelsen på innkrevd skatt som målvariabel og vurdere de enkelte avdelingenes kostnader opp mot deres bidrag til denne. I de internasjonale sammenligningene som foreligger (OECD og Nordisk benchmarking) har denne tilnærmingen fått en fremtredende plass.

Dessverre blir problemstillingen straks mer komplisert når ambisjonen heves fra den reine jevnføring av nasjonstall til også å kunne si noe konkret om hvor eventuell ineffisiens er lokalisert, hva den består i og hva som kan gjøres for å oppnå forbedringer. Når

oppmerksomheten slik rettes inn mot detaljene blir det også mer åpenbart hvilke store problemer som knytter seg til anvendelsen av nasjonale sammenligningstall for effektivitet i skatteinnkrevingen. Dette gjelder i særlig grad når det er betydelige forskjeller mellom skattesystemene, men også andre forhold, slik som næringsstruktur og ulike politiske prioriteringer kan påvirke handlingsrommet til skattemyndigheten. For her er det sidevilkår på alle nivåer, noe vi kort kan illustrere med noen eksempler.

La oss starte med valget av skattemodell. Hvis det er en sentral målsetting å gjennomføre fastsetting og innkreving av skatter, da burde en naturligvis velge den løsningen som gir de laveste samlede kostnadene. En slik tilnærming ville meget mulig trekke i retning av en forenkling med reduksjon i både beskatningsformer og skatteobjekter. Så enkelt er det imidlertid ikke i virkeligheten. Ved valget av skatteløsning må en også vurdere fordelingsvirkningene så vel som potensialet for unndragelser og uønskede skattemotiverte vridninger. Disse momentene trekker hovedsakelig i retning av et differensiert system med mange skatteobjekter hvilket sannsynligvis innebærer et system som er dyrere å administrere enn en mer konsentrert løsning.

Går en så steget videre til Skattedirektoratet er det nærliggende å tenke at oppgaven må være å kanalisere bevilgede midler dit de gir størst avkastning i form av bidrag til statskassen. Men igjen er her beskrankninger. Blant annet er det en politisk forventning om at alle skatteformer skal gis en tilfredsstillende oppfølging. Derfor står heller ikke Skattedirektoratet fritt i å prioritere sine midler ut fra rene avkastningskriterier. Fokus dreies snarere mot en oppstilling av minimumsvilkår for en akseptabel håndtering av de enkelte skatteartene. Målformuleringen i forslaget til ny organisering av Skattedirektoratet av 30.12 2005 gir en rimelig dekkende beskrivelse av disse realitetene².

Når nå mulighetene for å velge bort de minst ”lønnsomme” aktivitetene er betydelig beskåret, er også innholdet i Skattedirektoratet sin ”verktøykasse” tynnet ut. I tillegg beskrankes handlefriheten også av føringer som er lagt med hensyn til opprettholdelse av stab og lokale

² ”Skattedirektoratets hovedoppgave er å sørge for at etaten når de mål som Storting og regjering setter, og at etatenes samlede ressurser forvaltes best mulig. Direktoratet har ansvar for å fordele og forvalte tildelte midler som sikrer effektiv ressursutnyttning innenfor fastsatte krav til produktivitet og kvalitet, samt mål og prioriteringer. Skattedirektoratet er stabsorgan for Finansdepartementet og en overordnet myndighet for fastsetting og innkreving av skatter, avgifter og folkeregistrering.”

kontorer. Hovedredskapet som står tilbake blir da - litt spissformulert - å sørge for at det en må gjøre blir gjort så effektivt som mulig. I økonomisk språkdrakt dreier det seg om å ivareta den indre effektiviteten. Virkemidlene kan være utvikling av støttefunksjoner, databehandling, spesialisering, samarbeidsløsninger, holdningsskapende tiltak osv. Slik vi har forstått oppdraget er det innenfor denne rammen av direktoratets handlingsrom, at effektivitetsanalyser vurderes gjennomført. Da er det også dette som må være utgangspunktet for valget av måltall for avdelingens ”produksjon”. Følgelig er det i første rekke aktivitetsbaserte måltall som utpeker seg som de mest aktuelle referansepunktene. Typiske mål vil være antall bokettersyn, kontroller osv. Tilsendt materiale tyder på at Skattedirektoratet er godt dekket med denne type prosessinformasjon. Det knytter seg imidlertid flere store utfordringer til bruken av slike data. Et problem er hvordan en kan sikre at de aktivitetene som telles opp ved ulike avdelinger er av tilsvarende kvalitet. Et annet spørsmål er hvilke muligheter som foreligger for å ”produkt”-differensiere aktiviteter av samme art ut fra variasjoner i kompleksitetsgrad og innsatsbehov. Disse temaene er nærmere omtalt nedenfor.

4.2 Personaloversikter – kompetanse, ansiennitet og intern opplæring

Av tilsendt materiale angående ”*Administrasjon og personal*” fremgår hva som skal rapporteres inn med utgangspunkt i årsskiftet. Det er litt uklart hvordan dette materialet gjøres tilgjengelig i eksisterende rapportoppsett. For vårt formål er det av særlig interesse om det lett kan hentes ut for det enkelte kontor.

Bemanningskarakteristika rapporteres langs to hoveddimensjoner:

Antall ansatte i 6 ulike stillingskategorier ved årets begynnelse og slutt, samt avgang med angivelse av tjenestetid og hva vedkommende går til (pensjon, annen stilling mv.). Oppgavene fordeles etter kjønn og heltids- og deltidsansettelse.

Antall ansatte fordelt etter utdanningsnivå og alder. På utdanningssiden skilles mellom følgende tre kategorier: *ingen høyere utdanning*, *1-3 årig høyere utdanning* og *akademisk utdanning*. Aldersinndelingen består av en samlepost for *ansatte yngre enn 40 år*, dernest *5-års kategorier* for intervallet fra 40 til 65 år, etterfulgt av egne kategorier for ansatte i alder *66-67 år* og *eldre enn 67 år*.

I tillegg til dette skal det innrapporteres tall for sykefravær, kjønnsfordeling og rekruttering med fokus på særskilt prioriterte grupper. Dette omfatter kvinner til lederstillinger samt generell rekruttering av flerkulturelle og funksjonshemmede.

Rapporteringen omfatter ikke spørsmål om fagbakgrunn, ansiennitet i jobben og deltagelse i interne opplæringstiltak. Det er imidlertid grunn til å tro at slik informasjon kan være tilgjengelig på individnivå og i så fall enkelt bør kunne fremskaffes for de enkelte liknings- og fylkesskattekontorer (?).

4.3 Timefordeling på aktivitet

Aktivitetsfordelt timeforbruk benyttes blant annet i en årlig benchmarking av skatteetatene i de nordiske landene. Tallene i rapporten er på landsnivå, men vi vil anta at minst tilsvarende detaljerte data for timeforbruk kan fremskaffes for ulike organisasjonsnivå, helt ned til de enkelte liknings- og fylkesskattekontorer (?).

Av oppstillingene i rapporten fremgår at man har tilstrekkelig detaljert timefordeling til en todimensjonal fordeling på hhv. prosess og skatteart, jf. illustrasjon med hovedtall for 2004 i Tabell 4.1.

Tabell 4.1 Detaljering av timeforbruk i nordisk BM-rapport – tall fra 2004.

PROSESS →						TIMER	
SKATTEART	Inn- kreving	Kontroll	Inn- driving	Intern støtte- funksjon	IT	totalt (i 1000)	Fordelt
Personskatt						3 412	34.7 %
Selskapsskatt						4 100	41.6 %
Lønnskatt						445	4.5 %
Eiendoms- formueskatt ¹⁾ og						180	1.8 %
Merverdiavgift						1 660	16.9 %
Punktavgifter						48	0.5 %
TIMER tot. (i 1000)	3 798	2 051	1 244	2 324	429	9 845	100.0 %
Fordeling	38.6 %	20.8 %	12.6 %	23.6 %	4.4 %	100.0 %	

Noter:

Tallene er eksklusiv 350 årsverk knyttet til folkeregistrering. Til gjengjeld inngår 1 622 årsverk som er utført av andre myndigheter enn Skd. Inklusiv folkeregistreringen ble det dette året utført 5 527 årsverk ved Skd.

- ¹⁾ I Norge innkreves eiendomsskatten av kommunene. Tall for timeforbruket er derfor ikke tilgjengelig fra Skd. Den nordiske rapporten vurderer dette som nærmest neglisjerbart (?) og har derfor heller ikke forsøkt å anslå timeforbruket.

Ved siden av den oppdelingen som følger av tabellen, kan det være nyttig med data om timebruk til intern opplæring og kursing av ansatte. Forskjeller mellom avdelingene på dette punktet vil i første omgang påvirke tiden de ansatte har til å utføre primæroppgavene. Kursingen kan imidlertid vurderes som en investering, hvilket innebærer at en i etterfølgende perioder vil vente økt produktivitet. For en organisasjon i omstilling kan det også være interessant å følge utviklingen i de samlede opplæringskostnadene og relatere disse til forventet avkastning på denne type investeringer.

4.4 Oversikt over kostnader

Vi forutsetter at regnskapstall kan fremskaffes på avdelingsnivå (ligningskontor og fylkesskattekontor), men det er uklart for oss i hvor stor grad tallene lar seg fordele etter aktivitet og skatteart. I og med at virksomheten i skatteetaten er sterkt arbeidsintensiv, er det uansett rimelig å anta at de fordelte timetallene alternativt kan brukes som fordelingsnøkkel

for personalkostnadene. For øvrige utgifter, herunder kapital- og leiekostnader, samt internkjøp av tjenester slik som IT, er det behov for at etaten kan spesifisere fordelingen eller eventuelt gi en nøkkel for slik fordeling.

4.5 Indikatorer og aktivitetsmål

Indikatorene som fremgår av dokumentet ”*Krav – beskrivelse 2006*” er nesten utelukkende aktivitetsmål. Dokumentet gir også informasjon om hvordan utførte aktiviteter enten skal registreres manuelt eller blir automatisk registrert i de databehandlingssystemene som benyttes. I tillegg er det på en lang rekke området tallfestet ambisjoner for måloppnåelse. Dette er i hovedsak utformet som minimumsmål for hvor stor del av antall registrerte saker av ulike slag som skal være behandlet innenfor en angitt tidsperiode.

Av tilsendt materiale fremgår at det er mye statistikk tilgjengelig som beskriver omfanget av ulike aktiviteter og utfallet av dem. Oversikten under gir en grov oppsummering av denne statistikken. I oversikten står PSA for forhåndsutfylte selvangivelser, FPL for forskudspliktige og EPL for etterskudspliktige. Ligningskontorer benevnes lk og fylkesskattekontoret fsk.

Skatt - forskudd.

- Andel skattytere med likningsavvik > kr 15 000 fordelt på restskatt og til gode
- Andel skattekortendringer av totalt antall skattekort

Skatt – likning.

- Antall PSA-skattytere og andel m/endring
- Antall FPL-skattytere og andel m/endring
- Årsaker til endring – antall per kategori
- Andel PSA-skattytere m/skjønnslikn. & tilleggsskatt pga mangelfull PSA-retur.
- Andel FPL næringsdrivende m/skjønnslikn. & tilleggsskatt pga manglende s/a.
- Andel EPL skattytere m/skjønnslikn. & tilleggsskatt pga manglende s/a.
- Kontrollerte skattytere med og uten korreksjoner/fravikelser fordelt langs følgende tre dimensjoner: a) Obligatoriske og egne kontroller, b) Lønnstakere/ pensjonister, næringsdrivende og selskaper, c) Ant. kontrollerte, ant. m/effekt, ant. m/tillegg, ant. m/reduksjon.
- Kildeskattoppgjør – antall oppgjør og utlignet kildeskatt
- Antall skattytere, utlignet skatt og trygdeavgift for hhv. EPL- og FPL-skattytere.

Merverdiavgift - avgiftsmanntallet

- Mantall – bevegelse og omfang
- Retur av omsetningsoppgaver – antall og andel i retur. (NB! Uklar praksis)

Merverdiavgift – Behandling og kontroll av omsetningsoppgaver

- Antall mva-oppgaver
- Flere rapporteringer er planlagt men ikke implementert.

Merverdiavgift – Juridisk saksbehandling

- Flere rapporteringer er planlagt men ikke implementert.

