

Regeringsuppdrag

# Rapport

## Prestationer, volymer och kostnader

Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen



EKONOMISTYRNINGSVERKET

**ESV:s rapporter innehåller regeringsuppdrag, uppdrag från myndigheter eller egeninitierade utredningar.**

Publikationen kan laddas ner som PDF och beställas från [www.esv.se](http://www.esv.se).

**Beställningar kan även göras via:**  
Ekonomistyrningsverket, Publikationsservice  
Box 45316, 104 30 Stockholm  
[publikationsservice@esv.se](mailto:publikationsservice@esv.se)  
Fax: 08-690 45 10

**Datum:** 2012-05-03  
**Dnr:** 49-462/2012  
**ISBN:** 978-91-7249-332-2  
**Copyright:** ESV  
**Rapportansvarig:** Kenneth Eliasson  
**Tryckeri:** Taberg Media Group AB, Taberg 2012

## Förord

Ekonomistyrningsverket avrapporterar härmed regeringsuppdraget (Fi2011/2143) att följa upp och ta ställning till myndigheternas resultatredovisningar enligt 3 kapitlet 1 § i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Uppdraget har genomförts av Kenneth Eliasson (projektledare), Maria Bergström, Jolanta Feliga, Bo Henriksson, Ulrika Ntioley och Christina Skogh.

I detta ärende har generaldirektör Mats Wikström beslutat. Kenneth Eliasson har varit föredragande. I den slutgiltiga handläggningen har också tillförordnad avdelningschef Ann-Sofie Löth och funktionsansvarig Nils Eklund deltagit.

Mats Wikström  
Generaldirektör



## Innehåll

<b>Förord</b>	<b>3</b>
<b>1 Sammanfattning</b>	<b>7</b>
<b>2 Inledning</b>	<b>11</b>
<b>3 Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen</b>	<b>13</b>
3.1 Uppdraget	13
3.2 FÅB 3:1	13
3.3 Resultatstyrning och FÅB 3:1	15
3.4 Material och metoder	16
3.5 Disposition	17
<b>4 Resultatredovisningen i historiskt perspektiv</b>	<b>19</b>
4.1 En historia om verksamhetsanpassning och delegering	19
4.2 Från det ena hörnet till det andra och tillbaka igen?	21
<b>5 Tillämpningar av FÅB 3:1</b>	<b>23</b>
5.1 Redovisning av kostnader för prestationer i ÅR10	23
5.2 Redovisning av annat än kostnader för prestationer i ÅR10	26
5.3 Jämförelser över tid	30
5.4 Sammanfattning av statistiken	31
<b>6 Förutsättningar att tillämpa FÅB 3:1</b>	<b>33</b>
6.1 Enligt myndigheter	33
6.2 Enligt Regeringskansliet	36
6.3 Enligt Riksrevisionen	37
6.4 Sammanfattning av samtalen	39
<b>7 Slutsatser om FÅB 3:1</b>	<b>41</b>
7.1 FÅB 3:1 passar nästan alla om den bara tolkas på rätt sätt	41
7.2 När undantag bör övervägas	43
7.3 Alternativ till reglernas bevarande	44
7.4 Förbättring på två sätt, eller försämring på två sätt	44
7.5 Tillägg: Förekomsten av speciella revisorskrav	45
<b>Referenser</b>	<b>47</b>
<b>Bilaga 1: Årsredovisningar för 2010 som lästes och analyserades</b>	<b>49</b>
<b>Bilaga 2: Myndigheter och departement som deltog i gruppintervjuer</b>	<b>51</b>
<b>Bilaga 3: Övriga redovisningskategorier per departement</b>	<b>53</b>



# 1 Sammanfattning

Denna rapport är en utvärdering av reglerna för resultatredovisningen i myndigheternas årsredovisningar, enligt uppdrag i regleringsbrevet till ESV (Fi2011/2143). Utvärderingen avser såväl reglernas tillämpbarhet som redovisningens användbarhet.

Som stöd till våra bedömningar har vi i huvudsak utgått från ESV:s handledning till reglerna för resultatredovisningen (ESV 2009:29). Utifrån den tolkningsram som där anges har vi läst och bedömt 118 årsredovisningar för 2010. För att kunna skönja en utveckling ingår också ett mindre urval årsredovisningar för 2009 och för 2011. Därutöver har vi samtalat med personer från 25 myndigheter fördelade på tre grupper. Vi har även samtalat med företrädare för Regeringskansliet och Riksrevisionen.

## *Iakttagelser*

Enligt våra iakttagelser i årsredovisningarna för 2010 har det stora flertalet myndigheter i någon utsträckning tillämpat bestämmelsen att redovisa hur prestationer har utvecklats med avseende på volym och kostnader. Kravet att det främst är prestationer som ska redovisas har heller inte trängt undan annan redovisning. En större del av myndigheterna redovisade något om kvalitet och måluppfyllelse. En något mindre del redovisade något om effekter. Nästan hälften redovisade något resonemang om produktivitet.

Som grupp betraktad var myndigheterna inom bidrags- och uppbörsområdena bäst på att följa bestämmelsen om kostnader för prestationer. En motsvarande sådan gemensam nämnare kunde vi inte hitta bland de myndigheter som inte alls följde bestämmelsen om kostnader för prestationer. Mellan årsredovisningarna för 2010 och 2011 hade dock gruppen icke-tillämpande myndigheter utan dispens minskat från nio till fem myndigheter, enligt vad vi har kunnat se i denna studie.

Trots att nästan alla myndigheter klarade av att tillämpa dessa regler, åtminstone i någon del i deras verksamheter, mötte vi stark kritik mot dessa regler i våra samtal med myndigheterna. Ganska många ansåg att reglerna inte kunde bidra till relevant information. En del ansåg att reglerna inte var möjliga att tillämpa i alla verksamheter. Kritiken återkom gång på gång, oavsett vilken grupp vi samtalade med bland myndigheterna. En annan återkommande synpunkt var bristen på samsyn mellan Riksrevisionen och ESV.

Från Regeringskansliets sida ansåg man att en årlig resultatredovisning med utslutande prestationer och kostnader för prestationer inte kunde täcka behovet av resultatinformation. En resultatredovisning av det slaget kunde framför allt inte användas som underlag till regeringens rapportering till riksdagen, menade

man. Utöver den prestationsorienterade redovisningen ville man ha redovisningar av kvalitet, effektivitet och måluppfyllelse. Dessutom ville man ha redovisningar enligt indikatorer eller nyckeltal, som kunde ligga till grund för jämförelser mellan myndigheter.

Från Riksrevisionens sida menade man bland annat att en rapportering enligt de nya reglerna för resultatredovisningen har inneburit en mer komplicerad granskning; det var enklare att granska resultatredovisningen när bara återrapporteringskraven i regleringsbrevet stod i fokus. Enligt den person vi samtalade med från Riksrevisionen borde det dock inte finnas något hinder att göra Riksrevisionen och ESV mer samspelta.

### *Slutsatser*

ESV bedömer att mycket av den kritik som har riktats mot gällande regler för resultatredovisningen bottenar i hur dessa regler har tolkats. Enligt ESV är det inte meningen att reglerna ska tolkas så snävt som många kritiker har tolkat dem. ESV anser därför att *reglerna för resultatredovisningen bör stå kvar oförändrade*, om de kan tolkas på det öppna sätt som ESV rekommenderar.

Resultatredovisningen ska avse kostnader för prestationer, men den behöver inte handla om bara prestationer och den behöver inte handla om bara antalet prestationer.

För att regelverket ska tolkas som ESV rekommenderar bör vissa åtgärder vidtas. Handledningen för resultatredovisningen bör förtydligas. Fler möten med såväl myndigheter som revisorer bör hållas om resultatredovisningen.

Hur Riksrevisionen agerar är givetvis avgörande. En del av myndigheternas kritik mot regelverket har ESV kunnat härleda till att vissa revisorer har lärt myndigheterna att tolka regelverket snävare än vad som var avsikten. Den i vissa stycken oprecisa normeringen är utformad i syfte att den enskilda myndigheten ska kunna välja den tolkning som passar den specifika verksamheten och regeringens förväntade behov av information. ESV anser därför att Riksrevisionens årliga revision ska vara rimlighetsdomare över myndigheternas tolkningar snarare än att den skapar egna normeringar.

För regeringens del finns det inget i regelverket som hindrar den från att beställa den information den behöver. Om en myndighet inte på eget initiativ levererar det underlag som regeringen behöver står det regeringen fritt att uttrycka sitt informationsbehov genom återrapporteringskrav (för rapportering i årsredovisningen) eller genom uppdrag (för rapportering i annan form).

Även om reglerna för resultatredovisning ska kunna tolkas på ett öppet sätt kan det ändå hända att dessa regler inte är tillämpliga för några myndigheter. Därför bör det finnas en möjlighet att ge dispens från dessa regler. För att skapa överblick och kontroll över hanteringen av undantag föreslår ESV att regeringens beslut om sådana undantag bör vila på underlag som ESV har utarbetat.

Regeringens mål med nuvarande regler är att de i förhållande till tidigare regler bidrar till att resultatredovisningen blir både mer anpassad efter olika verksamheter och mer delegerad till myndigheterna. Dessa mål kan nås på flera sätt och ESV är inte främmande för att förordningstexten omformuleras. Men vi avvaktar och ser om inte förtydliganden i handledningen och möten om resultatredovisningen kan ge de önskade effekterna.



## 2 Inledning

Den 21 augusti 2008 utfärdade regeringen nya regler för resultatredovisning enligt förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, 3 kapitlet 1 § (FÅB 3:1). Enligt dessa bestämmelser ska myndigheterna redovisa hur främst prestationer har utvecklats med avseende på volymer och kostnader. Redovisning av annat (processer, kvalitet, måluppfyllelse, effekter/utfall, etcetera) ska i valda delar också kunna redovisas, om myndigheten bedömer att det krävs för att redovisningen ska bli rättvisande, eller om regeringen särskilt har begärt det. Kärninformationen i resultatredovisningen i årsredovisningen ska dock avse prestationer, volymer och kostnader. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2009 och tillämpades första gången i årsredovisningen för 2009.

Sedan de nuvarande reglerna började gälla har ESV följt hur de har tillämpats. Under 2010 genomförde ESV ett regeringsuppdrag om bland annat myndigheternas resultatredovisningar. Då var det dock för tidigt att utvärdera de nya bestämmelserna, eftersom de bara hade kommit till användning en gång (ESV 2010:24, sidan 27).

Rapporten avser att ge underlag till regeringens prövning av FÅB 3:1. Utöver att rapporten vänder sig till regeringen riktar den sig även till samtliga myndigheter och till Riksrevisionen.



## 3 Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen

### 3.1 Uppdraget

Enligt regleringsbrevet för 2012 (Fi2011/2143) ska ESV analysera och följa upp hur myndigheternas resultatredovisning i årsredovisningen har utvecklats. Verket ska även analysera hur myndigheternas resultatredovisningar svarar mot regeringens behov av information för sin resultatredovisning till riksdagen. Uppdraget ska redovisas senast den 31 maj 2012 till regeringen (Finansdepartementet).

### 3.2 FÅB 3:1

Uppdraget avser 1 §, tredje kapitlet i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB 3:1).

Myndigheten ska redovisa och kommentera verksamhetens resultat i förhållande till de uppgifter som framgår av myndighetens instruktion och till vad regeringen, i förekommande fall, har angett i regleringsbrev eller i något annat beslut.

Resultatredovisningen ska främst avse hur verksamhetens prestationer har utvecklats med avseende på volym och kostnader.

Resultatredovisningen ska lämnas enligt en indelning som myndigheten bestämmer, om inte regeringen har beslutat annat.

Hur bestämmelserna närmare ska tolkas framgår översiktligt av ESV:s handledning om resultatredovisning (ESV 2009:29). Här beskrivs därför bara huvuddragen i ESV:s tolkningsrekommendationer.

Resultat betyder prestationer och effekter. Resultat är vad som har levererats till någon (till exempel ett beslut) eller exponerats för någon (till exempel en utställning) samt vad som har inträffat därefter (till exempel andra levnadsbetingelser och nya insikter). Det är inte vad som har pågått i verksamheten, utan vad som har kommit ut från verksamheten (prestationerna) och vad detta något har bidragit till (effekterna) som är resultatet. Enligt ESV:s föreskrifter till FÅB 3:1 ska resultatredovisningsdelen dock bestå av både resultat- och verksamhetsinformation.

En central formulering i FÅB 3:1 är att myndigheten ska redovisa och kommentera hur främst prestationer har utvecklats med avseende på volym och kostnad. Volym kan betyda både antal och innehåll. Myndigheten ska svara på frågan: ”Hur många prestationer?” eller på frågan: ”Vilka prestationer?” eller på båda frågorna. Myndigheten antas själv kunna avgöra vilken av dessa frågor den

ska svara på, det vill säga om prestationerna ska beskrivas numeriskt eller verbalt. Regelverket kräver dock att myndigheten tillämpar bestämmelsen på det sätt som ger en rättvisande bild.<sup>1</sup>

*Kostnader* för prestationer kan tolkas som kostnad för en enstaka prestation, genomsnittlig styckkostnad för en mängd prestationer av samma slag eller som summerade kostnader för likartade prestationer. Även när det gäller denna aspekt är det upp till myndigheten att själv avgöra hur bestämmelsen ska tillämpas – inom vissa bestämda ramar dock. Kostnader för prestationer (enligt FÅB 3:1) kan sällan vara samma sak som kostnader för verksamheten (enligt FÅB 3:2). Det finns två skäl för detta. Dels anges det i ESV:s föreskrifter till FÅB 3:1 att myndigheten ska redovisa ett urval av årets prestationer. Dels är det inte säkert att all verksamhet under året har lett till prestationer samma år. Kostnader för prestationer och kostnader för verksamheten blir därför i regel olika totalsummor.

Att det *främst* är prestationer och kostnader som ska redovisas betyder att myndigheten i första hand ska redovisa prestationer och kostnader. Prestationerna och prestationernas kostnader ska vara de minsta gemensamma nämnarna av tänkbar resultatinformation i myndigheternas årsredovisningar. En redovisning enligt detta minimikrav kan förmodligen ge en rättvisande bild i något fall. Kravet att ge en rättvisande bild antas dock i flertalet fall medföra att resultatredovisningen i årsredovisningen handlar om andra saker än prestationer och kostnader. I några fall kan det vara handläggningstider och kvalitet. I andra fall kan det vara utfall och uppfyllelse av effektmål. Till förmån för variationen och mångfalden finns det inga formella restriktioner för vad som får redovisas i årsredovisningens resultatredovisningsdel, utöver prestationer och kostnader. Å andra sidan behöver inte allt redovisas i årsredovisningen. En del kompletterande information kan rapporteras i andra rapporter än i årsredovisningen.

Resultatredovisning i årsredovisningen bör givetvis vara av så god kvalitet som möjligt. Det följer av kravet på rättvisande bild. Det är dock ett misstag att tro att informationen alltid måste ge absolut säker kunskap. Informationskvaliteten bör stå i proportion till vad som är funktionellt i sitt sammanhang. Beslut eller icke-beslut behöver fattas även på lösa grunder. Och handling utifrån viss kunskap kan i många fall vara bättre än handling utifrån ingen kunskap alls.<sup>2</sup> Detta gäller särskilt när beslutsfattare behöver veta något om kopplingen mellan antagna orsaker och förväntade effekter. Även om vi inte säkert kan fastställa ett orsakssamband kan vi ända resonera om det i termer av sannolik eller trolig kausalitet.<sup>3</sup>

1 Rättvisande bild, som ESV definierar begreppet, består av fem principer: Tillförlitlighet, relevans, jämförbarhet, begriplighet och transparens. Se ESV 2009.29, sidan 27f.

2 Enligt Taleb (2007) ska dock handel med valutor och värdepapper vara ett område där slumpen kan ge bättre beslut än kunskapsbaserade beslut.

3 Om detta förhållningssätt, det probabilistiska, se till exempel Teorell och Svensson (2007), sidan 61.

### 3.3 Resultatstyrning och FÅB 3:1

Enligt regeringen är ”[r]esultatstyrningen [...] även fortsättningsvis ett viktigt styrmedel”, men med förbehållet att denna styrning är tillräckligt ”flexibel för att[...] kunna svara mot regeringens styrbehov” (proposition 2008/09:1, sidan 291). Som ESV tolkar detta bör resultatstyrningen inte fastna i generella strukturer; den bör vara mer av innehåll än av form. Detta är också det grundläggande skälet till att resultatredovisning i årsredovisningen bör kunna se väldigt olika ut beroende på verksamhet och behov.

Resultatredovisning ska kunna tjäna som underlag till resultatstyrning. Resultatstyrning förutsätter kunskap om resultat, om till exempel prestationer, utfall och orsakssamband. Det är heller inte vilka resultat som helst som ska uppnås, utan de önskade, eller i varje fall de icke oönskade resultaten. Resultatstyrning förutsätter därför mål eller andra viljedeklarationer. Resultatstyrning betyder också ”att mål anges för en verksamhet, att resultatinformation tas fram systematiskt och att resultatet analyseras och bedöms mot uppställda mål” (ESV 2010:24, sidan 12).

Kunskap om i vilken utsträckning effektmål blir uppfyllda kan många gånger vara av vital betydelse. Om utfallet avviker från ett effektmål, trots ihärdiga försök att nå effektmålet, kan det finnas skäl att justera någon eller några av de faktorer (resurser, teknologier, aktiviteter, prestationer, etcetera) som avses kunna påverka eller driva utfallet. Prestationernas kvalitet kanske bör förbättras. De finansiella resurserna kanske bör öka. Även ett uppnått effektmål kan föranleda en del justeringar, till exempel att prestationerna inte behövs i samma utsträckning som tidigare, eller att ambitionsnivån bör höjas. Uppföljning av effektmål kan dock inte alltid svara på den kausala frågan, det vill säga om x var orsak till y. Sådan uppföljning bör ändå kunna starta diskussioner om hur effektmål bäst kan nås.

Underbyggda åtgärdsval kan i en del fall även bygga på kunskap om produktivitetens utveckling. Med det menas att fastprisberäknade monetära medel relateras till numeriskt beskrivna och över tid jämförbara prestationer. Även uppgifter om kvalitet kan behöva ställas jämte eller ingå i en produktivitetsredovisning. När det finns förutsättningar för relevanta sådana data kan man få ett kvitto på att rutinomläggningar, teknikskiften och dylikt har haft betydelse.

I staten kan resultatstyrning och resultatredovisning involvera såväl myndigheter, regering som riksdag, men på olika sätt. Primär datainsamling och rapportering kan ligga på myndighetsnivån. Vidare bearbetning av dessa data, ytterligare värdering av informationen och slutliga ställningstaganden kan ligga på andra nivåer. Syftet med systemet är att möjliggöra underbyggda korrigeringar av de faktorer som respektive nivå i styrkedjan har mandat och rådighet att påverka.

I vad mån FÅB 3:1 bidrar till att framför allt regeringen får det underlag den behöver bör kunna bero på hur dessa bestämmelser tillämpas. Enligt ESV ska FÅB 3:1 kunna vara så flexibel och töjbar att den kan bidra till att årsredovis-

ningarna motsvarar väsentliga delar av de informationsbehov som kan uppstå i samband med regeringens uppföljning och prövning av myndigheternas verksamheter.

I och med bestämmelsen om kostnader för prestationer borde regeringen vara tillförsäkrad relevanta kostnadsuppgifter för resultatet, även i en vidare mening än för prestationer. Eftersom prestationer normalt avses bidra till önskade effekter borde kostnader för prestationer vara lika med vad det har kostat att verka för de effekter som har motiverat verksamheten. Vad det har kostat en myndighet att verka för en effekt är dock inte samma sak som vad effekten totalt sett har kostat. En myndighets årsredovisning förväntas vara myndighetsekonomisk snarare än samhällsekonomisk.

En årsredovisning kan knappast heller vara den enda källan för regeringens försörjning av resultat- och verksamhetsinformation. Resultatredovisning i årsredovisningen måste nästan alltid ses i ett sammanhang av andra rapporter, från myndigheten i fråga eller från andra källor. Myndighetens årsredovisning är likväl avsedd att kunna spela en viktig roll för regeringens informationsförsörjning inom ramen för resultatstyrningen av den verksamhet myndigheten är en del av.

### 3.4 Material och metoder

Denna studie bygger på såväl en omfattande läsning av årsredovisningar som samtal och intervjuer med myndighetspersoner och andra. I studien ingår även en dokumentstudie av hur den årliga resultatredovisningen har reglerats från sent 1980-tal och framåt.

Vi har läst 118 myndigheters årsredovisningar för 2010 (se bilaga 1). I stort sett alla myndigheter utom de minsta (mindre än 30 anställda) är inkluderade. Vi har heller inte läst alla länsstyrelsernas (bara en länsstyrelse) eller alla universitetens och högskolornas (bara ett lärosäte). För att kunna uttala oss om utvecklingen har vi dessutom läst 17 årsredovisningar för 2009 och 11 årsredovisningar för 2011. Varför vi har valt just dessa får sina förklaringar i kapitel 5.

Läsningen har genomförts enligt ett enkelt schema med några få frågor (som framgår av kapitel 5) och materialet har analyserats statistiskt, huvudsakligen som procentuella andelar i olika skärningar.

Studiens intervjubaserade del bygger framför allt på gruppsamtal. Vi har bjudit in tre olika grupper av myndigheter (se bilaga 2) och låtit dem diskutera reglerna för resultatredovisningen i årsredovisningen. I samma ärende har vi också träffat en mindre grupp från Regeringskansliet (myndighetshandläggare) och en person från Riksrevisionen (före detta processägaren för årliga revisionen).

Gruppsamtalen med myndigheterna är genomförda som fokusgruppsamtal, där deltagarna med stöd av en moderator har diskuterat sig fram till några få viktiga punkter. Vilka punkter man kom fram till i de olika grupperna samt deras resonemang på vägen dit utgör det insamlade materialet från dessa samtal.

Samtalet med gruppen från Regeringskansliet blev på grund av gruppens litenhet (3 personer) mest bara en intressant diskussion. Intervjun med Riksrevisionens företrädare följer ett journalistiskt mönster med frågor och svar. Skillnaderna i hur vi har samlat in materialet återspeglas i hur vi har sammanställt och presenterat materialet.

### **3.5 Disposition**

För att ge bakgrund och förståelse till reglerna för resultatredovisningen följer i nästa kapitel (kapitel 4) en historisk exposé över regelutvecklingen på området. Därefter (kapitel 5 och 6) presenteras rapportens centrala empiriska delar. Till sist (kapitel 7) drar vi de slutsatser vi anser följer av studiens utgångspunkter och iakttagelser.



## 4 Resultatredovisningen i historiskt perspektiv

### 4.1 En historia om verksamhetsanpassning och delegering

Den senaste versionen av regler för årlig resultatredovisning är den fjärde i ordningen sedan denna redovisning första gången reglerades. Skillnader i förhållande till närmast föregående regler har presenterats i ett par av regeringens propositioner. I förvaltningspolitiska propositionen från 2010 skriver regeringen att de nya reglerna avses stödja en styrning som ”i högre grad är anpassad till myndigheternas verksamheter” (proposition 2009/10:175, sidan 98). I budgetpropositionen för 2010 skriver regeringen att de nya reglerna avses innebära att ”[m]yndigheterna ges [...] större utrymme att själva välja vilken resultatinformation de ska redovisa” (proposition 2009/10:1, sidan 339). Regeringens intentioner med de nya reglerna för resultatredovisningen kan med andra ord sägas vara inriktade på att främja verksamhetsanpassning och delegering. Historiskt sett har de fyra olika versionerna av regler (Modell I–IV) också gett olika svar på frågor om just verksamhetsanpassning och delegering.