Merverdiavgift – Særskilte ordninger

- Manuell rapportering av 2 forhold – Praktiseres kun i hhv. Oslo og Østfold

Kontroll av skatt og mva

- Kontrollproduksjon – Antall og antall m/endringsforslag av hhv.: bokettersyn, avgrensede regnskapskontroller, info- og formalkontroller
- Fastsatt versus foreslått mva – Antall fastsettelse, fastsatt beløp og forslag til etterberegning. NB! Rapport med uklar status
- Vedtak i lk-nemnd vs. fsk's forslag – Antall vedtak, vedtatt beløp, fsk's forslag
- Vedtatt endring i grunnlag arbeidsgiveravgift versus fsk's forslag - Antall vedtak, vedtatt beløp, fsk's forslag
- Kontroll av LTO – Antall for hhv. leverandører i fylket, kontrollerte, leverte LTO og kontrollerte LTO gruppert etter fsk og lk. (NB! Foreløpig manuell registrering og rapportering)
- Bokettersyn under behandling – Antall saker (fsk + lk) fordelt etter alder

Domstols- og nemndbehandling

- Anmeldelser – Ant. anmeld. (personer) etter bokettersyn, Ant. saker ført til anmeldelse, Anmeldelser på annet grunnlag enn bokettersyn
- Reaksjon etter anmeldelse – Rettskraftige reaksjoner
- Restanse anmeldte saker, aldersfordelt – Per 1.1, årets anmeldelser, henleggelse, behandlet, restanse per 31.12
- Rettssaker, sivile saker – Rettskraftige dommer (Rapporteringsstatus litt uklar)
- Endringssaker – 1) Antall klagesaker per klageorgan totalt og fordelt etter utfall. 2) Antall delegerte endringssaker etter klage behandlet av lk. 3) Antall saker tatt opp på eget

initiativ og behandlet i hhv. likningsnemnda, overligningsnemnda eller fylkesskattenemnda. 4) For mva angis også antall klagesaker omgjort av fsk og Skd.

Folkeregistrering

- Behandlingstid ordinære meldinger – Dagsverk (?)
- Skriftlige saker tatt opp på eget initiativ vedrørende bostedsregistrering – Antall
- Skriftlige vedtak i bostedssaker tatt opp på eget initiativ – Antall
- Avslåtte flyttemeldinger i skriftlig vedtak – Antall
- Klagesaker og behandling i sentralkontor for folkeregistrering (SFF) og ved fylkesskattekontor (FSK) – Antall mottatte klager fordelt på 3 kategorier, Ant. avgjort av FR for hver gruppe (dvs. etterkommet?), Ant. sendt SFF og FSK, Ant. saker hvor FR får medhold i SFF og FSK (klage avvist).

4.6 Brukerundersøkelser

Vi har kjennskap til 3 brukerundersøkelser som skatteetaten har fått gjennomført i 2005 og 2004. To av disse er relatert til lønnstakere og pensjonister, men med litt ulike innfallsvinkler. Den tredje dreier seg om næringslivets syn på skatteetaten. Samtlige undersøkelser er gjennomført ved telefonintervju.

Data fra denne type undersøkelser kan absolutt være aktuelle parametere i effektivitetsstudier. Dette forutsetter imidlertid at representative data er tilgjengelige ned til det administrasjonsnivå en ønsker å sammenligne. Det vil for eksempel si, at det for å kunne sammenlikne likningskontorer på en tilfredsstillende måte, må en – enten direkte eller indirekte – kunne relatere et tilstrekkelig antall svar til det enkelte kontor. Informasjonen i intervjurapportene gir ikke grunnlag for slik bruk og for de enkelte likningskontor synes det heller ikke realistisk at denne type informasjon vil kunne hentes ut av rådata. Derimot er det en viss mulighet for at rådata kan gi grunnlag for å beregne relevante parametere på fylkes- eller regionnivå.

Den siste undersøkelsen overfor lønnstakere og pensjonister ble gjennomført av Sentio i 2005 og rapportert i juli 2005. Undersøkelsen hadde et særskilt fokus på de elektroniske tjenestene som tilbys i forbindelse med levering av selvangivelse på internett. I tillegg ble det innhentet meninger om skattyternes opplevelse av og forventninger til Skatteetatens arbeid med informasjon, veiledning og service. Undersøkelsen bygger på i alt 2 708 intervju trukket fra et utvalg som er proporsjonalt stratifisert ut fra befolkningsstørrelse på fylkesnivå, men justert slik at ingen fylker er representert med mindre enn 100 respondenter.

Hvis vi som tilnærming kan knytte respondentenes svar til fylkesskattekontoret i bostedsfylket bør det i dette tilfellet være mulig å hente noe informasjon fra rådata. Spesielt for de minste fylkene er det likevel sannsynlig at en del tema ikke er tilfredsstillende dekket fordi svarantallet blir for lavt.

Undersøkelsen av ”*Næringslivets syn på Skatteetaten 2005*” ble gjennomført i perioden fra 6. juni til 8. juli 2005. Det ble foretatt i alt 1000 telefonintervju. Respondentene ble trukket fra Skatteetatens merverdiavgiftsregister med beskrankninger om at utvalget skulle være landsrepresentativt og at det skulle gjenspeile bedriftsstrukturen i Norge mht. antall ansatte. Basert på antall respondenter og trekningsmetode er det ikke rimelig å anta at rådata fra denne undersøkelsen vil kunne anvendes på lavere nivå enn landet som helhet.

4.7 Gradering av aktivitetsmål

Det synes åpenbart at ”produktene” i studier av effektivitet i Skattedirektoratet i all hovedsak må beskrives med aktivitetsmål, eks. antall merverdiavgiftskontroller eller antall bokettersyn. Dette innebærer to viktige utfordringer i forhold til sammenligning av ”produksjonsenheter”. Den ene går på kvalitet, den andre på produkt differensiering.

En må anta at kvaliteten på de oppgaver som utføres av skatteetaten kan variere mellom personer, men også mellom avdelinger. Slike variasjoner kan ha sin årsak i kompetansemessige forskjeller, men kan også være relatert til personlige egenskaper så vel som kulturforskjeller mellom ulike avdelinger. Ved bruk av aktivitetsmål i effektivitetsstudier kan en heller ikke utelukke strategiske tilpasninger av kvaliteten, så sant det er en mulig avveining mellom kvalitet og målbart ”produksjons”-resultat. For å oppnå likeverdige sammenlikninger mellom enheter er det derfor nødvendig at en kan kontrollere for at enhetene leverer tilnærmet samme produktkvalitet eller at de i det minste tilfredsstillende en fastsatt minimumsstandard. Det er godt mulig at data om klager og klageutfall og om påvisning og oppfølging av mangler, er elementer som kan benyttes i en slik sammenheng.

Når det gjelder differensieringen innenfor de enkelte definerte produkter er det vanskeligere å se umiddelbart hvordan denne utfordringen skal håndteres. Poenget er her at det åpenbart må være mer arbeidskrevende å gjennomføre bokettersyn i en av Hydros divisjoner enn i den lokale pølsebua. Tilsvarende vil store variasjoner i reisetid influere på totaltiden som medgår til gjennomføringen av det enkelte bokettersyn og motsvarende på hvor mange slike oppgaver den enkelte ansatte rekker å utføre innenfor sin arbeidstid. Når en ikke kan forutsette at alle

avdelingene står overfor samme miks av enkle og tidkrevende oppgaver kan det derfor være hensiktsmessig med et system for vekting av hver enkelt aktivitet som utføres. Uten en slik justering risikerer en at de aktiviteter / outputs av en definert produkttype som registreres fra to ulike avdelinger ikke er tilstrekkelig likeverdige (homogene) til at sammenligninger gir mening.

På dette punktet er det åpenbart at det først og fremst er direktoratets egne ansatte som har kompetanse til å fastsette differensieringskriterier. Disse kriteriene trenger ikke nødvendigvis være finmaskede, siden mindre vesentlige variasjoner normalt vil jevnes ut innenfor det antallet av operasjoner som utføres ved den enkelte avdeling. Derimot er det avgjørende at kriteriene knyttes til mest mulig objektive og målbare parametere. Slik vekting kan eksempelvis forankres enten i en eksplisitt kategorisering, eller mer generelt i ulike mål på størrelsen på enhetene som er gjenstand for oppmerksomheten. Det er rimelig å anta at behovet for en tilfredsstillende håndtering av denne problemstillingen øker med en organisasjonsutvikling i retning av sterkere spesialisering og mer kanalisering av tunge og arbeidskrevende oppgaver til dedikerte kontorer.

5 EFFEKTIVITETSSTUDIER

Dette kapittel gir en oversikt over noen analyser som er gjennomført av produktivitet i skattesektoren. Det er analyser både fra Norge og andre land. Formålet er å gi noen stikkord med hensyn til modellformulering og metodikk, som kan danne grunnlag for diskusjonen i senere kapitler.

5.1 Sektorrelaterte studier

Sektoranalyser - Gjennomgang av samfunnsøkonomiske analyser av effektiviseringspotensialer for utvalgte sektorer - Førsumd (2006)

Formål:

Oppdatering og videreutvikling av Førsumd, et al. (2005).

Oppgaver:

Likningsbehandling og folkeregistrering ved likningskontorene

Datagrunnlaget:

Tall fra Skattedirektoratet

Metodisk tilnærming:

DEA-analyse kombinert med Bootstrap. Tverrsnitts- tidsserieanalyse (3 år). Teknisk produktivitet for å analysere effekten av skala. Produktivitetsberegning ved hjelp av Mamquist-indeks.

Innsatsfaktorer:

- Forbruk
- Forbruk justert for husleie, administrasjon, rettede midler og reisekostnad (Korrigeringsgjort for å korrigere for eksterne faktorer som påvirker kostnadene (beliggenhet etc)).

Produktet:

- Likning - behandlet
 - o Lønnstakere og pensjoneister
 - o Personlig næringsdrivende
 - o AS-selskaper
- Likning – antall klager til nemd/rettsaker
- Folkeregistrering
 - o Antall meldinger behandlet
 - o Kontroll: antall avdekkede fiktive meldinger

Anbefalinger:

- For å analysere ytre effektivitet er det spesielt kontrollvirksomheten at det kan settes i gang flere analyser.
- Arbeidet med å analysere indre effektivitet kan forbedres mht resultatvariable så vel som ressursvariable.
 - o Mål for kompleksitet i skatteklagesaker
 - o Oppsplitting av ressursbruken på arbeidskraft og realkapital
 - o Utdanning og erfaringsbakgrunn bør med for arbeidskraft

Efficiency and Productivity of Norwegian Tax Offices - Førsund, et al. (2005)

Formål

Analyse av produktivitet ved likningskontorene. Oppdatering og videreutvikling av Førsund og F.Lindseth (2004).

Oppgaver:

Likningsbehandling og folkeregistrering ved likningskontorene

Datagrunnlaget:

Tall fra Skattedirektoratet med årsdata.

Metodisk tilnærming:

DEA-analyse kombinert med Bootstrap. Produktivitetsberegning ved hjelp av Mamquist-indeks.

Innsatsfaktorer:

Driftskostnader inkludert lønn, kontor og andre løpende utgifter. Kostnadene korrigert for faktorer utenfor kontorets kontroll, bl.a. reisekostnader.

Produktet:

- Likning - behandlet
 - o Lønnstakere og pensjoneister
 - o Personlig næringsdrivende
 - o AS-selskaper
- Likning – antall klager til nemd/rettsaker
- Folkeregistrering
 - o Antall meldinger behandlet
 - o Kontroll: antall avdekkede fiktive meldinger

Anbefalinger:

Peker på at dersom effektivitetsscore skal korreleres mot forklaringsvariable tilsier dette at score korrigeres for skjevheter gjennom en bootstrap-tilnærming (slik den er anvendt i foreliggende memo). Peker på at neste steg kan gjennomføres ved å vekte effektivitetsscore med standardavvik for å gjøre regresjonen mer effisient, alternativt ved å integrere bootstrapping og regresjonsanalysen.

Analyse av produktivitet ved likningskontorene - Førstund og F.Lindseth (2004)

Formål

Analyse av produktivitet ved likningskontorene på bakgrunn av bestilling fra Finansdepartementet der Skattedirektoratet anmodes om å utarbeide forslag til én eller flere indikatorer som kan belyse Skatteetatens produktivitet på driftsområdet.

Oppgaver:

Likningsbehandling og folkeregistrering ved likningskontorene

Datagrunnlaget:

Tall fra Skattedirektoratet med årsdata for 2002 og 2003 for 98 likningskontor med lik oppgaveportefølje.

Metodisk tilnærming:

DEA

Innsatsfaktorer:

- Forbruk totalt i følge regnskap, løpende priser.