#### *Modell I*

De första bestämmelserna för en årlig resultatredovisning kom vid slutet av 1980-talet. Bestämmelserna var ganska övergripande. Framför allt var de ett stöd för de vägledningar och idéskrifter som Civildepartementet och Riksrevisionsverket (RRV) tog fram i samband med bestämmelserna (de så kallade fågelböckerna). Bestämmelserna upptog tre paragrafer i budgetförordningen (1989:400). De angav när resultatredovisningen ska lämnas (15 september), vad den ska vara till för (regeringens bedömning), hur den ska redovisas (kortfattat och koncentrerat), vad som ska framgå av den (väsentliga förändringar) och hur den ska indelas (samma indelning som i den fördjupade anslagsframställningen). De vägledningar och idéskrifter som sammanhängde med reglerna var i huvudsak begreppsorienterade. De gav en föreställningsram till resultatredovisningen. Begreppspar som prestationer/effekter och uppföljning/utvärdering presenterades. Värdet att redovisa både kvantitet och kvalitet diskuterades, plus en del annat. Myndigheterna ansågs vara de som bäst kunde omsätta regler och begrepp till konkreta resultatredovisningar med hänsyn till deras olika verksamheter.

Hur reglerna kom att tillämpas följdes upp och utvärderades av både RRV och Statskontoret. Enligt en rapport från RRV bedömdes arbetet med de första resultatredovisningarna vara ”uppmuntrande”. Dock ansåg man att redovisningarna kunde ”förbättras i väsentliga hänseenden” (RRV 1991, sidan 7).

### *Modell II*

Den övergripande regleringen överlevde några år. I samband med att dokumentet årsredovisningen lanserades i början av 1990-talet blev resultatredovisningen mycket mer reglerad. Vad som tidigare hade varit begreppsutredningar i vägledningar och idéskrifter blev ”skall-krav” regelverket. Enligt förordningen (1993:134) om myndigheters årsredovisning och anslagsframställning skulle myndigheten redovisa såväl prestationer som effekter. Hur resultatet hade utvecklats med avseende på volym, intäkter, kostnader och kvalitet skulle redovisas och kommenteras. Mål skulle formuleras och målpåfyllelse skulle följas upp. Avvikelser från målen skulle förklaras.

Enligt en studie som påbörjades av RRV och avslutades av ESV hade myndigheterna stora svårigheter att tillämpa reglerna fullt ut. Problemet löstes genom att reglerna tonades ned. I stället för bestämmelserna i regelverket ansågs återrapporteringskraven i regleringsbrevet vara de viktigare kraven (ESV 1999:20). De idéer om verksamhetsanpassning och delegering som 1989 års regler byggde på var också helt förträngda i 1993 års regler.

### *Modell III*

Vid mitten 1990-talet skulle reglerna för resultatredovisningen återigen ge förutsättningar för verksamhetsanpassning. Det innebar att alla tidigare redovisningskrav ströks från regelverket. Dessutom valdes en annan väg för verksamhetsanpassningen, men det var ingen ny väg. Enligt förordningen (1996:882) om myndigheters årsredovisning med mera skulle resultatredovisningen verksamhetsanpassas via återrapporteringskrav i regleringsbrevet. Verksamhetsanpassning av myndigheternas resultatredovisning blev därmed en central fråga för tjänstemännen i Regeringskansliet. De skulle inte bara bedöma vilken resultatinformation som regeringen behövde utan även bedöma vilken typ av resultatinformation som kunde komma från vilken typ av verksamhet. I vissa verksamheter kanske tonvikten behövde läggas på handläggningstider och ärendebalanser. I vissa andra verksamheter kanske tonvikten behövde läggas på utfall och effekter. Ibland fick Regeringskansliet hjälp av myndigheten att skriva återrapporteringskrav.

Verksamhetsanpassning via återrapporteringskrav i regleringsbrevet fungerade dock inte alltid som avsett. Äldre återrapporteringskrav blev sällan borttagna. Redovisning begärdes in som kunde vara bra att ha men som aldrig kom till användning. Inte sällan angavs omöjliga återrapporteringskrav (SOU 2007:75). Dessa iakttagelser var i och för sig gjorda redan i slutet 1990-talet (ESV 1999:20). Utan justering överfördes ändå 1996 års regler till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Reglerna från 1996 var intakta ända till 2008.

### *Modell IV*

Även om de senaste bestämmelserna är ett försök att komma tillrätta med problem hos tidigare bestämmelser är de likväl väldigt traditionsbundna. De har

släktdrag med samtliga tidigare bestämmelser. Från 1989 års bestämmelser kommer idén att det är myndigheten som ska verksamhetsanpassa. Från 1993 års bestämmelser kommer kravet att redovisa volymer och kostnader. Från 1996 års bestämmelser kommer kopplingen till återrapporteringskrav i regleringsbrevet, men nu med avsikten att sådana krav ska användas vid behov.

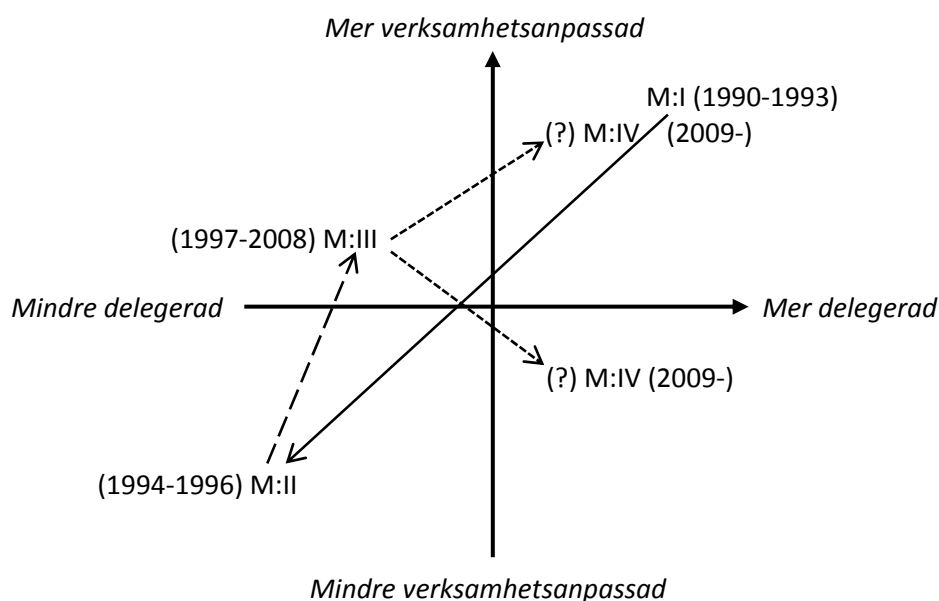
Enligt den nya FÅB 3:1 ska resultatredovisningens kärna bestå av prestationsorienterad information. Redovisningen ska vidare ge en rättvisande bild av verksamheten och resultatet. Beroende på verksamhetsområde, uppgifter/mål, tillgång på data, analyskapacitet, eventuella återrapporteringskrav i regleringsbrevet, med mera ska resultatredovisningen kunna ge god information om till exempel:

- aktiviteter,
- processer,
- kvalitet,
- produktivitetsutveckling,
- måluppfyllelse,
- effekter eller utfall,
- kostnadseffektivitet eller värde för pengarna.

#### 4.2 Från det ena hörnet till det andra och tillbaka igen?

Denna regelhistoriska exposé har utgått från två dimensioner. Den ena dimensionen har varit graden av verksamhetsanpassning (mer eller mindre). Den andra dimensionen har varit graden av delegering (mer eller mindre). Resultatredovisningens regleringar och praktik under de olika modellerna åskådliggörs av figur 4.1.

Figur 4.1 Resultatredovisningens bana genom historien



Modell I och Modell II låg närmast varandra i tiden men de hade ändå det största dimensionella avståndet mellan sig. Trots att Modell II föreskrev att målformuleringarna skulle delegeras till myndigheterna var mängden redovisningskrav i regelverket så stor att utrymmet för en delegerad redovisning i praktiken blev mycket litet. Verksamhetsanpassning med Modell II kunde legalt sett bara ske genom beslut om undantag från reglerna. I praktiken blev dock statusen hos detta regelverk urholkad. I stället blev återrapporteringskrav i regleringsbrevet den viktigare normkällan (därför den streckade pilen mellan M:II och M:III). Modell III var helt upptagen av återrapporteringskrav i regleringsbrevet. Att Modell III blev en aning mer delegerad än Modell II berodde på att återrapporteringskrav ibland togs fram på myndighetens initiativ. Att Modell III blev mindre verksamhetsanpassad än Modell I berodde på att återrapporteringskraven i regleringsbrevet inte alltid fungerade som medel för verksamhetsanpassning. Modell IV kan möjligen dra åt det delegerade hållet. Likväl kan Modell IV sägas vara något mindre delegerad än Modell I, vilket följer av det uttryckliga kravet att redovisa prestationer och kostnader. Hur mycket mindre verksamhetsanpassad och mindre delegerad Modell IV kan vara i förhållande till Modell I återkommer vi till i det avslutande kapitlet i denna rapport.

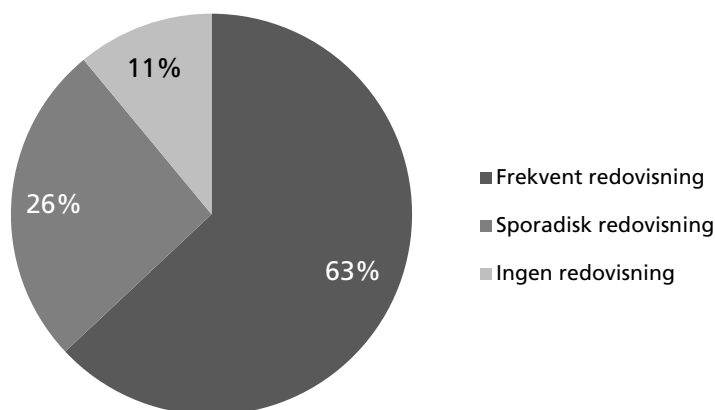
## 5 Tillämpningar av FÅB 3:1

Hur har myndigheterna lyckats tillämpa de senaste reglerna om kostnader för prestationer? Vilka myndigheter har inte klarat av att tillämpa dessa regler? Går det att skönja något mönster i vem som följer och inte följer reglerna? Har fokuseringen på prestationernas volymer och kostnader slagit ut annan resultatinformation (kvalitet, måluppfyllelse, effekter, etcetera)? Har det skett någon utveckling i bemärkelsen att myndigheterna blivit bättre på att tillämpa FÅB 3:1? Utifrån dessa frågor ges här en översiktlig bild av tillämpningen, baserad på en läsning av 118 myndigheters årsredovisningar för 2010. Nedslag i årsredovisningar för 2009 och 2011 ges också.

### 5.1 Redovisning av kostnader för prestationer i ÅR10

I årsredovisningen för 2010 hade nästan 90 procent av myndigheterna redovisat enligt FÅB 3:1 i någon utsträckning. Figur 5.1 visar myndigheternas olika omfattning av denna redovisning.

**Figur 5.1** Andel myndigheter som redovisar kostnader för prestationer



*Kommentar: "Frekvent" innebär att redovisningen av kostnader för prestationer var regelbundet och ofta förekommande. "Sporadisk" innebär att redovisningen av kostnader för prestationer var oregelbundet och sällan förekommande.*

63 procent av myndigheterna hade en frekvent redovisning enligt FÅB 3:1. 26 procent av myndigheterna hade en sporadisk redovisning enligt FÅB 3:1. Även om denna fördelning kan spegla kvalitetsskillnader i redovisningen bör de "frekventa" inte med automatik tolkas som att de är bättre än de "sporadiska". En rättvis sådan värdering kan bara göras om man sätter sig in i varje enskilt fall. En arbetshypotes kan dock vara att de "sporadiska" kan ha större behov att utveckla sin redovisning i förhållande till regelverket än de "frekventa".

Men 11 procent av myndigheterna (13 st.) hade, enligt ESV:s bedömning, inte klarat av att tillämpa andra stycket i FÅB 3:1 om prestationer och kostnader. I formell mening kan det bara finnas ett giltigt skäl att inte redovisa enligt förordningen, nämligen att regeringen i regleringsbrevet har medgivit ett sådant undantag från regelverket. Om sådan dispens saknas och om myndigheten inte har följt bestämmelserna kan det hända att Riksrevisionen skriver en revisionsrapport om saken. I varje fall ska myndigheten ange till EA-värderingen hur det förhåller sig med regel tillämpningen. Tabell 5.1 visar vilka myndigheter som inte på något rimligt sätt hade redovisat kostnader för prestationer enligt FÅB 3:1 och vilka av dessa som hade formell dispens, fått revisionsrapport, lämnat korrekta uppgifter till EA-värderingen och sökt råd hos ESV om tolkningen av FÅB 3:1.

**Tabell 5.1 Myndigheter som inte redovisade enligt FÅB 3:1 i förhållande till om de hade dispens, fått revisionsrapport, lämnat korrekta uppgifter till EA-värderingen och fått tolkningsstöd av ESV**

	Dispens	Revisionsrapport	Korrekt svar till EA-värd.	Har vänt sig till ESV för råd
Arbetsgivarverket	J	–	J	–
Datainspektionen	N	N	N	N
Försvarets materielverk	J	–	J	–
Försvarexportmyndigheten	J	–	N	–
Försvarsmakten	N	N	N	N
Läkemedelsverket	N	J	J	J
Länsstyrelsen i Stockholms län	J	–	N	–
Post- och telestyrelsen	N	N	N	N
Rikspolisstyrelsen	N	N	N	N
Statens fastighetsverk	N	N	N	N
Statens kulturråd	N	N	N	J
Sveriges meteorologiska och hydrologiska institut	N	J	J	N
Totalförsvarets forskningsinstitut	N	N	N	N

*Kommentar: "J" står för ja, "N" står för nej och "–" står för icke tillämplig.*

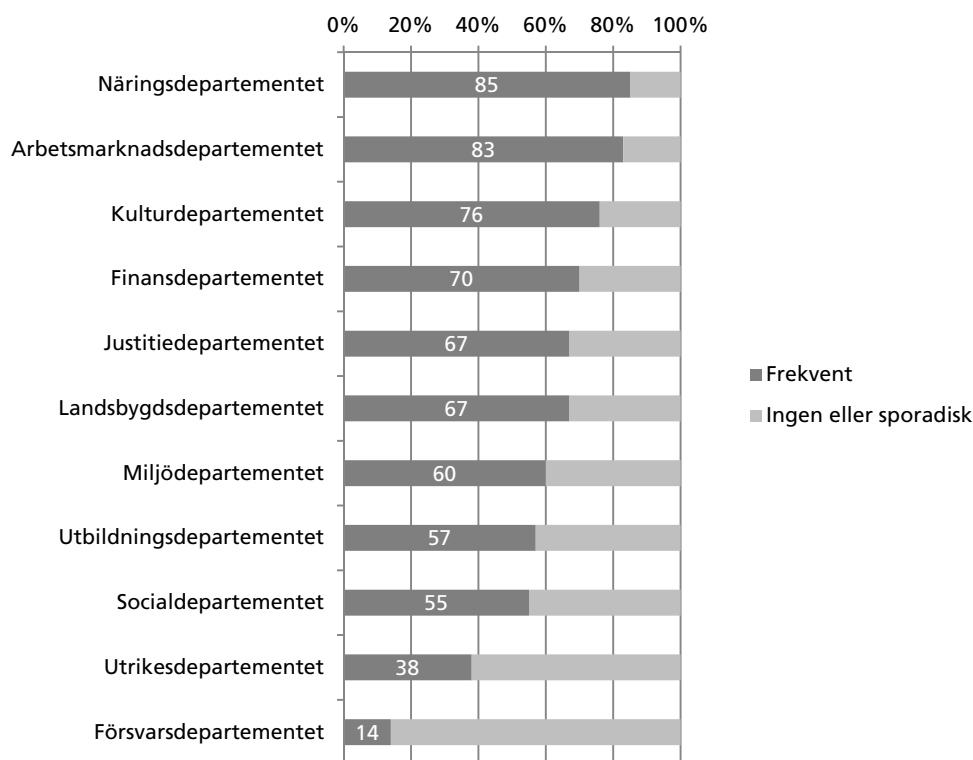
Av dessa myndigheter hade fyra fått formell dispens. De omfattas alltså inte av FÅB 3:1, andra stycket, men de är ändå registrerade i studien såsom icke-tillämpande myndigheter. Två av myndigheterna hade fått revisionsrapport, där Riksrevisionen påpekade brister i prestationsredovisningen. Fyra av myndigheterna hade genom EA-värderingens självdeklaration angett att de inte följde reglerna. Men sju hade inte fått revisionsrapport om saken och nio hade lämnat svar till EA-värderingen som saknade täckning i deras årsredovisningar. I denna studie går

vi inte närmare in på dessa aspekter. För EA-värderingens del kan vi dock konstatera att den med avseende på FÅB 3:1 är svag som empirisk källa.

Utöver icke-tillämpningen av regelverket har vi ännu inte funnit någon annan likhet hos dessa myndigheter, som skulle kunna förklara att de inte har följt regelverket.

Om vi vänder på perspektivet och uppehåller oss vid de myndigheter som frekvent redovisade kostnader för prestationer kanske det blir lättare att urskilja något mönster. Som har framkommit i tidigare studier kan departementstillhörighet vara en betydande faktor när det gäller resultatredovisning (se till exempel ESV 2002:14). Figur 5.2 visar hur de ”frekventa” är fördelade efter departementstillhörighet.

**Figur 5.2 Andel myndigheter som frekvent redovisar kostnader för prestationer fördelat efter departementstillhörighet**



Näringsdepartementets och Arbetsmarknadsdepartementets myndigheter placeerar sig högst upp. Utrikesdepartementets och Försvarsdepartementets myndigheter hamnar längst ned. Att Försvarsdepartementets myndigheter ligger sist beror delvis på att några av dessa myndigheter har dispens från FÅB 3:1.

Hur kan då variationen i diagrammet förklaras? En hypotes skulle kunna vara att fördelningen i någon mån kan bero på vilket uttryckligt intresse de olika departementen har visat för FÅB 3:1 i dialogerna med myndigheterna.

Skillnaderna kan möjligen också bero på att olika typer av verksamheter var olika bra anpassade till FÅB 3:1, även om departementstillhörighet knappast kan sägas motsvara enhetliga verksamhetstyper.<sup>4</sup>

För att finna något som mer entydigt utmärker de ”frekventa” har vi prövat en rad andra grupperingar än departementstillhörighet. Den gruppering som passade allra bäst var bidrags- och uppbördsmyndigheterna (se tabell 5.2).

**Tabell 5.2 Andel myndigheter som frekvent redovisar kostnader för prestationer uppdelat på myndigheter som hanterar/inspekterar bidragsutbetalningar och skatteinbetalningar och övriga myndigheter**

	Frekvent redovisning	Ingen eller sporadisk redovisning	%	n
Bidrags- och uppbördsmyndigheter	100	0	100	11
Övriga myndigheter	59	41	100	107

*Kommentar: Myndigheterna i gruppen "Bidrags- och uppbördsmyndigheter" är samma myndigheter som har ingått i ett samverkansuppdrag om metoder att följa upp felaktiga utbetalningar. Där är Arbetsförmedlingen, Centrala studiestödsnämnden, Försäkringskassan, Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, Inspektionen för socialförsäkringen, Kronofogdemyndigheten, Migrationsverket, Pensionsmyndigheten, Skatteverket, Socialstyrelsen och Statens pensionsverk.*

Av de grupperingar vi prövade var det endast denna grupp i vilken samtliga myndigheter hade en regelbunden och ofta förekommande redovisning av kostnader för prestationer. Vad som utmärker flertalet bidrags- och uppbördsmyndigheter är att de har stora ärendemängder. Att tala om dessa verksamheter i termer av volym och kostnader förefaller vara lika självklart som att tala om dem i termer av rättssäkerhet och kvalitet. ESV bedömer också att de bästa exemplen på redovisning av kostnader för prestationer kan hämtas från denna grupp, men med reservation för att alla kanske inte var lika bra.

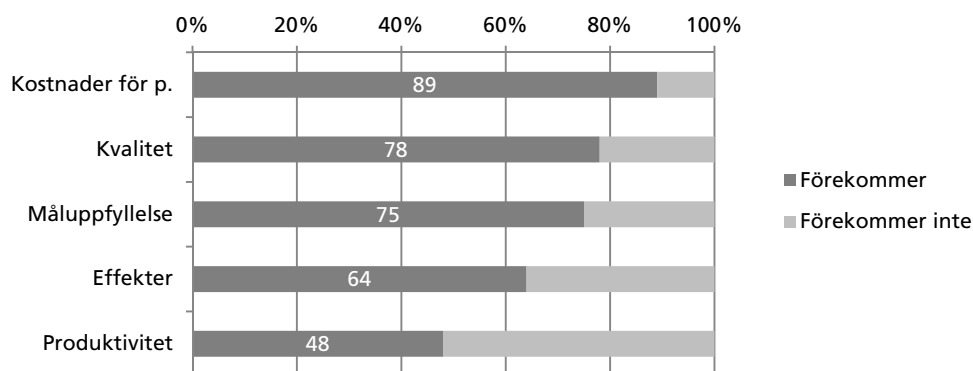
## 5.2 Redovisning av annat än kostnader för prestationer i ÅR10

En resultatredovisning som endast består av hur prestationer har utvecklats med avseende på volym och kostnader kan inte alltid ge en rättvisande bild av verksamheten och resultatet. Normalt krävs ytterligare redovisning än bara en redovisning av kostnader för prestationer, vilket framgår av såväl ESV:s allmänna råd till FÅB 3:1 som ESV:s handledning till FÅB 3:1 (ESV 2009:29). Regeringen har också tagit ställning till frågan i förvaltningspolitiska propositionen: "[E]n redovisning som enbart omfattar utförda prestationer i termer av volymer och

<sup>4</sup> Ett alternativ till departementsindelningen är den så kallade COFOG-indelningen, som kanske bättre skulle motsvara olika verksamhetstyper. En fördelning enligt denna indelning ger dock alldeles för få fall i några kategorier. I "Miljöskydd" samt "Bostadsförsörjning och samhällsutveckling" blir det bara två myndigheter vardera. Departementsindelningen, å sin sida, ger en något jämnare fördelning av fall per kategori. Här fick den minsta kategorin ("Miljödepartementet") fem myndigheter.

kostnader ger inte tillräcklig information”, utan kan behöva kompletteras med information om måluppfyllelse, effekter och kvalitet (prop. 2009/10:175). Figur 5.3 visar hur myndigheterna – i dokumentet årsredovisningen – har förhållit sig till dessa intentioner om en bredare resultatredovisning.