Produktet:

- Likning – antall behandlet (2002 og 2003)
 - o Lønnstakere og pensjoneister
 - o Personlig næringsdrivende
 - o AS-selskaper
- Likning – antall klager til nemd/rettsaker (2002 og 2003)
- Folkeregistrering (2002 og 2003)
 - o Antall meldinger behandlet
 - o Kontroll: antall avdekkede fiktive meldinger

Anbefalinger:

- To trinnsanalyse for å identifisere rammebetingelser og egenskaper ved referanse-enhetene (organisering, kompetansesammensetning o.l) som kan forklare effektivitetsforskjeller.
- Dataregistreringspraksis som gjør det mulig å vite hvem som er den fulle "eier" av de ulike nøkkeltall.
- Bedre virksomhetsstatistikk
- Regelmessige produktivitetmålinger

Performance measurement in tax offices with a stochastic frontier model - Barros (2005)

Formål

Benchmark analyse av skattekontorene i Portugal. Det er 372 skattekontor i Portugal, ett for hver av de 308 kommunene, men i noen kommuner er det flere enn ett kontor. Utvalget i undersøkelsen representerer 11% av alle kontorene, men står for 40% av skatteinntekten siden de er lokalisert i Lisboa.

Oppgaver:

Skattekontorene står for innkreving så vel som administrasjon av skjemaene som gir grunnlaget for skattefastsettelsen. Videre håndterer kontorene klagebehandling fra næringsdrivende og personlige skattytere.

Datagrunnlaget:

Metodisk tilnærming:

- Stokastisk frontfunksjonsanalyse (Cobb-Douglas kostnadsfunksjon).

Innsatsfaktorer:

- Arbeidskraftskostnad: Arbeidskraftskostnad målt ved å dele totale arbeidskraftskostnader med ekvivalent antall ansatte
- Kapitalkostnad: Tilnærmet gjennom i) forholdet mellom avkastning ("rents") og benyttet kontorareal; og ii) forholdet mellom totale personlige skatter/befolkningsmengde i området (?)
- Andre variable: driftskostnader i konstante priser

Produktet:

Innkrevd skatt, avklaringsrate for omtvistede skattekrav

Påpekte metodiske problem:

Heterogenitet mellom skattekontor og begrenset datasett. Heterogenitetskritikken møtt med at skattekontorene er under felles ledelse og utfører de samme oppgaver.

Anbefalinger:

Generalisering av input-variable. Free Disposal Hull (FDH)³.

Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: a non-parametric best practice frontier approach - Moessen og Persoon (2002)

Formål

Analyse av relativ effektivitet for 289 regionale ligningskontor i Belgia.

Oppgaver:

Skattekontorene håndterer personskattespørsmål.

Metodisk tilnærming:

- DEA og FDH

Datagrunnlaget

Etter endelig behandling av selvangivelse registrerer ligningsfunksjonæren sine aktiviteter i detalj. Individuelle rapporter aggregeres på månedlig basis for hvert ligningskontor.

Innsatsfaktorer:

- Personell uttrykt i fulltidsekvivalenter

Produktet:

- Antall behandlede selvangivelser inndelt i kategori A og B
- Antall behandlede selvangivelser inndelt i kategori A og B som fører til en økning i skattegrunnlaget

³ Ikke parametrisk metode som er en alternativ tilnærming til DEA for å etablere fronten, men som ikke forutsetter at produksjonsmulighetssettet er konvekst.

Annet:

Effektivitetsscore korreleres mot organisatoriske og ledelsesmessige egenskaper ved det enkelte ligningskontor så vel som skala målt ved antall personer som arbeider med personlig inntektsskatt ved det enkelte kontor.

Financing Britain's Future: Review of the Revenue Departments - [O'Donnell, 2004 #7153]

Formål

Analyse av skatteetaten med siktemål å identifisere de beste organisatoriske tilnærminger for å ivareta skattefunksjonen i Storbritannia.

Analyse

Vurderingen av alternative organisatoriske tilnærminger skjer på bakgrunn av fem mål:

1. **Likebehandling.** Likebehandling betraktes som viktig ikke minst fordi det øker graden av etterlevelse.
2. **Kundeservice.** Forbedring i kundeservice viktig også fordi det reduserer etterlevelseskostnader.
3. **Måloppnåelse (effectiveness).** Målsetting å minimere skattegapet, operasjonalisert som å finne måter å øke skatteinngangen innenfor lovens rammer uten å øke kostnadene ved innkreving for skatteyterne.
4. **Effektivitet.** De administrative kostnadene vesentlige. Målsetting å bedre forholdet mellom innsatsfaktorer og produksjonen.
5. **Konfidensialitet.** Betraktes som viktig for å bevare skattebetalernes tiltro til system

5.2 Analyser på tvers av land

Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information Series (2006) - OECD (2006)

Formål

Fremskaffe internasjonalt sammenlignbar informasjon på sentrale aspekt ved skattesystemet og skatteadministrasjonen i OECD land og utvalgte ikke-OECD land for å tilrettelegge for dialog og informasjonsutveksling mellom embetsmenn in skatteadministrasjonen og i forhold til benchmarking aktiviteter. Oppfølging og utvidelse av analyse fra 2004.

Datagrunnlaget:

- Innkrevd skatt fordelt på skattetyper og som omfatter alle myndighetsnivåer.
- Kostnader og ressursinnsats (lønn i administrative og skattefunksjoner samt IT) fordelt på ulike hovedaktiviteter
 - o "Client account management functions"
 - o Revisjon, gransking og andre verifiseringsoppgaver
 - o Skatteinnkreving
 - o "Corporate management functions"
- Omfang av ulike aktiviteter så som revisjon og kontroll, samt verdien av slike aktiviteter i form av "value of assessment"
 - o Antall revisjoner
 - o Verdi av økt grunnlag for skattefastsetting
 - o Verdi av innsamlet skatt fra denne økte skattegrunnlagsfastsetting
- Andre verifiseringsaktiviteter
 - o Antall aktiviteter
 - o Verdi av økt grunnlag for skattefastsetting
 - o Verdi av innsamlet skatt fra denne økte skattegrunnlagsfastsetting
- Ubetalt skatt
 - o Skattegjeld
 - o Antall saker avsluttet i løpet av året
 - o Antall utestående saker ved utgangen av året
- Andre indikatorer
 - o Befolkningsmengde
 - o Antall aktive skattebetalere fordelt på skattetyper
 - o Bruk av IT-baserte systemer i skatterapportering og skattebetaling

Metodisk tilnærming:

Sammenligning av administrativ praksis og kostnader ved skattefastsetting, innkreving og kontroll i ulike land. Sammenligning av kostnader / innkrevd skatt mellom land.

Innsatsfaktorer:

Kostnader ved skatteinnkreving, lønnskostnader og IT-kostnader

Produktet:

Innkrevd skatt

Påpekte metodiske problem:

Sammenligning av forholdet mellom kostnader og innkrevd skatt mellom land er meningsløs av mange årsaker, hvorav de mest sentrale også påpekes i rapporten:

- Forskjeller i skattenivå og skattestruktur
- Forskjeller i omfang og karakter på innsamlede skatter (for eksempel at enkelte skattetyper innsamles på ulike nasjonale nivå)

- Ansvar for innsamling av bidrag til sosialforsikrings- og pensjonsordninger varierer mellom land.
- Variasjon i oppgaveinnhold og oppgavefordeling mellom land
- Mangel på en felles metodikk for å måle kostnader

Videre påpekes det også at endringer i raten (cost to collection) over tid kan skyldes mange forhold som også gjør sammenligning over tid meningsløs:

- Endringer i skattesatser
- Makroøkonomiske endringer (for eksempel inflasjon og vekst)
- Ekstraordinære utgifter (for eksempel store IT-satsinger)
- Endringer i skattemyndighetenes arbeidsoppgaver (f. eks. at arbeidsoppgaver tilføres eller føres vekk fra skattemyndighetene)

Nordisk Benchmarking af Skatteoppgaven III - ToldSkat (2005)

Formål:

Sammenligning av de nordiske skatteadministrasjoner. Beskrive forskjeller i organisering og ressursforbruk.

Oppgaver:

Prosesser

- Oppkreving
- Kontroll
- Inndrivelse
- Intern støtte
- IT

Skattearter iht OECDs klassifisering

- Inntektsskatt
- Sosiale bidrag
- Eiendoms- og formuesskatt
- Mva og punktavgifter

Datagrunnlaget:

Tall fra skatteadministrasjonen i de enkelte land

Metodisk tilnærming:

Tidsforbruk, kostnader og proveny fordeles på prosesser (aktiviteter) og skattearter. Sammenligning mellom nordiske land.

- Timeforbruket fordeles på hhv. personskatt og mva. i forhold til antall skattytere og mva. registrerte bedrifter og i forhold til innkrevd proveny per skatteart
- Kostnadene fordeles på hhv. personskatt og mva. i forhold til antall skattytere og mva. registrerte bedrifter og i forhold til innkrevd proveny per skatteart
- Timeforbruk og kostnader fordelt på prosesser iht timeregistrering

Innsatsfaktorer:

- Tidsforbruk (årsverk og effektive timer) og –kostnader samt andre kostnadselementer (IT) fordelt på prosesser og skattearter

- Nøkkeltall for prosesser

- Oppkreving
 - o Antall timer til oppkreving per skatteyter og mva. registrert virksomhet
 - o Antall utsendte selvangivelser
 - o Antall rettede selvangivelser fra lønnsmottagere
 - o Antall mottatte kontrollopplysninger
 - o Antall ”indeholdspliktige og angivelser”???
 - o Antall mva innberetninger fordelt innberetningsform
- Kontroll
 - o Likningskorreksjoner – antall og beløp
 - o Rettidige, sene og manglende mva. oppgaver
 - o Kontroll av mva. oppgaver – antall og beløp
 - o Gjennomførte bokettersyn, antall og beløp
 - o Antall anmeldelser
- Inndrivelse
 - o Input: Gjennomførte utlegg, tvangsbegjæringer, konkursbegjæringer, gjeldssanering og akkorder
 - o Output: Skattefastsatt beløp, herav innbetalt og restanse
- Intern støtte
 - o Tidsforbruk og andre kostnader
 - o Andre nøkkeltall som sykdom, tidsforbruk etterutdanning, turnover, aldersfordeling og ansiennitet
- IT
 - o Tidsforbruk og andre kostnader

Produktet:

Skatteproveny (”benchmarkproveny”) fordelt på skattearter

Innbetalt beløp som andel av utlignet beløp fordelt på skattearter

Påpekte metodiske problem:

Gjennomfører ikke effektivitetssammenligninger, bl.a. fordi det har vist seg vanskelig å etablere sammenlignbare mål på produksjon, f. eks. på kontroll og inndrivelsesområdet.

Skatteadministrasjonen i deltagende land omfatter ulike oppgaver og ulik organisering. Deler av tidsforbruket på enkelte aktiviteter skjønsmessig anslått. Varierende praksis mht. plassering av kostnader og tidsforbruk på aktiviteter og skattearter på tross av etablerte definisjoner. Enkelte datatyper har utgått fordi det er for store forskjeller i prinsippene for registrering og kategorisering. Ulike regnskapsprinsipp i de nordiske land.

Annet:

Informasjon om kontaktform og brukertilfredshet

6 MÅLSETTINGER OG FALLGRUVER

6.1 Innledning

Produktivitets-, effektivitetsanalyser og målestokkonkurranse (benchmarking) tar sikte på å sammenligne virksomheter, eller ulike enheter innenfor en virksomhet, for å avdekke hvem som har de beste resultatene.

Tanken er at denne tilnærmingen skal gi stimuli på ulike nivå. For det første skal slike lister gi stimulans til å ikke komme nederst på listen. En enhet som havner nederst vil gjennomføre tiltak for å komme lenger opp på listen. For det andre er tanken at beste praksis skal danne mønster for tjenesteprodusenter lenger ned listen. Det skal være mulig å se hva de gjør annerledes og lære av de som er best.

Et eksempel på bruk av målestokkonkurranse i offentlig sektor er Effektiviseringsnettverkene. Dette er et nettverkssamarbeid som ble initiert gjennom et samarbeid mellom Kommunenes Sentralforbund (KS) og Kommunal og regionaldepartementet (KRD) i 2001 som et ledd i regjeringens satsing på fornyelse av offentlig sektor. Det ble gjennomført et pilotprosjekt første halvår 2001, og hovedprosjektet startet opp samme høst. Rundt 200 kommuner har deltatt i nettverkssamarbeidet frem til 2004. Kommunene har vært inndelt i ca. 40 nettverk som har omfattet kommuner spredt over hele landet med et prosjektsamarbeid som har omfattet grunnskole, pleie og omsorg, barnehage, sosiale tjenester, barnevern og byggesaker.