**Figur 5.3 Andel myndigheter som redovisar olika typer av resultatinformation utöver redovisning av kostnader för prestationer**



*Kommentar: Redovisningen kan antingen ha benämnts som informationskategorierna är benämnda i figuren eller ha redovisats under någon synonym. För registrering av förekomst har det varit tillräckligt att redovisningen har förekommit en gång och utan krav att den har nått upp till en viss bestämd informationskvalitet. "Produktivitet" står för något resonemang om produktivitet.*

Utöver kostnader för prestationer var det framför allt kvalitet och måluppfyllelse som de flesta myndigheterna redovisade utöver kostnader för prestationer. Mer än hälften hade även någon effekt- eller utfallsredovisning i sina årsredovisningar. Mindre än hälften redovisade något resonemang om produktivitet, utifrån en generös tolkning av vad ett sådant resonemang kan innehålla.<sup>5</sup> Sammantaget tyder detta på att den information som myndigheterna lämnade i årsredovisningarna hade en förväntad bredd, generellt sett.

Det kan också vara viktigt att vissa redovisningskategorier kombineras med varandra. En ofta omtalad sådan kombination är redovisning av produktivitet och kvalitet. Enligt ESV kan en från kvalitet helt frikopplad redovisning av produktivitet knappast heller rekommenderas (se till exempel ESV 2009:29, sidan 18). Figur 5.3 visar hur förekomsten av de olika redovisningskategorierna samvarierar med varandra.

<sup>5</sup> För registrering av att produktivitsresonemang har förekommit har det varit tillräckligt att resonemanget åtminstone har kunnat associeras till att handla om produktivitet. Hur begrepp som produktivitet uppfattas varierar mycket mellan myndigheterna. Se Johansson (2011).

**Tabell 5.3 Samband mellan olika redovisningskategorier (Pearsons r)**

	Kvalitet	Måluppfyllelse	Effekter	Produktivitet
Kostnader för prestationer	-0,03	-0,03	-0,01	-0,03
Kvalitet		0,27	0,11	0,31
Måluppfyllelse			0,22	0,28
Effekter				0,17

*Kommentar: Förutom kostnader för prestationer är samtliga informationskategorier kodade som förekomst (=1) respektive icke förekomst (=0). För kostnad för prestationer används dikotomin frekvent redovisning (=1) och ingen eller sporadisk redovisning (=0). Koefficienter som är större än 0,20 kan utläsas som "starkare samband".*

Som förväntat fanns ett positivt statistiskt samband mellan redovisning av produktivetsresonemang och kvalitetsredovisning. Detta var också det starkaste sambandet. Redovisning av produktivetsresonemang hörde även ihop med redovisning av måluppfyllelse i viss utsträckning. De myndigheter som redovisade måluppfyllelse tenderade också att redovisa kvalitet och effekter. Måluppfyllelse var den redovisningskategori som hade flest antal starkare samband med andra redovisningskategorier. Den centrala roll som måluppfyllelse spelade var heller ingen oväntad iakttagelse. Resultatstyrning är fortfarande ett vanligt styrmedel, om än på ett mer differentierat sätt än tidigare, och mål och uppföljning av mål hör ihop med resultatstyrning (se till exempel ESV 2010:24).

De myndigheter som är verksamma inom bidrags- och uppbörsområdena var, som vi har sett, de myndigheter som bäst kunde matchas ihop med en frekvent redovisning av kostnader för prestationer. Tabell 5.4 visar hur denna myndighetsgrupp står sig i förhållande till två andra myndighetsgrupper som hypotetiskt sett också skulle kunna ha en frekvent redovisning av kostnader för prestationer. Den ena gruppen är internrevisionsmyndigheter, eftersom internrevisorerna kan antas ha en pådrivande roll för anpassning till det ekonomiadministrativa regelverket. Den andra gruppen är större myndigheter, eftersom de kan antas ha resurser att tillmötesgå alla redovisningskrav.

**Tabell 5.4 Överbikt av bidrags- och uppbördsmyndigheter, internrevisionsmyndigheter samt större myndigheter i respektive redovisningskategori (procent / balansmått)**

	Bidrags- och uppbördsmynd.	Internrevisions- myndigheter	Större myndigheter
Kostnader för prestationer	100 / +41	59 / -6	62 / -1
Kvalitet	91 / +14	75 / -5	80 / +4
Måluppfyllelse	100 / +27	80 / +7	79 / +6
Effekter	64 / ±0	66 / +4	63 / -2
Produktivitet	73 / +27	64 / +25	57 / +17

*Kommentar: Balansmåttan i kategorin kostnader för prestationer är andel frekvent förekomst för rubrikmyndigheter minus andel frekvent förekomst för övriga. Balansmåttan i de andra kategorierna är andel förekomst för rubrikmyndigheter minus andel förekomst för övriga. Större myndigheter är myndigheter som har mer än 200 anställda.*

I jämförelse med de båda andra myndighetsgrupperna utmärkte sig bidrags- och uppbördsmyndigheterna inte bara när det gällde redovisning av kostnader för prestationer. Även redovisning av måluppfyllelse och kvalitet var vanligast där. Deras dominans i redovisningen av kostnader för prestationer höll sig intakt även med kontroll för om bidrags- och uppbördsmyndigheterna var internrevisionsmyndigheter och större myndigheter. Bidrags och uppbördsmyndigheterna dominans i denna redovisningskategori kunde därmed isoleras till att de ägnar sig åt just bidrag och uppbörd.<sup>6</sup>

Internrevisionsmyndigheterna hade ingen annan specialitet än att de redovisade produktivitsresonemang i stor utsträckning. Specialiteten att redovisa produktivitsresonemang låg fast även med kontroll för om internrevisionsmyndigheterna var bidrags- och uppbördsmyndigheter och om de var större myndigheter. Att vara en internrevisionsmyndighet hade alltså en självständig effekt på förmågan att redovisa produktivitsresonemang.<sup>7</sup>

Myndigheternas storlek var ingen avgörande faktor för resultatredovisningen. Det var bara i den inbördes jämförelsen mellan större och mindre myndigheter som de större myndigheterna hade något mer av produktivitsredovisning.

I bilaga 3 finns vidare en sammanställning av hur de övriga redovisningskategorierna fördelade sig på de olika departementen.

6 I en regressionsanalys med stegvis metod blev bidrags- och uppbördsmyndigheterna den starkare förklaringsfaktorn (standardiserad koefficient = 0,25). Partiella samband för internrevisionsmyndigheterna och de större myndigheterna blev -0,14 resp. -0,06.

7 I en regressionsanalys med stegvis metod blev bara internrevisionsmyndigheter kvar som förklaringsfaktor i modellen (standardiserad koefficient = 0,24), medan såväl bidrags- och uppbördsmyndigheter som stora myndigheter sållades bort (partiella samband = 0,09 resp. 0,03).

### 5.3 Jämförelser över tid

ESV har följt hur myndigheterna har tillämpat FÅB 3:1 sedan dessa bestämmelser tillämpas första gången. Till rapporten *Resultatstyrning på rätt väg* (ESV 2010:24) läste ESV 17 myndigheters årsredovisningar för 2009. Dessa 17 årsredovisningar kan med ett undantag<sup>8</sup> jämföras med motsvarande 17 årsredovisningar i föreliggande studie. Med avseende på vilka som kunde klassificeras som icke-tillämpande och vilka som kunde klassificeras som minst sporadiskt tillämpande visar tabell 5.5 åt vilket håll utvecklingen har gått.

**Tabell 5.5** *Minst sporadisk redovisning av kostnader för prestationer i årsredovisningar för 2009 och 2010*

	ÅR09	ÅR10
Arbetsförmedlingen	J	J
Försäkringskassan	J	J
Institutet för språk och folkminne	J	J
Migrationsverket	J	J
Myndigheten för internationella adoptioner	N	J
Post- och telestyrelsen	N	N
Radio- och tv-verket (ÅR09)/Myndigheten för radio och tv (ÅR10)	N	J
Revisorsnämnden	J	J
Statens energimyndighet	J	J
Statens jordbruksverk	N	J
Statens skolverk	J	J
Stockholms universitet	N	J
Strålsäkerhetsmyndigheten	J	J
Svenska institutet	J	J
Totalförsvarets forskningsinstitut	N	N
Tullverket	J	J
Ungdomsstyrelsen	N	J

*Kommentar: Ett "J" (ja) anger att myndigheten har tillämpat FÅB 3:1 mer eller mindre bra. Ett "N" (nej) anger att bestämmelsen om kostnader för prestationer saknar tillämpning. Myndigheten för radio och tv bildades den 1 augusti 2010 efter en sammanslagning av Radio- och tv-verket och Granskningsnämnden för radio och tv.*

Nästan alla myndigheter i denna panel hade en minst sporadisk redovisning av kostnader för prestationer i ÅR10. Fem av dessa myndigheter hade förflyttat sig från icke-tillämpning i ÅR09 till någon tillämpning i ÅR10. Två av myndigheterna hade samma icke-tillämpande status som tidigare. Utvecklingen kan till viss

<sup>8</sup> Tillsammans med Granskningsnämnden för radio och tv har Radio- och tv-verket blivit en ny myndighet: Myndigheten för radio och tv.

del förklaras av att några av dessa myndigheter fortfarande var i ett förberedande skede första året som bestämmelserna skulle tillämpas (se ESV 2010:24).

I årsredovisningarna för 2010 var det nio myndigheter, enligt denna studie, som inte redovisade enligt FÅB 3:1 och som saknade formell dispens. Tabell 5.6 visar vilka myndigheter som i årsredovisningen för 2011 står kvar på samma ställe som tidigare och vilka som har tagit ett steg i riktning mot FÅB 3:1.

**Tabell 5.6** *Minst sporadisk redovisning av kostnader för prestationer i årsredovisningen för 2011 av de myndigheter som inte redovisade enligt FÅB 3:1 i årsredovisningen för 2010*

	ÅR11
Datainspektionen	N
Läkemedelsverket	J
Försvarmakten	N
Post- och telestyrelsen	N
Rikspolisstyrelsen	N
Statens fastighetsverk	J
Statens kulturråd	J
Sveriges meteorologiska och hydrologiska institut	J
Totalförsvarets forskningsinstitut	N

*Kommentar: Ett "J" (ja) anger att myndigheten har tillämpat FÅB 3:1 mer eller mindre bra. Ett "N" (nej) anger att bestämmelsen om kostnader för prestationer saknar tillämpning.*

Som framgår av tabellen har antalet icke-tillämpande myndigheter utan formell dispens minskat från nio till fem myndigheter. Vi kan konstatera att ett par av de myndigheter som fick revisionsrapport i samband med årsredovisningen för 2010, Läkemedelsverket och SMHI, har klarat av att redovisa enligt FÅB 3:1 i årsredovisningen för 2011. Vi kan också konstatera att två av de myndigheter som frågade ESV om råd, Läkemedelsverket och Statens kulturråd, har lyckats redovisa enligt FÅB 3:1 i årsredovisningen för 2011. Även Statens fastighetsverk har utvecklat sin resultatredovisning i linje med FÅB 3:1, dock utan vare sig rapport från Riksrevisionen eller samtal med ESV.

Det kan konstateras att redovisning av kostnader för prestationer har blivit alltmer vanlig sedan bestämmelsen om denna redovisning infördes. Den förekommer i dag – i någon utsträckning – i de allra flesta myndigheternas årsredovisningar.

#### 5.4 Sammanfattning av statistiken

Flertalet myndigheter har redovisat kostnader för prestationer på ett eller annat sätt. I årsredovisningarna för 2010 var det 13 myndigheter som inte gjort det, enligt denna studie, men fyra av dessa hade formell dispens. ESV har inte kunnat

skönja något mönster som förenar de icke-tillämpande myndigheterna. Däremot fann ESV gemensamma nämnare hos ett par andra myndighetsgrupper. Gruppen bidrags- och uppbördsmyndigheter hade en bättre förmåga än andra att redovisa kostnader för prestationer. Gruppen internrevisionsmyndigheter hade en bättre förmåga än andra att redovisa produktivitsresonemang.

En annan iakttagelse var att kravet att redovisa prestationer inte har trängt undan övrig resultatinformation. Kvalitet och måluppfyllelse redovisades av flertalet myndigheter. Effekter och produktivitet redovisades i viss utsträckning.

Denna lägesbild visar att myndigheternas resultatredovisningar i stort sett är förenliga med FÅB 3:1, även om vissa verksamheter tycks vara bättre anpassade till FÅB 3:1 än andra verksamheter.

Hur företrädare för berörda organisationer (myndigheter, Regeringskansliet och Riksrevisionen) ställer sig till FÅB 3:1 behandlas i nästa kapitel.

## 6 Förutsättningar att tillämpa FÅB 3:1

### 6.1 Enligt myndigheter

I maj 2011 arrangerade ESV en serie fokusgruppsmöten med företrädare för ett antal myndigheter. Stor omsorg lades på urvalet av myndigheter. För att konstanthålla vissa faktorer såg vi till att myndigheterna i grupperna blandades på ungefär samma sätt, det vill säga olika storlek, olika verksamhetsområde, olika departementstillhörighet, etcetera. Ett par grupper gjordes dessutom skiljaktiga på en väsentlig punkt, nämligen hur bra de hade implementerat FÅB 3:1.

En grupp bestod av myndigheter som ESV antog hade problem att tillämpa FÅB 3:1.<sup>9</sup> Antagandet var delvis baserat på Riksrevisionens granskning av årsredovisningarna för 2009. Flertalet myndigheter i denna grupp hade fått revisionsrapport med anledning av hur de hade tillämpat FÅB 3:1. ESV hade dessutom själv granskat årsredovisningarna i denna grupp, både för 2009 och för 2010. Alla i denna grupp hade en del kvarstående brister. Några hade dock blivit bättre på att tillämpa FÅB 3:1.

En annan grupp bestod av myndigheter som ESV antog hade inga eller mindre problem att följa bestämmelserna enligt FÅB 3:1.<sup>10</sup> Urvalet byggde dels på iakttagelsen att dessa myndigheter inte hade fått någon revisionsrapport om saken, dels på ESV:s egen bedömning av deras årsredovisningar för 2009 och 2010. Alla i denna grupp hade redan från början kunnat tillämpa FÅB 3:1. Det motsäger dock inte att myndigheterna i denna grupp kunde vara i behov av en del utvecklingsarbete.

En tredje grupp var ESV:s ekonomichefs- och kontrollerråd.<sup>11</sup> Som ett inslag i deras ordinarie möte lät vi dem agera fokusgrupp och bidra med material till studien. Eftersom denna grupp redan existerade för ett annat syfte kan den varken sägas vara ”problematisksk” eller ”oproblematisksk”. Den kan betraktas som ett tvärsnitt av myndigheter. Denna ”tvärsnittsgrupp” ingår i studien för att inte missa någon grupp av myndigheter som kunde ha problem av andra skäl än vad vi antog i vårt strategiska urval.

Frågorna vi önskade få svar på var dessa: ”Vad är viktigt för att din myndighet ska kunna lämna en bra resultatredovisning i årsredovisningen?” och: ”Vad är viktigt att förbättra i samband med resultatredovisningen i årsredovisningen?”

9 Till gruppen med föregivet ”problematisksk” resultatredovisning valdes Kemikalieinspektionen, Ungdomsstyrelsen, Riksantikvarieämbetet, Statens jordbruksverk, Stockholms universitet, Statens fastighetsverk, Finansinspektionen och Post- och telestyrelsen.

10 Till gruppen med föregivet ”oproblematisksk” resultatredovisning valdes Vinnova, Skolverket, Tullverket, Migrationsverket, Lantmäteriet, Konsumentverket, Energimarknadsinspektionen och Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen.

11 Vid tillfället för studien bestod ESV:s ekonomichefs- och kontrollerråd av representanter från Migrationsverket, Säkerhetspolisen, Arbetsgivarverket, Rikspolisstyrelsen, Skogsstyrelsen, Försvarets materielverk, Uppsala universitet, Trafikverket, Försvarsmakten, Domstolsverket, Pensionsmyndigheten, Länsstyrelsen i Västra Götaland, Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, Skolinspektionen, Kammarkollegiet och Regeringskansliet.

Diskussionerna inleddes med en kort introduktion. Sedan fick var och en av deltagarna säga vad som var viktigt. Därefter fick deltagarna avgöra vilka av de viktiga synpunkterna som var viktigast. Slutligen gavs tillfälle för reflektion över vad man hade kommit fram till. Från ESV:s sida var vi mer lyssnande än deltagande. Ibland ställde vi följdfrågor. Minnesanteckningar fördes under mötets gång.

I det följande återger vi de fem viktigaste synpunkterna från respektive grupp samt utdrag från deras resonemang.

### *Grupp 1*

I den ”problematiska” gruppen sållade deltagarna fram följande fem viktiga förbättringsområden:

- Att prestationsbegreppet vidgas
- Att syftet med att redovisa prestationer blir klargjort
- Att redovisa kvalitet i förhållande till volym
- Att regelverket tillåter en rättvisande redovisning av just vår verksamhet
- Att det råder samsyn mellan Riksrevisionen och departementen med avseende på hur FÅB 3:1 ska tolkas

### *Några typiska kommentarer*

”Vi kan inte redovisa alla verksamheter i prestationer. Hälften av våra verksamheter blir osynliga. Prestationsbegreppet måste vidgas betydligt för att det ska bli intressant och möjligt att göra en bra resultatredovisning. Resultat är inte detsamma som prestation.”

”Det är svårt att argumentera för en redovisning av kostnader för prestationer, utöver att FÅB:en kräver det. Denna redovisning uppfattas mest bara som en redovisning för redovisningens skull. En kostnadsredovisning är viktig, men utifrån FÅB:ens krav på volymer blir en sådan redovisning ointressant.”

”Prestationer passar inte en kunskapsspridande myndighet av vårt slag. En rättvisande redovisning, enligt vår mening, handlar mer om processer och kvalitet än om prestationer. Dessutom är det sällan som det finns någon utveckling över tid i termer av prestationsvolym. Avgörande delar av verksamheten är engångsinsatser.”

”Prestationer blir banala sifferuppgifter som inte säger något om myndighetens betydelse. Kvaliteten är viktigare. Antal är inte relevant att styra mot. Däremot kan en redovisning av antal styra fel.”

*Skiljaktiga meningar*

Några avvisar att kostnader för prestationer kan vara intressant. Andra tycker att en sådan redovisning är viktig, dock inte med antalsangivna prestationer utan på en mer övergripande nivå.

*Grupp 2*

I den ”oproblematiske” gruppen kom man fram till denna lista:

- Att ESV och Riksrevisionen har samma uppfattning om hur FÅB 3:1 ska tolkas
- Behovsanalys av innehållet i årsredovisningen: Att det klargörs vem som behöver vilken information
- Att myndigheterna har en bra dialog med revisorerna
- Att ”prestationer” kan definieras på olika sätt i olika verksamheter
- Att styrdokumenterna (regleringsbrevet och instruktionen) hänger ihop

*Några typiska kommentarer*

”Det är tveksamt om de prestationer vi redovisar i dag ger en rättvisande bild av resultatet. Prestationerna valdes därför att de gick att ta fram, men redovisningen kan ge fel fokus.”

”Det är inte lätt att göra rättvisa åt myndighetens arbete med en redovisning av prestationer. Den tydligt avgränsade leveransen, som prestationsbegreppet förutsätter, kan inte alltid identifieras. Som prestationsbegreppet är definierat är det svårt att pressa in till exempel möten, nätverk, platsbesök, kommunikation, överläggningar, samråd och omvärldsbevakning.”

”För bara vissa verksamheter i myndigheten kan vi redovisa prestationer. För en del verksamheter är det mer relevant att redovisa aktiviteter och processer. I avgiftsfinansierade verksamheter blir intäkterna lika viktiga som kostnaderna, men i samband med prestationsredovisningen är det bara kostnaderna vi ska redovisa.”

”FÅB:en verkar inte vara lätt att tillägna sig och tillämpa i verksamheterna. FÅB:en verkar heller inte svara upp mot behoven. FÅB:en uppfattas mer som en pålaga än som ett stöd för årsredovisningen. Vad är syftet med FÅB 3:1?”

”Prestationsredovisningen har inneburit ett perspektivskifte i styrningen. Tidigare blev vi tilldelade en budget som vi enligt vissa målsättningar fick göra verksamhet av. Nu handlar styrningen om att hitta prestationer som vi kan sätta kostnader på.”

*Skiljaktiga meningar*

Några anser att prestationsredovisningen saknar relevans. Andra anser att prestationsredovisningen har lyft frågorna om resultatredovisning på ett positivt sätt.

**Grupp 3**

”Tvärsnittgruppen” framförde bland annat dessa synpunkter:

- Att ESV pratar sig samman med Riksrevisionen om FÅB 3:1: ”Skapa en gemensam bild som kommuniceras utåt!”
- Att större hänsyn tas till att olika myndigheter har olika förutsättningar att redovisa kostnader för prestationer
- Att FÅB 3:1 kan tillämpas med större flexibilitet och tolkningsfrihet
- Att regeringen egentligen borde vara mer intresserad av effekter och yttre effektivitet än prestationer och produktivitet
- Att den nya FÅB 3:1 fungerar som den var tänkt, det vill säga att myndighetens ansvar att ge en rättvisande bild inte slås omkull av en återigen växande mängd återrapporteringskrav i regleringsbrevet

*Några typiska kommentarer*

”Beroende på verksamhet finns det olika förutsättningar att redovisa kostnader för prestationer. Ibland är det helt ogörligt, till exempel när verksamheten går ut på att förhandla fram avtal.”

”FÅB:ens krav på prestationer är tveksamt överhuvudtaget. Vilken nytta en myndighet åstadkommer är sällan detsamma som prestationernas volymer och kostnader. Regeringen bör i stället intressera sig för vilka effekterna blev. Prestationer och produktivitet kan möjligen vara intressant för myndighetens interna arbete, det vill säga något som inte behöver redovisas i årsredovisningen.”

”Vi vill redovisa resultat. Hjälpa oss skapa förutsättningar för det. FÅB:en ger oss inget bra stöd. I stället för FÅB:ens krav att redovisa prestationer behöver det finnas en ökad flexibilitet och tolkningsfrihet i samband med resultatredovisningen.”

**6.2 Enligt Regeringskansliet**

Vad den primära mottagaren har att säga är givetvis grundläggande. Behovet av information i årsredovisningen bör ju kunna sammanfalla med försörjningen av information i årsredovisningen. ESV har därför träffat myndighetshandläggare i Regeringskansliet och samtalat om myndigheternas resultatredovisningar. Här följer ett sammandrag av de synpunkter som framkom i dessa samtal.

Enligt myndighetshandläggarna är årsredovisningen huvuddokumentet för resultatredovisningen till regeringen, även om den kan kompletteras med andra

källor. Årsredovisningen bör därför kunna fungera som underlag till såväl myndighetsdialogerna som till budgetpropositionen, menar man.

Enligt myndighetshandläggarna kan dock FÅB:ens nuvarande skrivning innebära att resultatredovisningen i myndigheternas årsredovisningar får för stort fokus på prestationer och kostnader. En sådan inriktning av resultatinformationen kan, menar man, inte alltid tillgodose de behov som finns; redovisningen kan hamna på en alltför detaljerad nivå. Information om prestationer behöver i varje fall sättas in i ett sammanhang för att bli användbar.

Myndighetshandläggarna påpekar samtidigt att det finns stora skillnader då det gäller vilka behov som de olika departementen har. Myndighetshandläggarna framför också att det finns olika behov av resultatinformation beroende på om informationen ska användas internt i Regeringskansliet eller i ett mer officiellt sammanhang, till exempel i budgetpropositionen.