Målsettingen med nettverkssamarbeidet har vært at kommunene har kunnet sammenligne seg med andre på de aktuelle tjenesteområdene, lære om beste praksis og sette i gang umiddelbare forbedringstiltak der dette har vist seg nødvendig. Den uttrykte målsettingen har vært at dette skal bidra til forbedring av de deltakende kommunenes tjenester; bidra til en effektivitetsutvikling i de deltakende kommuner; samt frembringe nasjonale indikasjoner for den kvalitets- og effektivitetsutvikling som skjer i kommunal sektor.

Mer generelt kan vi si at ved benchmarking som metode, har samtlige berørte parter interesse av at statistikken som det bygges på, for eksempel brukerundersøkelser, er sammenlignbar og valid. I denne sammenheng pekes det i NOU (2000:19, avsnitt 5.4.3) på at ”Konkurranseorientert benchmarking med bruk av insitamentter som styringsvirkemiddel vil være mest relevant i de tilfellene der det er stor tillit til data, det vil si at de resultater og prosesser som måles, er relativt entydige både når det gjelder innhold og målemetoder, og at data vanskelig kan manipuleres”.

Det har videre vært gjennomført brukerundersøkelser som ledd i arbeidet med å kartlegge nåværende kvalitet, i tillegg til produktivitet og tilgjengelighet på tjenestene. Nettverket har nyttiggjort seg KOSTRA (Kommune-Stat Rapportering), som er et system og verktøy for administrativ og politisk styring og rapportering til sentrale myndigheter. Prosjektets hovedaktivitet i en første fase har altså vært målestokkanalyse, dvs. analyse av sammenlignbare nøkkeltall, med sikte på erfaringslæring og effektivitetsutvikling.

Askim et al. (2006) inneholder en evaluering av nettverkssamarbeidet. Det konkluderes med at kommunenes erfaringer har vært overraskende aktiv, men at sammenhengen mellom benchmarkingen og faktiske endringer i kommunene fremfor alt har vært indirekte, for eksempel i form av agendasetting. Benchmarkingen satte spørsmål på dagsordenen i kommunene, og de ble brukt som underlag i pågående beslutningsprosesser. Et moment som fremheves er at nettverkene representerer en bottom-up inkrementalisme med respekt for de lokale beslutningsenhetene.

6.2 Målsetting

Målsettingen med nettverkssamarbeidet i kommunal sektor har vært at kommunene har kunnet sammenligne seg med andre på de aktuelle tjenesteområdene, lære om beste praksis og sette i gang umiddelbare forbedringstiltak der dette har vist seg nødvendig. Den uttrykte målsettingen har vært at dette skal bidra til forbedring av de deltakende kommunenes tjenester; bidra til en effektivitetsutvikling i de deltakende kommuner; samt frembringe nasjonale indikasjoner for den kvalitets- og effektivitetsutvikling som skjer i kommunal sektor.

Dette er målsettinger vi finner igjen i litteraturen. Bruijn (2001) peker på følgende sentrale funksjoner ved benchmarking og produktivitets- og effektivitetsanalyser.

Transparens. Måling og sammenligning av ytelse fører til transparens og spiller således en rolle i forhold til rapporteringsplikt og resultatansvar. Organisasjonen må klargjøre hva den produserer av tjenester og hvilke kostnader som er involvert. Denne transparensen er av verdi i seg selv, men det kan også være et viktig bidrag til å identifisere og unngå dysfunksjonelle prosedyrer i organisasjonen. Det er også hevdet at en prosess med å identifisere hva som produseres og hva som kreves av innsatsfaktorer i produksjonen vil sette lys på og premiere faktorer som er viktig i produksjonen mens byråkratiske prosedyrer vil bli straffet.

Læringseffekt. Et viktig aspekt ved måling og sammenligning av ytelse er at det kan benyttes til å lære. Gjennom transparens skapes grunnlag for å forstå hva som er god praksis og hvor det er mulig å gjøre forbedringer. I offentlig sektor vil en slik læringsprosess også kunne skje på tvers av organisatoriske enheter. Måling og sammenligning av ytelse kan således betraktes som et verktøy i en innovasjonsprosess gjennom spredning av beste praksis.

Evaluerings. Måling og sammenligning gir grunnlag for en evaluering av en organisasjons ytelse, enten av ledelsen selv eller av en uavhengig tredjepart. Organisasjonen må klargjøre sammenhengen mellom mål og ytelse. Dette vil være viktig i forhold til å gi et bedre grunnlag for å følge opp sammenhengen mellom politikk og implementering på ulike nivå, eksternt så vel som internt.

Sanksjoner. Måling og sammenligning av ytelse kan følges opp av positive sanksjoner eller belønning ved god ytelse og negative sanksjoner når ytelsen er utilstrekkelig. Sanksjonene vil ofte være av finansiell natur.

På den annen side finnes det også en rekke innvendinger mot bruk av måling av produktivitet og effektivitet i offentlig sektor, og som det kan være verdt å merke seg. Den ene typen innvendinger går på muligheten eller hensiktsmessigheten av å anvende slike målinger og sammenligninger i offentlig sektor. Den andre typen innvendinger går på effekten av å bruke effektivitetsmålinger i ulike virksomheter.

6.3 Innvendinger mot å bruke effektivitetsmålinger

Innledningsvis kan det være grunn til å peke på noe som er en forutsetning, snarere enn en innvending. Generelt kan vi si at ved benchmarking og effektivitetsmålinger som metode, har samtlige berørte parter interesse av at tallmaterialet som det bygges på, for eksempel brukerundersøkelser, er sammenlignbar og valid. I denne sammenheng pekes det i NOU (2000:19, avsnitt 5.4.3) på at "Konkurransorientert benchmarking med bruk av insitament som styringsvirkemiddel vil være mest relevant i de tilfellene der det er stor tillit til data, det vil si at de resultater og prosesser som måles, er relativt entydige både når det gjelder innhold og målemetoder, og at data vanskelig kan manipuleres".

Dette er relativt opplagt, men det er likevel ingen banalitet å realisere. For eksempel i sykehussektoren nedlegges det et stort arbeid i å etablere et grunnlag som tillater meningsfulle sammenligninger mellom enheter i og mellom regioner. Dette omfatter alt fra å definere

produktet til å allokere kapitalkostnader mellom de ulike aktiviteter. I enkelte sammenhenger innebærer dette å skille enhetene regnskapsmessig eller til og med organisatorisk.

Klausen (2005) peker på at New Public Management (NPM) tankegangen, og som effektivitetsmålinger kan betraktes som en del av, er basert på at det ikke tas høyde for det som er spesifikt for den offentlige kontekst. Det argumenteres for at NPM bygger på naive forestillinger i forhold til målformuleringens kompleksitet og det normative grunnlaget for styring og tiltak i offentlig sektor, og som er karakteristisk for politisk styrte systemer og fagprofesjonelle organisasjoner. Det er dette Bruijn (2001) er inne på når han skriver at effektivitetsmåling kan være problematisk i situasjoner der en virksomhet ikke skaper produkter, men snarere er orientert mot å ivareta samfunnsmessige verdier og forpliktelser. Slik tjenesteproduksjon strider mot effektivitetsmålingens logikk. Bruijn (2001) peker på en del andre forhold der effektivitetsmålinger kan være problematiske:

Sammensatt produkt. Ett slikt forhold er når produktet skal ivareta ulike verdier, verdier som også kan stå i motsetning til hverandre. For eksempel bør en domstol være effektiv ved at domsavsigelse skal skje så raskt som mulig, men det er også viktig at domsavsigelsen er rettfærdig og ivaretar tiltaltes rettsikkerhetskrav. Domstolen kan heller ikke påvirke hvor mange saker den må håndtere og adferden til aktor eller forsvarer; faktorer som i aller høyeste grad påvirker muligheten for fremdrift i saken.

Prosesorientert produkt. Mange offentlige institusjoner er også prosessorientert heller en produktorientert. Et eksempel på dette er forskningsinstitusjoner, der utfallet av en forskningsprosess er svært usikker. Mange års forskningsinnsats kan i verste fall være helt bortkastet, selv om forskningsprosessen har vært god og effektiv.

Begrenset kontroll. Et annet problem oppstår når produktet er et resultat av flere institusjoners innsats, men det man bare har begrenset kontroll over den samlede ressursinnsatsen. I helsesektoren vil sannsynligheten for at en pasient blir helt frisk kunne være et resultat av legens innsats og kvaliteten på den etterfølgende rehabilitering så vel som den innsats pasienten selv legger i dette. Effektivitetsmålinger er i prinsippet basert på at man har kontroll over hele produksjonsprosessen. I slike sammenhenger kan resultatet lett bli et galt bilde av organisasjonens effektivitet.

Sammenvevd produksjon. Et relatert problem oppstår når produksjonen ved en del av organisasjonen henger sammen med produksjonen i en annen del av organisasjonen. For

eksempel vil en tilsynelatende effektiv, men slepphendt ligningsbehandling kunne føre til en høy andel klager. Dårlig kvalitet på fastsetting kan på samme måte føre til merarbeid i innkreving. Effektiviteten i en del av organisasjonen øker tilsynelatende, men det fører til økt arbeidsbelastning i en annen del av organisasjonen. Når en enhet bare blir mål på sin egen produksjon kan dette redusere insentivene til samhandling og koordinering.

Kompleks eller ukjent kausalitet. Effektivitetsmålinger kan også være problematiske når årsakssammenhenger mellom innsats og resultat er ukjent eller omstridt. Hvis skatteinngangen øker for et gitt aktivitetsnivå og skattesystem, er dette et resultat av økt kontrollinnsats eller er det et resultat av endret skattemoral? Hvis klagemengden øker er det et resultat av inkompetent eller grundig og kompetent ligningsbehandling? Dette vet vi egentlig ikke før vi ser ligningsbehandling og utvikling i klagesaksbehandling i sammenheng med utfall i lignings- eller overligningsnemnd. Konsekvensen av komplekse årsakssammenhenger er således at målingen gir et galt bilde av utviklingen i organisasjonens ytelse.

Kvalitetsaspekter. Det er vel kjent at økt produksjon kan gå på bekostning av kvalitet. Effektivitetsmålinger som ikke fanger opp kvalitetsaspekter ved tjenesteproduksjonen vil lett kunne gi et svært galt bilde av sentrale aspekter ved tjenesteproduksjonen. Samtidig er det ikke enkelt å utvikle indikatorer som gir et fullgodt godt bilde av kvalitative aspekter ved produktet.

Kontekstsavhengig ytelse. Det er også slik at sammenlignbare ytelser kan bety ulike ting i ulike sammenhenger. Et eksempel fra akademisk sammenheng kan være at en publisert bok i ett fakultet kan være meriterende, mens det i et annet akademisk miljø kun er internasjonale publiseringer i høytrangerte fagjournaler som er tellende. Verdsetting av ytelse kan altså ikke betraktes løsrevet fra kontekst.

Dynamiske miljø. Sist, men ikke minst, peker Bruijn (2001) på at mange av de innvendingene mot effektivitetsmålinger som er referert over styrkes ytterligere når virksomheten opererer i et dynamisk miljø. Dersom omgivelsene er i kontinuerlig endring eller virksomheten selv er det, reduseres mulighetene for å foreta gode effektivitetsmålinger. Det samme gjelder mulighetene for å sammenligne utvikling i effektivitet over tid.

Alt dette er altså forhold som på den ene siden kan påvirke i hvilke grad det er mulig eller formålstjenlig å benytte effektivitetsmåling. På den annen side er det også forhold som det er viktig å være oppmerksom på, og i størst mulig grad ta hensyn til, dersom man faktisk velger

å benytte effektivitetsmåling i organisasjoner eller under omstendigheter der slike forhold vil kunne påvirke i hvilken grad målingene er meningsfulle og har gjennomslagskraft i en styringssammenheng. Det er også viktig å peke på at dersom effektivitetsmålinger faktisk benyttes i en styringssammenheng i eller overfor en organisasjon, kan det også påvirke organisasjoner i en retning som er uønsket. Dette er tema for neste kapittel.

6.4 Perverse effekter ved effektivitetsmålinger

På samme måte som at effektivitetsmålinger og benchmarking kan ha positive effekter, kan det også påvirke organisasjonen og dens ansatte på en negativ måte. Dette er forhold som det er viktig å være oppmerksom på når denne type virkemidler implementeres. Igjen vil vi basere oss på Bruijn (2001), men mange av disse poengene finner vi også igjen i insentivteorien, se for eksempel Prendergast (1999).

Strategisk adferd. Effektivitetsmålinger vil stimulere produksjonen langs de dimensjoner som måles, og svekke den langs de dimensjoner som ikke måles. Samlet sett trenger ikke resultatet av effektivitetsmålinger være i samsvar med sentrale aspekter ved organisasjonens oppgaver. Som et eksempel kan vi tenke oss en virksomhet der ansatte dels allokterer innsats til individuelle oppgaver der prestasjonene er målbare, og dels bruker tid på fellesoppgaver der resultatet fra den enkeltes innsats er vanskelig å måle. Det kan for eksempel være innsats for å styrke arbeidsmiljøet. Sterke prestasjonsorienterte insentiver for individuelle oppgaver gir mindre insentiv til innsats for fellesoppgaver. Sterkt prestasjonsorienterte insentiver fører til mindre individuell innsats for miljøbygging. Dette kan øke produktiviteten på kort sikt, men svekke den på lengre sikt.

Innovasjonsinsentiver. Effektivitetsmålinger kan føre til at innsatsen konsentreres om aktiviteter som lett gir uttelling langs de dimensjoner som måles. Innsats som har et lengre perspektiv og et mer usikkert utfall vil kunne nedprioriteres. Nettopp dette er karakteristika for aktiviteter som har en mer innovativ karakter.

Skjuler faktisk ytelse. Desto mer aggregert styringsinformasjonen er, desto fjernere er den fra de prosesser som har generert informasjonen. Ved å anlegge et makroperspektiv på mikronivå vil de faktiske årsakssammenhenger lett skjules. Dette innebærer at beslutninger på grunnlag av aggregert styringsinformasjonen lett kan bli gale dersom man ikke kjenner de faktiske årsakssammenhenger. Styringsinformasjon på et aggregert nivå er altså ikke et substitutt for kunnskap om produksjonsprosesser i organisasjonen.

Svekker profesjonalitet, samarbeid og fremmer byråkrati. Effektivitetsmåling vil presse en institusjon til å optimalisere virksomheten langs de dimensjoner som gir uttelling i forhold til de resultatmål institusjon vurderes etter. Dette vil kunne svekke insentivene til samarbeid, fremme byråkrati og svekke institusjonens profesjonalitet. Det er lett å finne eksempler på dette fra sykehussektoren i sammenheng med innføringen av innsatsstyrt finansiering (ISF). For det første er det hevdet at dette kan føre til svingdørproblematikk; pasientene skrives ut for tidlig. Legene presses til å ta beslutninger ut fra økonomiske betraktninger, men som strider med deres profesjonsetiske verdigrunnlag. Videre vil det oppstå insentiver til fløteskumming, det vil si at man konsentrerer innsatsen om de mest lønnsomme tilfellene. Kostnadene må bæres av pasienten som ikke blir behandlet eller den institusjonen som ikke er like dyktig i dette spillet. Videre vil innføring av ISF føre til at det utvikles et byråkrati knyttet til koding av sykdomstilfeller. Av to institusjoner som i realiteten er like produktive kan den ene fremstå som mer effektiv enn den andre bare fordi den er mer kreativ i kodingsaktiviteten.

Effektivitetsmåling kan straffe ytelse. Selv om effektivitetsmåling er et redskap som er ment å bidra til økt produktivitet, kan også det motsatte skje. Det kan være flere kontekstavhengige årsaker til dette. Anta for det første vil det implementeres et system der ytelse er knyttet til finansiell belønning, men der budsjetttrammen er fast. De ulike deler av organisasjonen tilpasser seg i første omgang insentivene ved økt innsats, med den konsekvens at budsjetttrammen ryker. Siden budsjetttrammen er gitt vil forholdet mellom innsats og avlønning reduseres, noe som selvsagt reduserer insentivene til innsats i neste omgang. Siden forholdet mellom innsats og avlønning også er avhengig av relative prestasjoner, og det er usikkerhet knyttet til hva andre deler av organisasjonen yter, vil dette også bidra til å svekke insentivene til ytelsen. På sikt koker effektivitetsmekanismen ned til et system for å fordele et gitt budsjett. For det andre vil signaleffekten av høyere ytelse i et transparent system kunne føre til at organisasjonen i neste omgang pålegges økte krav til ytelse. Dette fører til et inntrykk av at økt ytelse straffes.

6.5 Noen anbefalinger

Så langt har vi sett på fordelene ved å benytte effektivitetsmålinger, og at det kan være omstendigheter ved organisasjonen og omgivelsene som kan innebære at det blir en vanskelig å implementere effektivitetsmålinger på en hensiktsmessig måte. Det at offentlige tjenester i

stadig mindre grad kan betraktes isolert, økende grad av profesjonalisering og at tjenesteinnholdet blir mer komplekst og sammensatt bidrar til dette. Vi har også pekt på at det er viktig å huske på at bruken av effektivitetsmålinger kan påvirke insentivene i organisasjonen på en uheldig måte.

Dette er ikke det samme som at effektivitetsmålinger og benchmarking ikke kan benyttes i komplekse offentlige institusjoner. Men det blir viktig å implementere slike mekanismer på en fornuftig måte, ikke minst med tanke på insentiveffekter som kan oppstå på kort og lang sikt. Det blir også desto viktigere for ledelsen å forstå virksomhetens natur på mikronivå når styringsmekanismer på varierende makronivå benyttes i beslutningssammenheng. Bruijn (2001) peker på flere forhold som det er viktig å være oppmerksom på.

På samme måte som at bruken av et system for effektivitetsmåling må skje i samspill mellom ansatte og ledelse, må også systemet implementeres i et samspill. Dette omfatter ikke minst avklaring av spørsmål som hvordan produktet er definert, hva er fornuftige ytelsesindikatorer for disse produktene, og hvordan skal ytelse måles og verdsettes. I tillegg til at interaksjon i utviklingen resulterer i et bedre system er en minst viktig effekt legitimitet og tillit.

Det er også viktig at et system for effektivitetsmåling baseres på en erkjennelse av virksomhetens komplekse natur. Dette innebærer at det vil være aktuelt med en rekke effektivitetsindikatorer og at vurderingen av utvikling i, eller sammenligning av produktivitet skjer på grunnlag av en rekke ulike kriterier, produkt- så vel som prosessorienterte indikatorer. Til en viss grad kan det også brukes ulike indikatorer for å måle det samme. Dersom de ulike indikatorene viser samme utvikling vil slik redundans føre til at resultatene får økt legitimitet.

Bruijn (2001) peker også på betydningen av at systemet er dynamisk. Dette innebærer ikke minst at systemet evner å håndtere den kontinuerlige utvikling i produkter og tjenester som skjer i organisasjonen. En organisasjon utvikler kontinuerlig nye produkter så vel som at sammensetningen av eksisterende produkter endres. Det samme gjelder prosessene som ligger bak produktet. Systemet for effektivitetsmåling må fange opp denne utviklingen. Det dynamiske har også et annet perspektiv; det innebærer også at systemet evner å fange opp organisasjonens evner i forhold til innovasjon, tilpasningsdyktighet og samarbeidsegenskaper, ikke minst i forhold til andre deler av institusjonen eller omgivelsene der samarbeidsegenskaper kan påvirke ytelse den ene eller andre veien.

7 BRUK AV DATAGRUNNLAG

7.1 Innledning

I tidligere kapitler er det gitt en beskrivelse av mulige utviklingsbaner for skattetatens organisering, datagrunnlaget som eksisterer og norske og utenlandske analyser som gir eksempler på bruk av data i produktivitetsanalyser. Formålet med dette kapittel er å trekke sammen diskusjonen i noen konkrete anbefalinger. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at analyser av produktivitet kan og bør gjennomføres på flere nivå og med forskjellig grad av detaljering. Det kan gjøres forskjellige forutsetninger med hensyn til hva som er faste og variable innsatsfaktorer. Hva som er korrekt bruk av datagrunnlaget kan derfor avhenge av formålet med analysen.

7.2 Observasjoner og variabler

Det vil være en avveining mellom antall produkter og innsatsfaktorer som kan tas hensyn til, og antall enheter man kan observere. Dette gjelder spesielt hvis det er stor forskjell mellom enhetene når for eksempel når det gjelder størrelse. I sådanne situasjoner kan de bli få observasjoner i enkelte undergrupper. I de eksisterende norske frontanalyser er det brukt tverrsnittsdata for tre år for å få tilstrekkelig antall observasjoner.

Omorganiseringen og omfordelingen av oppgaver innen skattetaten kan i seg selv ha betydning for dette. Overføring av oppgaver mellom kontorer, utflytting av oppgaver fra Oslo og Akershus og utflytting av oppgaver fra Skattedirektoratet vil føre til økt størrelse for kontorer i Midt- og Nord-Norge. Dette kan på sikt gi jevnere fordeling av enheter med hensyn til størrelse, og samtidig blir det større grad av spesialisering.

7.3 Arbeidsoppgaver

I omorganiseringen av skatteetaten er muligheten for å flytte oppgaver og konsentrere funksjoner helt sentralt. De funksjonene det henvises til er enkeltsaksbehandling, kontrollarbeid (spesielt overfor krevende skatteytergrupper), telefon- og veiledningstjeneste og endelig administrative funksjoner (regnskap, personal, innkjøp og datadrift). Her er skillet mellom administrative funksjoner versus faglige oppgaver og faglige oppgaver med forskjellig grad av kompleksitet viktig. Når det gjelder kompleksitet vises det til at høyere inntektsnivå og poster som må kontrolleres manuelt er kjennetegn ved vanskelige oppgaver.

Datagrunnlaget for aktiviteter i skatteetaten er meget detaljert, og styringssystemene i etaten har inneholdt krav til forskjellige aktiviteter. Hovedaktivitetene kan beskrives i fem hovedgrupper med flere mulige undergrupper.

- Skatt
 - Beregning av forskudd
 - Ligningsbehandling
- Merverdiavgift
 - Avgiftsmanntallet
 - omsetningsoppgaver
 - juridisk
 - særskilte ordninger
- Kontroll av skatt og merverdiavgift
- Domstols- og nemd behandling
- Folkeregistrering

I den planlagte omorganiseringen av skatteetatens arbeid er omfordeling av oppgaver helt sentralt. Her har spesielt skillet mellom rutineoppgaver og krevende oppgaver vært fremhevet. Dette skillet kan ikke identifiseres med inndelingen i hovedaktiviteter som er nevnt over. Kontroll og domstolsbehandling kan ses som krevende oppgaver, men når det gjelder skatt og merverdiavgift vil grensen mellom rutineoppgaver og krevende oppgaver gå på tvers av de grupper som er nevnt.

For å kunne differensiere mellom arbeidsoppgaver er det nødvendig å ta hensyn til dimensjoner ved skatteobjektet. Her kan relevante dimensjoner for eksempel være type objekt, størrelse, næringstilknytning. Med type objekt menes for eksempel skillet mellom lønnstakere, pensjonister, næringsdrivende eller forskjellige selskapsformer. Et hovedpoeng med en sådan inndeling er at dimensjonene skal være relevante i forhold til å forutsi andelen av krevende saker i en undergruppe. Det er i skatteetaten oppsamlet en betydelig erfaring som gir grunnlag for å utarbeide relevante dimensjoner. Det er imidlertid også et område hvor formelle analyser kan tas i bruk, hvis det er behov for det.

Det kan tenkes at mer eller mindre komplekse saker kan velges ut for ligningsbehandling og kontroll også på basis av konkrete egenskaper ved selvangivelsen eller regnskapsmaterialet. Antallet av poster som er benyttet kan si noe om kompleksiteten, og det kan være spesielle poster som erfaringsmessig signaliserer en vanskelig vurdering.

I Førsund et al. (2006, 2005, 2004) benyttes samme sett av seks produkter: ligning behandlet (lønnstakere og pensjonister, personlig næringsdrivende, AS), ligning – klager til

nemd/rettssak og folkeregistrering (meldinger behandlet, kontroll: avdekkede fiktive meldinger). Dette er et sett av aktiviteter som dekker hoveddelen av aktivitetsspekteret i ligningskontorene. Det må diskuteres om dette er dekkende også i forhold til den omfordeling av oppgaver som er planlagt med reformen av skatteetaten.

Moessen & Persoon (2002) bruker som produksjon antall behandlede selvangivelser innen to kategorier og antall behandlede selvangivelser som fører til økning i skattegrunnlaget. Både Barros (2005), OECD (2006) og ToldSkat (2005) benytter skatteproveny som produkt.

7.4 Arbeidskraft

Det er i beskrivelsen av omorganiseringen lagt vekt på økt innsats mot kontrollarbeid og bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Oppbygning av sterke fagmiljø med spisskompetanse og tverrfaglighet er sentralt. Dette vil bli realisert gjennom omorganisering av oppgavefordeling. Overføring av administrativt personale til faglig aktivitet er et annet virkemiddel for å styrke det faglige arbeid. Når det gjelder ansattes kompetanse skjelves det både mellom faglig orientering og utdanningsnivå. Viktige profesjoner er økonomer, jurister og revisorer. Det nevnes utdanningsnivå fra videregående skole, skattetetskolen og til ansatte med mer enn 4 års universitetsutdanning. I datagrunnlaget er det mulighet for skjelve mellom de ansatte med hensyn til utdanningsnivå og alder. Begrepene som brukes med hensyn til utdanning varierer litt. De ansattes alder er registrert på linje med utdanningsnivå. Dette kan være en relevant variabel, spesielt i perioder med store omorganiseringer og behov for videreutvikling av kompetanse. Det er imidlertid ikke gitt at det er en sammenheng mellom disse forhold og alder.