Trots att det kan se olika ut på olika departement uppfattar ändå myndighetshandläggarna att det över lag har blivit en ökad efterfrågan på redovisning enligt indikatorer eller nyckeltal, gärna av sådan art att det går att göra jämförelser mellan olika myndigheter. På den allmänna önskelistan finns även redovisning av kvalitet och effektivitet. Kvalitet anser man dock kan vara ett svårdefinierbart begrepp inom vissa verksamheter. En prestationsredovisning bör ändå kunna göras bättre om den innehåller något om kvalitet. Även effektivitet kan vara svårt att redovisa men det är viktigt, menar man, att myndigheterna kan visa att de gör rätt saker till lägsta möjliga kostnad.

Myndighetshandläggarna anser vidare att mål och måluppfyllelse är väsentliga i myndigheternas resultatredovisning. Det kan vara mål som riksdagen tagit beslut om, men även mål som regeringen har bestämt och mål som myndigheten har formulerat. Att regeringen ska redovisa för riksdagen vilka resultat som uppnåtts i förhållande till de av riksdagen beslutade målen är ju ett krav i Budgetlagen. Att redovisa mot mål kanske därför också borde vara ett krav i FÅB:en, som någon påpekade.

### 6.3 Enligt Riksrevisionen

För att få en bild av hur Riksrevisionen (RiR) i samband med årsredovisningarna för 2010 såg på FÅB 3:1 har vi intervjuat den dåvarande processägaren för RiR:s årliga revision. Intervjun handlade om granskningsprocessen för resultatredovisningen, svårigheter att revidera resultatredovisningen och samspelet mellan RiR, departementen och ESV.

**Hur ser det övergripande upplägget ut när RiR granskar myndigheternas resultatredovisningar?**

RiR utgår från riktlinjer i form av ett handlingsprogram som bygger på paragraferna i FÅB:en. Handlingsprogrammet har också tagits fram med stöd av ESV:s

handledning. Inför granskningen träffar vi också departementet för myndigheten. I samband med granskningen lämnas en sammanställning av synpunkter till myndigheten. I vissa fall skrivs en revisionsrapport. Innan en myndighet får en oren revisionsberättelse genomförs alltid en second opinion.

#### Vad är problematiskt när RiR ska granska myndigheternas resultatredovisningar?

Det har blivit svårare att sköta sitt arbete som revisor. Arbetsinsatsen har ökat. RiR behöver ta del av mer material. Anledningen till detta är att årsredovisningarna ofta har flutit ut, medan granskningen tidigare var mycket fokuserad på vad som krävdes som återrapportering enligt regleringsbrevet.

Regeringen har ju valt att ha väldigt olika regelverk för finansiell redovisning och resultatredovisning. Det är tydligt vad som är en avvikelse från det finansiella regelverket men mycket otydligare vad gäller reglerna för resultatredovisningen. Ju mer tillåtande regelverk desto svårare att revidera korrekt.

RiR har att förhålla sig till gällande regler, men ett regelverk med stor gråzon tillåter stor frihetsgrad i såväl tillämpning som tolkning. Därför är det nödvändigt att hela tiden stämma av och ställa frågor kring vad som behövs. Det verkar saknas bestämmelser om vad regeringen behöver för sin styrning.

Det är heller inte alltid som regeringen har behov av all information som regelverket anger. Det är ett skäl till att man bör ge skriftliga undantag. Många myndigheter har fått muntlig feedback om informationsbehovet, men ur granskningssynpunkt är det viktigt att regeringen formellt beslutar om undantag.

#### Hur ser du på samspelet mellan RiR, departementen och ESV?

För vår del har samspelet fungerat bra, men när man ska göra förändringar har det varit svårt att få överblick. Innan förändringar genomförs är det nödvändigt att ha diskussioner i större utsträckning och med samtliga parter, om vad förändringen förväntas leda till.

#### Vad krävs för ett bättre fungerande samspel?

När förslag till förordningstexter tas fram behövs remisser med konsekvensutredningar. Det är också viktigt med återkommande sittningar för att diskutera hur rapporteringen och annat fungerar.

Vi behöver en förståelse för varandra, de olika instansernas behov vid läsning och tillämpning av förordningstexter för att nyansera tolkningen.

#### Finns hinder för ett mer välfungerande samspel?

Nej inte egentligen. Ett förslag är att involvera Redovisningsrådet ytterligare, ta vara på rådets kompetens för att tolka regelverket. En annan möjlighet är att förtydliga i handledningar.

### Finns en skillnad i kvaliteten på myndigheternas resultatredovisningar nu och tidigare?

De flesta klarade av att redovisa vad man gjort och presterat redan innan regeländringen. På det viset är det ingen större skillnad. En skillnad ligger däremot i att de förra reglerna kunde tolkas så att man nästan inte fick skriva om något annat än återrapporteringskraven. Ur ett myndighetsperspektiv är det en positiv förändring; nu får man i större utsträckning välja vad man vill redovisa.

Men det finns skillnader mellan myndigheterna. En del myndigheter kan behöva mer stöd för att kunna redovisa prestationer på det sätt som krävs i nuläget. Det som beskrivs i ESV:s handledning är de enkla fallen där det är uppenbart om prestationer finns eller inte. Det skulle behövas mer stöd till de myndigheter som har svårt att redovisa prestationer.

#### 6.4 Sammanfattning av samtalen

Trots att myndighetsgrupperna skiljde sig åt i graden av implementering framförde de ändå liknande synpunkter. En gemensam synpunkt var behovet av samsyn om tolkningsramen för FÅB 3:1. En annan gemensam synpunkt var att reglerna för resultatredovisningen borde vara möjliga att tillämpa olika för olika verksamheter. I samtliga grupper ifrågasattes också kravet att redovisa prestationer (enligt standarddefinitionen)<sup>12</sup>, som kunde upplevas som ett begränsande, irrelevant eller till och med som ett ogörligt krav.

Samtalen med myndighetshandläggarna på Regeringskansliet bekräftade att det finns behov av en mer utvecklad resultatredovisning från myndigheterna än vad en prestationsfokuserad redovisning kan ge. Särskilt nämndes att en prestationsfokuserad redovisning sällan kan ligga till grund för regeringens rapportering till riksdagen. Redovisning av kvalitet och effektivitet var önskvärd, gärna kompletterad med indikatorer eller nyckeltal som kan användas för jämförelser mellan myndigheter. Även redovisning av måluppfyllelse ansågs vara en viktig del av resultatredovisningen. Uppgifterna borde också sättas in i ett sammanhang som gör redovisningen mer begriplig.

RiR:s företrädare framförde att eftersom det inte längre bara är återrapporteringskrav i regleringsbrevet som står i fokus för granskningen har granskningen blivit mer komplicerad. Eftersom det kan förekomma en del informella överenskommelser mellan departementet och myndigheten behöver RiR stämma av med respektive departement om vad som har sagts till myndigheten. För övrigt välkomnades olika former av samspel mellan RiR, departementen och ESV.

<sup>12</sup> Med "prestation" menas normalt vad som har kommit ut från myndighetens verksamhet, det vill säga vad som har levererats till någon och vad som har exponerats för någon. Det kan vara beslut, rapporter, utställningar, kurser, rådgivning, etcetera. På engelska används uttrycket "output" för samma sak. Se vidare ESV 2009:29, sidan 15.



## 7 Slutsatser om FÅB 3:1

Även om de flesta myndigheterna i någon utsträckning har redovisat prestationer och kostnader enligt FÅB 3:1 har skarp kritik riktats mot dessa bestämmelser. Från myndigheter och andra har man bland annat ställt sig frågande till om prestationer alltid kan redovisas i varje verksamhet och om prestationer alltid är relevanta att redovisa. Utrymmet för verksamhets- och behovsanpassning har minskat, menar man. ESV har ändå kommit fram till slutsatsen att *reglerna för resultatredovisningen bör stå kvar oförändrade*. Slutsatsen om reglernas bevarande är dock villkorad av att det blir ändringar i andra avseenden än hur reglerna är formulerade.

Som ESV har uppfattat kritiken av FÅB 3:1 sammanhänger denna kritik med hur bestämmelserna har tolkats. Enligt ESV bör reglerna inte tolkas så strängt och snävt som en del myndigheter och revisorer har tolkat dem, utan enligt de rekommendationer som ESV har gett uttryck för i handledningen för resultatredovisningen (ESV 2009:29). ESV menar att det bör framgå av denna handledning att utrymmet för verksamhets- och behovsanpassning kan vara i princip oinskränkt. Handledningen behöver dock förtydligas på en del punkter. ESV kan också behöva arbeta mer aktivt för att etablera en gemensam tolkningsram för resultatredovisningen. Samtidigt bedömer ESV att det för ett fåtal myndigheter kan finnas skäl att överväga undantag från reglerna för resultatredovisningen. Regeringens beslut om sådana undantag bör då fattas efter beredning som bygger på underlag från ESV.

### 7.1 FÅB 3:1 passar nästan alla om den bara tolkas på rätt sätt

ESV bedömer att FÅB 3:1 inte behöver ändras om bestämmelserna tolkas som ESV rekommenderar. Kritiken att reglerna i vissa delar har varit omöjliga att tillämpa och att de ibland har genererat irrelevant information har, som ESV har uppfattat det, nästan alltid utgått från speciella tolkningar av regelverket. Nästan alla som har varit kritiska till FÅB 3:1 har tolkat regelverket på ett försvårande sätt eller på ett trivialiserande sätt.

De som har ansett att FÅB 3:1 har varit omöjlig att tillämpa har ofta gjort tolkningen att prestationer ska redovisas numeriskt och helst också att styckkostnader eller produktivitetsutveckling ska redovisas. Enligt ESV är det tillräckligt att beskriva de viktiga prestationerna och summera ihop kostnaderna för de likartade prestationerna. Det finns inget i regelverket som förbjuder myndigheten att redovisa kostnad per prestationstyp och att lämna verbala prestationsbeskrivningar. På motsvarande sätt finns det inget i regelverket som förbjuder myndigheten att redovisa antalet prestationer och kostnad per styck. Det ska vara valfritt.

De som har ansett att FÅB 3:1 har genererat irrelevant information verkar

ofta ha gjort tolkningen att det endast är prestationer och kostnader som ska redovisas. Enligt ESV är redovisning av prestationer och kostnader tänkt som en minsta gemensamma nämnare, som alla myndigheter ska redovisa. Att det främst är prestationer och kostnader som ska redovisas betyder att information om prestationer och kostnader ska vara resultatredovisningens kärninformation. Regelverket ger sedan utrymme för anpassning av resultatredovisningen. Regelverket behöver inte sätta något hinder i vägen för det, varken till innehållet eller till proportionerna.

Myndigheten är dessutom ålagd att ge en rättvisande bild av verksamheten och resultatet. Det borde i många fall kunna innebära att den reglerade informationen om prestationer blir kompletterad med annan information (om kvalitet, måluppfyllelse, utfall/effekter, etcetera). Så har det också blivit till stor del. Som denna studie har visat redovisas ofta kompletterande information i årsredovisningen, utöver redovisning av prestationer och kostnader. En del myndigheter publicerar också särskilda årliga rapporter med resultatindikatorer, som man ibland också refererar till i årsredovisningen. Men oavsett var den kompletterande informationen redovisas primärt innebär denna bredare redovisning att prestationsredovisningen kan ingå i större sammanhang.

Från Regeringskansliets sida har man uttryckt behov av annan information som kan komplettera information om prestationer. Enligt ESV finns det inget i FÅB 3:1 som hindrar regeringen från att ange återrappporteringskrav eller uppdrag i regleringsbrevet. Om särskilt underlag behövs till regeringens rapportering till riksdagen står det regeringen fritt att beställa sådan information från myndigheten, antingen för rapportering i årsredovisningen eller i annat dokument. ESV bedömer dock att det i dag kan finnas en klyfta mellan den information som behövs och den information som tillhandahålls, men denna klyfta kan se olika ut för olika departement eller för olika enheter i ett departement.

Det kan inte nog betonas att avsikten med FÅB 3:1 aldrig har varit att myndigheternas resultatredovisningar ska begränsas till endast prestationer och kostnader. All resultatinformation som passar in och är möjlig att ta fram ska kunna ingå i årsredovisningen.