I de analyser det er referert til er det i de norske, Før Sund (2006), Før Sund et al. (2005) og Før Sund & Lindseth (2004), brukt kostnader til arbeidskraft samt øvrige kostnader til drift av kontorene. Arbeidskraftkostnader vil fange opp forskjell i utdanning og erfaring i det omfang det gjenspeiles i lønssystemet. Før Sund (2006) anbefaler imidlertid at arbeidskraft differensieres med hensyn til utdanning og erfaringsbakgrunn. De utenlandske undersøkelsene Barros (2005) og Moessen & Persoon (2002) bruker henholdsvis arbeidskraftkostnader og personer uttrykt i fulltidsekvivalenter som innsatsfaktor. I datagrunnlaget for OECD (2006) skjelves det mellom arbeidskraft i administrative og skattefaglige funksjoner, men som innsatsfaktor brukes samlede lønnskostnader. I ToldSkat (2005) er tidsforbruk målt både med årsverk og effektive timer.

Coelli et al. (2005, p. 142) understreker betydningen av å ta hensyn til kvalitative egenskaper ved arbeidskraften. Det vises til flere typologiseringer som for eksempel faglært/ufaglært, administrasjon/produksjon, alder, kjønn, utdannelsesnivå og profesjon. En mulighet for å håndtere komplekse inndelinger er å bruke indekstall for å veie sammen forskjellige kategorier av arbeidskraft i forhold til deres andeler av det samlede lønnsbudsjett.

Med utgangspunkt i argumentasjonen over bør det legges vekt på å skjelne mellom arbeidskraft med hensyn til utdannelsesnivå, alder og eventuelt erfaring. Administrasjon og produksjon er også relevante kategorier.

7.5 Kapital

De fleste bedrifter har en beholdning av kapitalutstyr som gir en strøm av tjenester som inngår i produksjonsprosessen. Denne strømmen er avhengig både av utnyttelsesgraden og av beholdningen av kapital. Den produktive verdien av utstyret reduseres over tid. Dette tas hensyn til ved løpende avskrivninger. Det er derfor den nedskrevne verdien av kapitalutstyret som er relevant ved beregning av tjenester fra kapitalen. Ofte ser man bort fra utnyttelsesgraden og antar at tjenestestrømmen er proporsjonal med den nedskrevne verdien av utstyret. Da kan beholdningstillene inngå direkte som mål på tjenestestrømmen.

De viktigste former for kapitalutstyr som benyttes i skatteetaten er bygninger, IT utstyr og øvrig kontorutstyr. Behandlingen av kapitalutstyr i offentlig sektor har tidligere vært et problem, fordi regnskapene var basert på kontantprinsippet, og ikke på periodisering med avskrivning og beregning av nedskrevet kapitalverdi. Den regnskapsmessige behandlingen av kapitalutstyret i skatteetaten må derfor kontrolleres innledningsvis. Dette gjelder også behandlingen for de enkelte enhetene i etaten.

Når det gjelder sammenligning av enheter som er spredt geografisk, kan det være nødvendig å ta hensyn til prisforskjeller mellom områder for bygninger. Forskjellig grad av press eller aktivitetsnivå kan føre til variasjoner i leiepriser for identiske kontorer mellom geografiske lokaliteter.

Betydningen av kapitalutstyr kan variere mellom forskjellige typer oppgaver. Det kan for eksempel være forskjell på dataintensiteten når det gjelder behandling av store mengder rutineoppgaver og mer kontroll av vanskelige selvangivelser. Når det skjelnes mellom forskjellige typer av oppgaver i skatteetaten blir det derfor også viktigere å skjelne mellom arbeidskraft og kapitalutstyr som innsatsfaktorer. Det er imidlertid også mulig at forskjellige

typer kapitalutstyr kan ha betydning. Spesielt kan IT-utstyr ha forskjellig betydning. Et aggregert mål for kapitalutstyr, og en oppsplitning på IT-utstyr og annen kapital må derfor inngå i datagrunnlaget for analyser.

En sådan oppsplitning vil gi mulighet for å prøve ut forskjellige modeller med hensyn til innsatsfaktorbruk. Hvilken spesifisering man velger i en gitt analyse avhenger blant annet av tidsperspektiv. I mange sammenhenger kan kapitalutstyr anses for gitt, og muligheten for å overføre ressurser fra kapital til for eksempel arbeidskraft vil være begrenset. Ut fra dette perspektivet kan det være relevant å se bort fra kapitalsiden. I andre sammenhenger kan det imidlertid være interessant å vurdere om innsatsfaktorkombinasjonen er korrekt i forhold til de oppgaver som skal løses.

7.6 Kvalitet

Som det er nevnt tidligere blir kvalitet alltid et sentralt problemområde i produktivetsanalyser, fordi det ofte er en avveining mellom nivået på kvaliteten og mengden av oppgaver som kan løses med en gitt mengde innsatsfaktorer til rådighet. Hvor viktig dette er, og hvor lett det er å observere forskjeller i kvalitet kan imidlertid variere mellom aktiviteter. I dette avsnittet vil kvalitetsdimensjonen bli vurdert i forhold til ulike aktiviteter innen skatteetatens arbeidsområde. Et viktig spørsmål knytter seg til samspillet mellom kvaliteten på forskjellige aktiviteter. Det er tidligere nevnt at kvaliteten på ligningen eller fastsettelsen av skatter kan føre til problemer for klager eller innkreving av skatter. Ofte vil det være en fordel om en arbeidsorganiseringen er slik at den enkelte beslutningsenhet selv merker konsekvensen av kvalitetsdimensjonen. Dette kan imidlertid være vanskelig å realisere i praksis. Samtidig kan det være grunn til å tro at en høyere grad av spesialisering og omfordeling av arbeidsoppgaver kan føre til mindre grad av internalisering av kvalitetsdimensjonen for den enkelte beslutningstakeren.

Noen dimensjoner av kvalitet er hevet over den enkelte aktivitet. Dette gjelder for eksempel spørsmålet om likebehandling. Her vil det være av betydning at de enkelte klienter behandles likt på tvers av type, inntektsnivå og geografisk område. Et annet element er saksbehandlingstid, som i seg selv kan være en kvalitetsdimensjon, men som samtidig påvirker andre kvalitetsmål.

Det fremgikk av gjennomgangen av norske og utenlandske studier at kvalitetsdimensjonen ikke er diskutert direkte i analysene.

Tabellen under inneholder hovedgruppene av aktiviteter som er nevnt tidligere. For hver aktivitet kan man i prinsippet nevne relevante dimensjoner av kvalitet, og på samme måte kan man vurdere om lav kvalitet i en aktivitet fører til konsekvenser for andre aktiviteter (interaksjon). Skattedirektoratets interne dokument *Krav-beskrivelse 2006* inneholder en rekke kommentarer og indikatorer.

Aktivitet	Kvalitetsdimensjon	Interaksjon
Skatt		
Forskudd	Nøyaktighet i fastsettelse av beløp. Avvik i forhold til ordinær avrekning	Innkreving
Ligning	Grundighet i behandling av enkeltpostene	Innkreving, klagesaker
Merverdiavgift		
Avgiftsmantallet	Oversikt over omfang og endringer	Oversikt omsetning
Omsettingsoppgaver	Kontroll av oppgaver	Innkreving, juridisk
Juridisk	Saksbehandlingstid	Innkreving
Særskilte ordninger		
Kontroll		
Skatt	Grundighet enkeltkontroller Utvelgelsesplan og frekvens	Fastsettelse, innkreving
Merverdiavgift	Grundighet enkeltkontroller Utvelgelsesplan og frekvens	Fastsettelse, innkreving
Domstols- og nemdbehandling		
Folkeregistrering	Oppfølging av endringer, behandlingstid	Øvrig kontroll- og fastsettelse

8 SAMMENDRAG OG FORSLAG TIL ANALYSEOPPLEGG

8.1 Innledning

Dette kapittelet inneholder en oversikt over de konkrete forslag til analyseopplegg vi anser som hensiktsmessige i forhold til produktivitetsutvikling i skattedirektoratet. Det blir diskutert analyser på flere nivå. Det er ikke noen enkelt metodikk som vil være i stand til å gi svar på alle relevante spørsmål knyttet til produktivitetsutviklingen.

Bruk av produktivitetssammenligninger er aldri enkelt eller uproblematisk. Rapporten gir en gjennomgang av en rekke problemstillinger. De største problemer knytter seg til situasjoner hvor produktivetsmål blir viktige i fordeling av belønning til de enkelte enhetene. Dette kan føre til en overdreven fokusering på utfall langs de dimensjoner man blir målt på, og en fokusering på egen enhet i stedet for helheten i organisasjonen. For å unngå dette anbefales det at arbeidet med produktivitet utvikles og implementeres i et samspill mellom Skattedirektoratet og de enkelte enhetene på lavere nivå. Kompleksiteten i etatens arbeidsområde og problemstillingenes dynamiske natur må fremheves. En slik fokusering av arbeidet reduserer risikoen for dysfunksjonelle tilpasninger, og gir størst potensial for læring. Konkret anbefales det å følge opp grep som er kjent fra effektiviseringsarbeidet i norske kommuner, hvor nettverkssamarbeid mellom kommuner har vært sentralt.

Det er heller ikke sådan at produktivetsanalyser kan gi entydige og enkle svar på hvilke tiltak som er korrekte. Det ligger derfor til grunn for anbefalingene er at effektivetsanalysene må ses som ledd i en lengre prosess hvor alle nivå i organisasjonen involveres. Her kan man trekke på erfaringer fra effektivetsarbeid og effektivitetsnettverkene i kommunene. Her har det vist seg at samarbeid mellom kommuner om å følge opp effektivetsarbeidet har gunstige virkninger langs flere dimensjoner. Det er erfaringsoverføring og læring mellom kommunene. Disse erfaringene kan samtidig gi nyttig informasjon til de som er ansvarlige for de formelle analyser, med hensyn til hva som er relevante problemstillinger og variabler.

Med dette utgangspunktet vil de følgende avsnitt diskutere forslag til produktivetsmåling på forskjellige nivå.

8.2 Bakgrunn for forslagene

Analysen har tatt utgangspunkt i en presentasjon av prinsippene for omorganiseringen av skatteetaten, som er planlagt gjennomført i treårsperioden fra 1.1. 2007. Den endelige organiseringen av skatteetaten er ikke fastlagt. Det har derfor ikke vært mulig å ta utgangspunkt i konkrete forslag til kontorstruktur og oppgavefordeling. Diskusjonen har i stedet tatt utgangspunkt i hovedprinsippene og noen forventede problemstillinger som organiseringen kommer til reise. Et hensiktsmessig opplegg for produktivitetsanalyser kan i seg selv ha betydning for veien frem mot en hensiktsmessig organisering.

Når det gjelder omorganiseringen er det lagt spesielt vekt på følgende elementer

- Det etableres fem fylkesovergripende regioner
- Alle kontorer innen regionen benevnes skattekontor, og de forskjellige kontorene i de største byene slås sammen. Lovverket endres så oppgaver ikke er bundet til bestemte geografiske steder eller kontorer.
- Det er ikke i utgangspunktet lagt opp til endring av kontorstrukturen, og det satses på å flytte oppgaver, ikke personell
- Økt bruk av elektronisk behandling av ligningsoppgaver skal frigjøre ressurser til krevende kontrollopgaver og bekjempelse av økonomisk kriminalitet.
- Oppgavefordelingen gjennomføres slik at det er grunnlag for kompetanseoppbygning og spesialisering.

I forhold til en større omorganisering kan det være behov for produktivitetsmål på tre nivåer. På makronivå er det behov for mål som kan belyse utviklingen i produktivitet for skatteetaten samlet sett. Internt er det behov for mål som gir mulighet for sammenligning mellom de forskjellige enhetene, og også utviklingen for enhetene hver for seg. Endelig er det behov for enklere mål som belyser måloppnåelsen for de enkelte enheter i forhold til de oppgaver og tidsfrister de er tildelt. Det er det mellomste nivå som gir de største metodiske utfordringene, og en vesentlig del av rapporten er derfor viet til dette.

8.3 Analyser på makronivå

Det er flere grunner for at det kan være behov for å dokumentere produktivitetsutviklingen på makronivå i skatteetaten. En økning i produktiviteten på lavere nivå i organisasjonen må føre

til en målbar økning i produktivitet også på makronivå, hvis endringene som er iverksatt skal anses for vellykkede. Organiseringen av skatteetaten har også vært preget av at en betydelig del av ressursene har vært lokalisert til Skattedirektoratet i Oslo. Viktige innsatsfaktorer for de enkelte kontorene på lavere nivå er utviklet og kostnadsført sentralt. Dette gjelder for eksempel tjenester og programmer knyttet til elektronisk databehandling. Skattedirektoratets rolle og vekt i skatteetaten vil bli endret i forbindelse med omorganiseringen av etaten. Det vil imidlertid uansett være viktig å kontrollere om en økning i produktivitet i en del av organisasjonen motsvares av økte kostnader i andre deler. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis en betydelig investering i utvikling av saksbehandlingsprogrammer i direktoratet fører til produktivitetsøkning i skattekontorene.

8.4 Skattegapet og effekter av kontrollvirksomhet

Bekjempelse av skatteunndragelse og svart økonomi er sentralt i skattetatens strategi. Det kan derfor bli økt fokus på effekten av kontrollvirksomhet og omfanget av svart økonomi. Skattegapet defineres gjerne som differansen mellom det skattebeløp som ville være betalt hvis all inntekt og alle økonomiske transaksjoner ble sannferdig rapportert, og det som faktisk trekkes inn. Det er en del økonomisk aktivitet som foregår uten å bli registrert på normal vis. Dette refereres gjerne til som sort økonomi. Det forekommer også at personer eller bedrifter gir mangelfull rapportering av inntekt og transaksjoner. Dette kan på sin side skyldes villfarelse om de korrekte regler eller bevisst unndragelse.

Det er flere land hvor analyser av skattegapet gjennomføres, både for å se på utviklingen over tid, men også for å få informasjon som kan legges til grunn for kontrollvirksomhet. Dette gjelder for eksempel Storbritannia og USA. Det eksisterer en internasjonal litteratur om empirisk estimering av svart økonomi og skatteunndragelse, og det kan være interessant å diskutere muligheten for å utvikle dette nærmere i en norsk sammenheng.

I USA er det gjennomført analyser av selvangivelser for personer og selskaper, siste gang for inntektsåret 2001. Dette er gjennomført på basis av et tilfeldig utvalg skattepliktige, men med en vis overrepresentasjon av høyinntektsgrupper. De utvalgte selvangivelser er kontrollert grundig, og avvik fra korrekt rapportering er registrert. Med utgangspunkt i utvalget er det mulig å estimere avvik for forskjellige skatteyrergrupper og for befolkningen som helhet. Tallene gir også grunnlag for å vurdere hvilke inntektsarter og fradragposter som står for de største andelene av unndragelse. Kontrollene er meget grundige og ressurskrevende, og

strekker seg over flere år. Denne typen analyser har derfor ikke vært gjennomført ofte. Den siste sammenlignbare analyse baserte seg på 1988 selvangivelser. Tallene for 1988 og 2001 viser en unndragelse på omkring 15 %⁴.

Skattemyndighetene i de land som har beregnet skattegapet legger opp til en bred strategi for å redusere unndragelsen. Dette gjelder for eksempel endringer i skatteloven for å gjøre regler enklere, bedre informasjon til skatteyttere, mer målrettet kontroll og økt bruk av tredjepartsrapportering av transaksjoner (GAO 2006, USDT 2006). Økt innsats av denne typen anses for å en direkte effekt ved å øke andelen unndragelser som blir avdekket og en indirekte effekt ved at andre skatteyttere avskrekkes fra å underrapportere.

Tankegangen som ligger bak beregninger av skattegapet er helt sentralt i en vurdering av skattemyndighetenes virksomhet, men det knytter seg stor usikkerhet til denne typen beregninger. Arbeidet med analyser av omfanget av svart økonomi må derfor ses i et lengre perspektiv hvor det legges vekt på metodeutvikling. Det vil også være nyttig å utrede nærmere hvordan man kan utnytte de datainnsamlinger og kontroller som gjennomføres i dag. I den sammenheng må det tas utgangspunkt i den generelle litteraturen om skatteunndragelse og svart økonomi.

8.5 Tradisjonelle aktivitetsmål

En vurdering av måloppnåelsen for skatteetaten på overordnet nivå må derfor ta utgangspunkt i måling av aktiviteter. Formålet med den planlagte omorganiseringen er å kunne konsentrere større ressurser på arbeidet med skatteunndragelse og økonomisk kriminalitet. Et hensiktsmessig opplegg for måling kan derfor være å dokumentere økt aktivitet på dette området uten at de øvrige oppgaver er redusert i omfang eller kvalitet.

I diskusjonen av arbeidsoppgaver i Kapittel 4 ble det tatt utgangspunkt i fem hovedgrupper. Tre av disse, skatt, merverdiavgift og folkeregistrering inneholder de viktigste rutineaktiviteter. De to øvrige gruppene, kontroll av skatt- og merverdiavgift på den ene siden og domstols- og nemdbehandling på den andre, inneholder de viktigste av de prioriterte oppgaver. Det er derfor blant de to siste gruppene at det må kunne vises til økt aktivitet, mens aktiviteten for de tre førstnevnte ikke reduseres i omfang eller kvalitet.

⁴ Se for eksempel <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=137246,00.html> .

Det er i Kapittel 4 gitt en oversikt over de ulike aktivitetsmål som hører til de fem hovedgruppene. For skatt, merverdiavgift og folkeregistrering kan de ulike indikatorer som er nevnt være hensiktsmessige. Her kan en relevant kvalitetsindikatorer være behandlingstid.

Når det gjelder de prioriterte aktiviteter knyttet til unndragelser og økonomisk kriminalitet eksisterer det også en rekke aktivitetsmål. Det grunnleggende aktivitetsmålet er kontrollproduksjon. De øvrige registreringer kan oppfattes som oppfølging av kontrollaktiviteten i form av endringer, og i forhold til tyngre saker, i form av anmeldelser og straffereaksjoner.

Det er flere ting som kan gjøre denne typen registreringer mer relevant i forhold til en omorganisert skattetat. For det første kan det være nyttig med en beskrivelse av flyten av mellom de forskjellige registreringstyper. For det andre vil det være relevant å avklare begrepene som brukes i registreringene (for eksempel "kontroll") i forhold til de aktiviteter som i skatteetatens strategier omtales som økt aktivitet mot økonomisk kriminalitet og skatteunndragelse. Det kan også være hensiktsmessig med en differensiering mellom mer eller mindre tunge kontroller. Dette kan for eksempel gjennomføres ved skjelne mellom selskaper ut fra organisasjonsform, næring eller omsetning.

8.6 Kostnader knyttet til aktiviteter og produkter

I offentlig sektor er det ikke er markedspriser som kan fungere som vekter i situasjoner med flere produkter. Som et alternativ anbefales det i litteraturen å bruke kostnadsvekter. I forhold til aktiviteten i skattetaten er det behov for kunnskap om kostnadene knyttet til forskjellige aktiviteter. Det er også behov for bedre innsikt i om man i dag grupperer sammen aktiviteter som er forskjellige med hensyn til ressursbruken. Aktivitetsbasert kostnadsanalyse (ABC-analyse) er en mulighet for å utvikle slik kunnskap.

Økt innsikt i kostnader knyttet til aktiviteter er viktig for å vurdere hensiktsmessigheten av de produktgrupper og innsatsfaktorgrupper som benyttes i analyser av skatteetaten. En slik innsikt vil åpne for beregning av TFP-indekser.

8.7 Frontanalyser

Det argumenteres i rapporten for at man bør videreføre arbeidet med frontanalyser. Gjennomgangen av prinsippene for frontanalyser viser at det i prinsippet er rom for fleksibilitet i modellformuleringen som gir mulighet for å tilpasse analysene til den sektor

man analyserer. Det er imidlertid alltid et forhold mellom kompleksitet i modellen og størrelsen på datagrunnlaget som er til rådighet. I forhold til skatteetaten kan man nevne flere forhold. Man kan med frontanalyser håndtere flere produkter og flere innsatsfaktorer. Det kan gjøres forskjellige antagelser om fleksibiliteten i innsatsfaktorene. Samlet sett gir dette mulighet for å sammenligne produktiviteten i enheter som får tildelt forskjellige oppgaver og hvor innsatsfaktorbruken er bestemt av den eksisterende kontorstruktur. I utgangspunktet er dette en relevant beskrivelse av omorganiseringen i skattetat.

Et annet viktig element med frontanalysene er, at de gir mulighet for å dekomponere forskjeller i produktivitet mellom enheter og over tid. Når det gjelder sammenligning mellom enheter på et gitt tidspunkt kan man skjelve mellom skalaeffektivitet og teknisk effektivitet. Skalaeffektivitet kan ha å gjøre både med sammensetningen av arbeidsoppgaver og det samlede nivået på oppgavene. Teknisk effektivitet har å gjøre med hvordan den enkelte enheten utnytter sine innsatsfaktorer. En slik dekomponering bidrar i seg selv til å forklare forskjeller i produktivitet. Det er imidlertid også viktig at de forskjellige elementene må henføres til forskjellige enheter i organisasjonen. Problemstillinger knyttet til skala er i prinsippet knyttet til regionnivået, som er ansvarlig for fordeling av oppgaver på de enkelte kontorene. Problemstillinger knyttet til teknisk effektivitet er knyttet til organiseringen av arbeidet i det enkelte kontoret. Når det gjelder forklaring på forskjeller i teknisk effektivitet mellom de enkelte enhetene er det nødvendig å sammenligne disse på mikronivå.

8.8 Effektivitetsanalysenes rolle i organisasjonsutviklingen

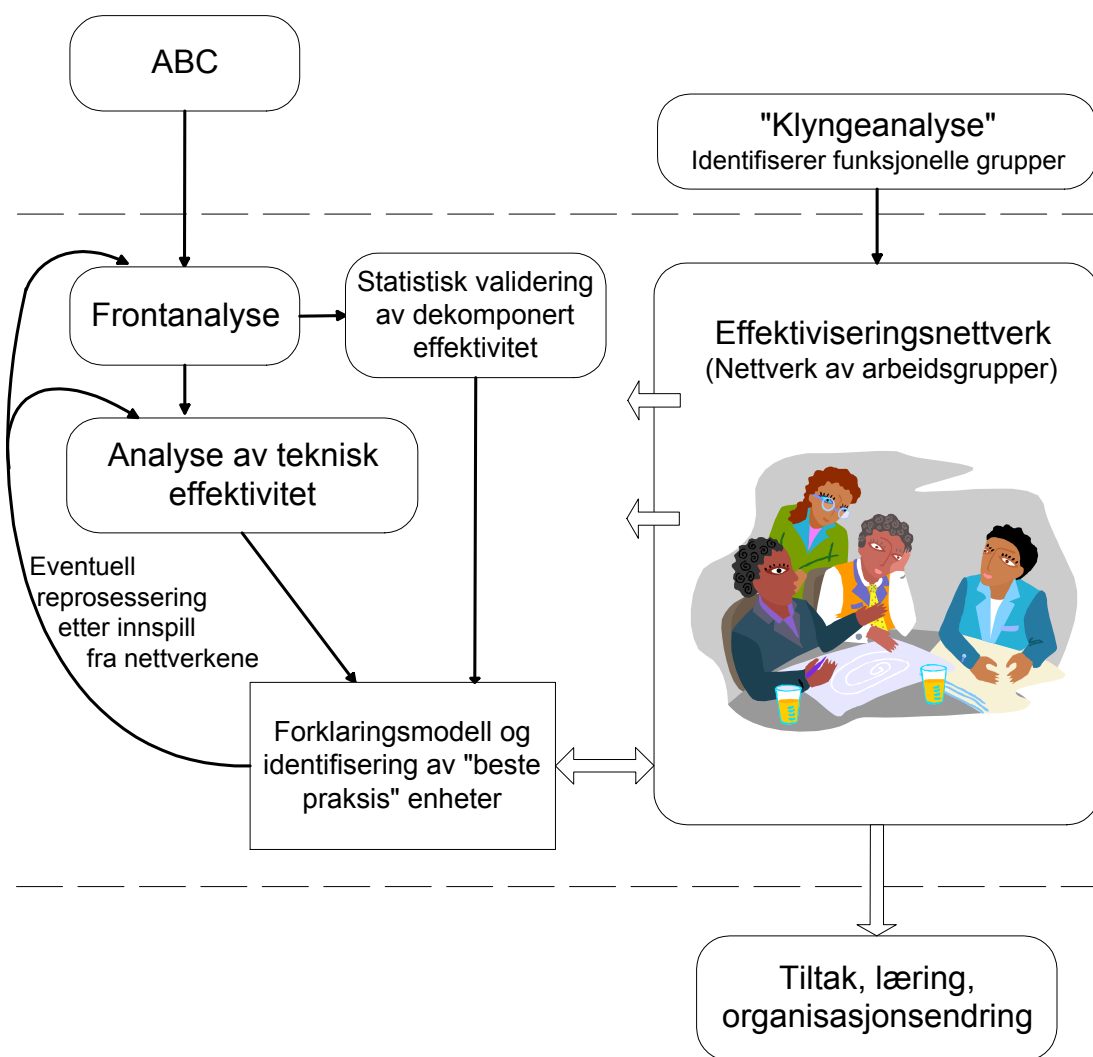
I det foregående har vi omtalt ulike aspekter ved utforming og bruk av effektivitetsanalyser. Det er i den forbindelse påpekt at ukritisk anvendelse av slike verktøy innebærer en ikke uvesentlig risiko for pervertering av ansattes insentiver. På dette området er det flere potensielle fallgruver. Som nevnt er strategisk utnytting av informasjonsasymmetrier en spesielt aktuell mulighet innefor kompleks tjenesteproduksjon hvor det ofte er vanskelig å føre fullgod kontroll med tjenestekvaliteten. Med effektivitetsscore fokusert som et sentralt suksesskriterium må en derfor ha i mente at dette kan stimulere ansatte til å utnytte eventuelle muligheter for å "bytte" til seg suksess ved å redusere kvaliteten på enkeltprodukter eller ved å vri innsatsen mot de oppgavene som lettest gir høy scorer. En annen potensiell ulempe er faren for å skape usikkerhet og misnøye i arbeidsstokken, noe som lett dreier fokus bort fra organisasjonens egentlige målfunksjon. Begge disse uønskede effektene får ofte negativ

innvirkning på totalproduktiviteten i virksomheten. Derfor skal en og være oppmerksom på at halvhjertet eller feilfokusert bruk av effektivitetsanalyser ofte kan skade mer enn det gavner organisasjonen.

En avgjørende forutsetning for å dra nytte av effektivitetsmåling i et tjenesteforetak er at bruken er grundig forankret i organisasjonen og at det er etablert rutiner for oppfølging og bearbeiding av resultatene. Det er vesentlig at alle involverte - og i særdeleshet ledelsen som eventuelt skal implementere konklusjoner basert på målingene - er inneforstått med de metodiske begrensningene og ikke lar seg fristes til forenklet omgang med tallfestede enkeltresultater. En må holde klart at frontanalysen bidrar til en dekomponering av produktivitetsforskjeller, men konklusjoner som treffes uten støtte i en systematisk videre bearbeiding av resultatene kan bli svært feilaktige.

I Figur 8.1 har vi gitt en skjematisk oversikt over hvordan effektivitetsanalyser kan innpasses som et hjelpemiddel i organisasjonsutviklingen. Figuren illustrerer et samspill mellom ulike elementer i analysen og peker på effektiviseringsnettverk som en mulig måte å forankre dette arbeidet på i organisasjonen.

Øverst i figuren vises to støttefunksjoner som kan være en del av analysene. I ABC-analysen (Activity Based Calculation) allokeres kostnader til produkter eller tjenester. Dette er en nødvendig øvelse for å skaffe regnskapsmessig oversikt over hva de enkelte aktivitetene påfører organisasjonen av ressursbruk. Slik organisering av data er også viktig



Figur 8.1 Prinsippmodell for innpassing av effektivitetsanalyse i organisasjonsutvikling.

som grunnlag for gjennomføring av effektivitetsanalyser. I prinsippet skal alle typer kostnader – også kapitalkostnader – fordeles på aktivitet etter beste vurdering. For den praktiske gjennomføringen av effektivitetsanalysene kan behovene være noe mer begrensede avhengig av hvilken tidshorison og hvilke øvrige rammevilkår som eventuelt er definert. Det mest presserende informasjonsbehovet knytter seg til de kostnadene som er reelt variable innenfor de gitte betingelsene.

Frontanalysen er et regneteknisk hjelpemiddel for å systematisere informasjon om ressursbruk og produksjon på en slik måte at det blir enklere å sammenligne ulike organisatoriske enheter med hensyn til hvor effektivt de teknisk sett utnytter innsatsfaktorene. *Stokastisk front* og *DEA-analyse* er tidligere i rapporten presentert som to alternative metoder

for denne type informasjonsbehandling. Begge metodene kan utformes så usikkerheten i anslagene kommer frem.

Fra frontanalysen får vi både et estimat for hva som utgjør produksjonsfronten i de ulike delene av det utvalget beregningene baseres på, og en angivelse av hvor de enkelte enhetene effektivitetsmessig befinner seg i forhold til denne fronten. Analysen tar høyde for at det kan være naturlige skalaforskjeller i tjenesteproduksjon i og med at produksjon og forbruk av tjenester ofte er vanskelig å skille. Derimot gir frontanalysen lite hjelp til å avdekke eventuelle andre årsaker til variasjon i effektiviteten. Slike forklaringer kan ligge i ytre forhold, slik som befolkningssammensetning, næringsgrunnlag og lokale reiseavstander, men også internt, for eksempel ved at kompetansenivået er ulikt eller at tjenestekvaliteten varierer mellom organisasjonsenhetene. Med basis i frontanalysen alene må denne type forklaringer kartlegges ”manuelt” for eksempel ved å holde ulike enheter opp mot de ”beste praksis enheter” som frontanalysen utpeker.

Hensikten med *analysen* av teknisk effektivitet er å gi støtte til bearbeidingen av årsaksforholdene bak de påviste tekniske effektivitetsforskjellene. Fremgangsmåten består i å kjøre regresjon mellom påvist effektivitet – som avhengig variabel – og et sett av aktuelle forklaringsvariabler, som kan være relatert til eksterne så vel som interne forhold.

Effektiviseringsnettverket er et system av arbeidsgrupper hvor representanter for ulike avdelinger samarbeider om forbedrings- og utviklingstiltak innenfor organisasjonen. Siden hensikten med å komme sammen nettopp er å utveksle erfaringer og bygge kunnskap om gode organisasjonsløsninger, er det viktig at potensialet for kunnskapsoverføring vektlegges i oppsettet av gruppene. Dette skjer i klyngeanalysen hvor man også må ta hensyn til andre forhold som er viktige for at gruppene skal kunne fungere godt. Geografi og reisekostnader er naturligvis aktuelle elementer i disse vurderingene. I tillegg må de enkelte gruppene får en størrelse som er egnet for den type ”kollokvie”-virksomhet som skal utføres, typisk 4 – 8 personer. Dessuten er det helt avgjørende at medlemmene har autoritet i og aller helst er ledere for de avdelingene de representerer.

Fordi nettverksgruppene er primærbrukerne av analyse materialet er det viktig at rapporter og analyser er tilpasset gruppenes behov. Derfor må det også være et samspill mellom gruppene og dem som utarbeider materialet. Dette innebærer at mangler og forbedringsønsker må kunne meldes tilbake for å bli innarbeidet i senere presentasjoner. Samtidig er det åpenbart at et slikt samspill også gir ledelsen ved de enkelte avdelinger en nærmere føling med

sammenhengene mellom datagrunnlag og output. I mange tilfeller vil mulighetene for forbedret rapportering være betinget av at nye data gjøres tilgjengelige.

8.9 Benchmarking

De sammenlignende analyser på nordisk og europeisk nivå er basert på å se skatteproveny i forhold til innsats. Dette er ikke i seg selv et mål som er lett å tolke. Denne typen analyser kan imidlertid gi innsikt i andre lands organisering av skatteetaten og deres arbeidsprosesser. De kan også gi grunnlag for å videreutvikle normer for datagrunnlag for sammenlignbare statistiske undersøkelser, for eksempel basert på økonometri eller frontanalyse.

8.10 Summariske mål

Aktiviteten i skattekontorene kan ikke beskrives uten å ta hensyn til flere innsatsfaktorer og flere produkter. Det er derfor ikke mulig å finne summariske mål eller partielle indekser som alene gir en god beskrivelse av produktivitet. Summariske mål kan imidlertid ha en betydning ved at de gir informasjon om omfang og status for de oppgaver de enkelte kontorene er pålagt. Dette er viktig styringsinformasjon, selv om det ikke i seg selv kan oppfattes som produktivitetsmål. For de enkelte beslutningsenhetene kan utviklingen i summariske mål over tid gi relevant informasjon. Diskusjoner om utformning og tolkning av slike standardoppsett kan også gi grunnlag for videreutvikling av relevante mål. Ulike summariske mål har vært brukt blant annet i ”En-siden”, som er en standard oversikt over måltall for forskjellige kontor og beslutningsnivå. I en situasjon med høyere grad av spesialisering kan standardoppsett bli vanskeligere å tolke. Det må utvikles oversikter på både kontornivå og på regionnivå.

9 REFERANSER

Askim, J.; T. Båtsvik & C. Skattum (2006): Fører benchmarking til forbedringer i kommunene? Erfaringer fra effektiviseringsnettverkene 2002-2005. Mimeo Asplan analyse.

Atkinson, T. (2005): Atkinson review: Final Report. Measurement of government output and productivity for the national accounts.

Balk, B.M. (2001): "Scale efficiency and productivity change". *Journal of Productivity Analysis*. Vol 15, pp. 159-183.

Barros, C. P. (2005): "Performance measurement in tax offices with a stochastic frontier modell," *Journal of Economic Studies*, **32**(5/6): 497-510.

Bjørnenak, T. (1997): Ressursforbruket i grunnskolen - ABC-analyse for sammenligning mellom storbyene. SNF, SNF-rapport 22/97:

Bruijn, H. d. (2001): *Managing Performance in the Public Sector*. London og New York: Routledge.

Coelli, T.J.; D.S. Prasado Rao, C.J. O'Donnell & G.E. Battese (2005): *An introduction to efficiency and productivity analysis*. Second edition. Springer 2005.

Eurostat (2001): *Handbook on price and volume measures in national accounts*.

Førsund, F. R. (2006): *Sektoranalyser - Gjennomgang av samfunnsøkonomiske analyser av effektiviseringspotensialer for utvalgte sektorer*. Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning: 9/2006.

Førsund, F. R., og F.Lindseth (2004): *Analyse av produktivitet ved likningskontorene*. Skattedirektoratet og Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning: SKD 2004 - 058.

Førsund, F. R., S. A. C. Kittelsen, og F. Lindseth (2005): *Efficiency and Productivity of Norwegian Tax Offices*. Department of Economics, University of Oslo, Memorandum: 29/2005.

GAO (2006) Tax Gap. United States Government Accountability Office.

Johnsen, Å. (1995): "ABC i skolen - aktivitetsbasert kostnadsanalyse av offentlige tjenester," i *Resultatvurderinger i offentlig sektor*, red. J. o. R. Jacobsen. Oslo: Kommuneforlaget.

Kantor, J., og S. Maital (1999): "Measuring efficiency by product-group: Integrating DEA with activity-based accounting in a large Mideast Bank," *Interfaces*, **29**(3): 27-36.

Klausen, K. K. (2005): "Fra Public Administration over New PA til NPM - en fortolkningsramme for reformer," i *Modernisering av offentlig sektor*, red. T. Busch, E. Johnsen, K. K. Klausen, og J. O. Vanebo. Oslo: Universitetsforlaget.

Kumbhakar, S.C. & C.A. Knox Lovell (2003): *Stochastic frontier analysis*. Cambridge University Press 2003.

Lovell, C.A.K: *Performance assessment in the public sector*. Kap. 1 i Fox, K.J. (ed): *Efficiency in the public sector*. Kluwer Academic Publishers (2002).

Moessen, d. W., og A. Persoon (2002): "Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: a non-parametric best practice frontier approach," *Tijdschrift voor Economie en Management*, XLVII(3): 399-416.

OECD (2006): *Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: Comparative Information Series (2006)*. OECD, Centre for Tax Policy and Administration

Prendergast, C. (1999): "The provision of incentives in firms," *The Journal of Economic Literature*, 37(1).

Riggs, H. E. (1994): *Financial and cost analysis*. New York: John Wiley and Sons

Schjerven, T.K. & K.Å. Wass (2006): *Faglig modell og rammeverk i StatRes*. SSB notat 45 2006.

ToldSkat (2005): *Nordisk Benchmarking af Skatteopgaven III*. ToldSkat, Rapport basert på nordisk samarbeid mellom skatteetatene med bilag:

USDT (2006): *A comprehensive strategy for reducing the tax gap*. United States Department of the Treasury.