Förordningstexten ska tolkas enligt ESV:s föreskrifter, allmänna råd och handledningar. Bara när det inte framgår vilken tolkning som ESV rekommenderar får andra tillföra sin tolkning. ESV har dessutom avsiktligt låtit FÅB 3:1 vara tolkningsbar till viss del. Att ESV har lämnat satser i FÅB 3:1 öppna för tolkning innebär att myndigheten ska kunna välja den tolkning som passar den specifika verksamheten och regeringens förväntade behov av information. Denna tolkningsfrihet är dock mer avsedd för myndigheterna än för Riksrevisionen. Den medvetet oprecisa normgivningen är utformad med föresatsen att Riksrevisionen tar hänsyn till att olika myndigheter kan göra olika tolkningar. Fram till den punkt där FÅB 3:1 definitivt inte följs är det meningen att det ska finnas en

gråzon av olika tolkningar. ESV anser därför att Riksrevisionens årliga revision ska vara rimlighetsdomare över myndigheternas tolkningar snarare än att den skapar egna normeringar.

För att regelverket ska bli tolkat inom den ram som ESV rekommenderar finns det åtminstone två saker som ESV behöver prioritera framöver:

- ESV:s handledning för resultatredovisningen bör förtydligas. Framför allt bör handledningen kompletteras med exempel som belyser spannet av olika tolkningar som är lika rimliga.
- För att kontinuerligt kunna problematisera och utveckla tolkningsramen till FÅB 3:1 bör ESV sammankalla till återkommande möten och nätverksträffar för frågor om resultatredovisning.

## 7.2 När undantag bör övervägas

Hittills har regeringen varit restriktiv med att dela ut formella (det vill säga skriftliga och officiella) undantag från FÅB 3:1. Formella undantag ska framgå av regleringsbrevet till myndigheten. De ska finnas under rubriken ”Undantag från ekonomiadministrativa regelverket”. För budgetåren 2009 och 2010 var det länsstyrelserna och några försvarsmyndigheter som – enligt deras regleringsbrev – helt eller delvis undantogs från dessa bestämmelser. Från och med budgetåret 2011 hör också Arbetsgivarverket till de formellt undantagna myndigheterna. Som ESV känner till är det dagsläget (våren 2012) inte fler myndigheter än dessa.

Enligt ESV är det rimligt att regeringen har varit restriktiv med dispenserna. Ju fler som undantas från en allmän norm desto mer skulle undantagen framstå som den allmänna normen. ESV menar dock att det i några fall kan finnas skäl att överväga undantagsinstrumentet. För att fullt ut kunna utnyttja möjligheten att verksamhets- och behovsanpassa redovisningen bör det finnas en sådan öppning. Hållbara bestämmelser för resultatredovisning har också historiskt sett varit sådana att de har tillmötesgått krav på verksamhets- och behovsanpassning (se kapitel 4). Alternativet kan annars bli en oöverskådlig flora av informellt givna undantag.

För att skapa överblick och kontroll över utvecklingen av undantag i förhållande till FÅB 3:1 föreslår ESV att regeringens beslut om sådana undantag bör vila på underlag som ESV har utarbetat. I rutinerna för framtagandet av ett undantagsunderlag bör det ingå intervjuer med företrädare för såväl myndigheten, det ansvariga fackdepartementet som Finansdepartementets budgetavdelning. Ett undantagsunderlag bör ge svar på frågor om behoven av information enligt FÅB 3:1 och möjligheterna att ta fram denna information.

Bland de myndigheter som fortfarande inte redovisar kostnader för prestationer kan det möjligen finnas någon som borde vara undantagen från andra stycket i FÅB 3:1. Men förmågan att följa denna regel kan förmodligen öka om regeln tolkas inom den ram som ESV rekommenderar. Prestationsredovisningens

relevans för vissa verksamheter behöver också vägas in. Behöver regeringen denna information för denna verksamhet? Frågan rör inte bara icke-tillämparna av FÅB 3:1. I princip kanske ingen av icke-tillämparna bör vara undantagen medan någon av de myndigheter som frekvent tillämpar dessa regler har starka skäl att bli undantagen.

De precisa villkoren för undantag och arbetsgången för sådana ärenden bör utredas närmare och i dialog mellan ESV och Regeringskansliet.

### 7.3 Alternativ till reglernas bevarande

Om ESV:s tolkningsram inte visar sig få genomslag och FÅB 3:1 tolkas så snävt att redovisningen blir irrelevant, svår eller omöjlig att samla in data till, så är det bättre att ändra reglerna än att inte göra någonting. En sådan regeländring kan vara tämligen enkel (se tabell 7.1).

**Tabell 7.1 Det alternativa förslaget: Ändring av 3 kapitlet, 1 §, andra stycket i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag**

Nuvarande bestämmelse	Förslag
Resultatredovisningen ska främst avse hur verksamhetens prestationer har utvecklats med avseende på volym och kostnader.	I resultatredovisningen ska myndigheten beskriva och analysera sin verksamhet, hur resultatet har utvecklats samt kostnaderna för resultatet.

Det alternativa förslaget innebär att andra stycket i FÅB 3:1 byts ut. Orden ”främst”, ”prestation” och ”volym” stryks. ”Resultat” blir den centrala och betydelsebärande termen. Bestämmelsen får därmed ett bredare begreppsomfång. Samtidigt blir den neutral i förhållande till vilka redovisningskategorier (prestationer, måluppfyllelse, kvalitet, effekter, etcetera) som kan användas i resultatredovisningen. Uppgifter om kostnader bör dock fortfarande vara en del av resultatredovisningen.

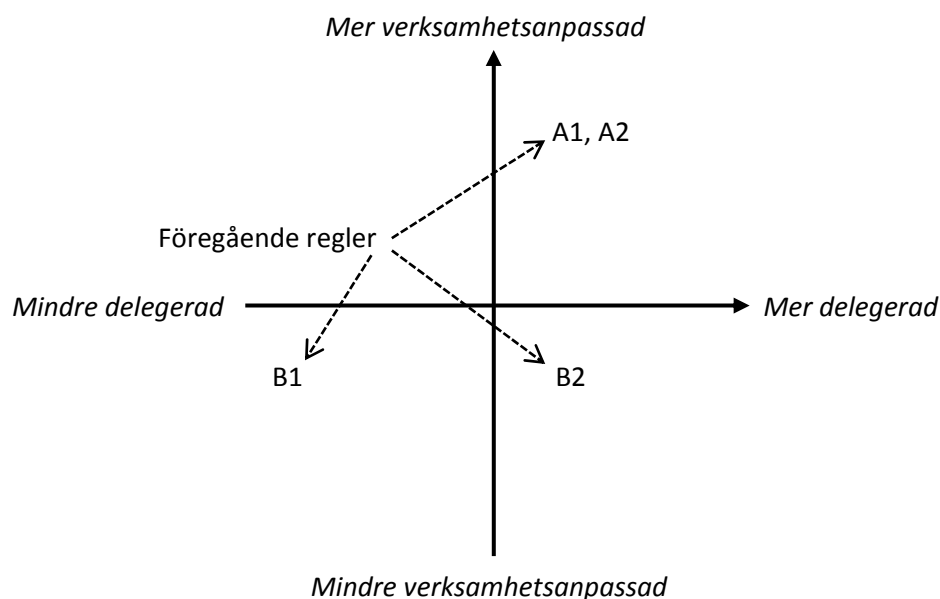
Denna regeländring bör göras om det i samband med årsredovisningen för 2012 finns liknande problem och uppfattningar som i samband med årsredovisningen för 2010. ESV följer utvecklingen och kommer att utarbeta en rapport om saken våren 2013. Med denna tidshorisont borde den eventuella regeländringen kunna beslutas hösten 2013 och kunna gälla från och med årsredovisningen för 2014. Men för närvarande avvaktar vi och ser om inte förtydliganden i handledningen och möten om resultatredovisningen kan ge önskade effekter.

### 7.4 Förbättring på två sätt, eller försämring på två sätt

Regeringens intentioner med gällande regler för resultatredovisningen var att resultatredovisningen skulle bli mer anpassad till olika verksamheter och mer delegerad till myndigheterna än vad som kunde bli fallet med föregående regler. Som vi har kunnat belysa har dock en del komplikationer inträffat, som har mot-

verkat uppfyllelsen av dessa mål. Men vi har också föreslagit åtgärder, som borde kunna leda till att målen blir uppfyllda. Figur 7.1 illustrerar hur den faktiska och föreslagna väggkorsningen ser ut i förhållande till regeringens mål med de senaste reglerna för resultatredovisningen.

**Figur 7.1** En verksamhetsanpassad och delegerad resultatredovisning och fyra scenarier



- A1: ESV:s huvudförslag, det vill säga att gällande regler står kvar oförändrade men att de tillämpas enligt ESV:s tolkningsram, samt att en mer utvecklad procedur för prövning av undantag kommer till stånd.
- A2: ESV:s andrahandsförslag, det vill säga en ändring av FÅB 3:1, som föreslås om ESV:s huvudförslag inte leder till mer verksamhetsanpassning och mer delegering.
- B1: Rådande verklighet för vissa myndigheter, där en snäv tolkning av FÅB 3:1 har försämrat möjligheterna till verksamhetsanpassning och där en anpassning till Riksrevisionens krav har upphävt förutsättningarna för delegering till myndigheterna.
- B2: Rådande verklighet för vissa myndigheter, där man helt på egen hand har försvårat tillämpningen av FÅB 3:1.

### 7.5 Tillägg: Förekomsten av speciella revisorskrav

Som har framkommit i våra samtal med myndigheterna har Riksrevisionens årliga revision i vissa fall ställt speciella krav på myndigheternas resultatredovisningar. Det har då inte bara handlat om att revisorernas tolkningar har avvikit från ESV:s rekommendationer. Enligt vad ESV har kunnat bedöma har revisorerna i sådana fall också ställt krav som har saknat stöd i regelverket. För att ventilerat problemet

återger vi här några speciella revisorskrav som myndigheterna har nämnt och som ESV har reagerat på.

Ett speciellt revisorskrav har varit att en viss bestämd andel av den totala kostnadsmassan per verksamhetsgren ska knytas till prestationer. Beroende på revisor har den påtalade andelen pendlat mellan 50 och 70 procent. Det finns inget stöd i regelverket för att en sådan procentsats ska vara bestämmande för vad myndigheterna ska redovisa. Enligt regelverket ska myndigheterna redovisa de prestationer som de bedömer som viktiga. Den mängd kostnadsatta prestationer som myndigheten redovisar bör stå i proportion till vad som kan förväntas i det specifika fallet (beroende på vilka skeden verksamheten befinner sig i, hur den är organiserad, hur den är tänkt att fungera, etcetera) snarare än till föregivna procentsatser. I ESV:s föreskrifter till FÅB 3:1 anges det också att *resultatredovisningen ska anpassas efter verksamhetens art*.

I vissa fall har revisorerna riktat kritik mot att myndigheterna har redovisat enligt uttryckliga återrapporteringskrav i regleringsbrevet. Ett sådant fall har avsett ett återrapporteringskrav om effektivitet. I det fallet har revisorn menat att sanningshalten i redovisningen skulle bli osäker om myndigheterna redovisade effektivitet. ESV anser att en sådan kritik inte bara kommer i konflikt med förordningens bestämmelse att myndigheterna ska redovisa enligt regleringsbrev och andra beslut. Kritiken skapar också dissonans i förhållande till ESV:s föreskrifter till FÅB 3:1. Just för att myndigheterna ska kunna redovisa osäkra uppgifter anges det i ESV:s föreskrifter att *osäkerheter i data och mätmetoder ska kommenteras*.

Ett ytterligare revisorskrav som saknar stöd i regelverket har varit att årsredovisningen inte får innehålla bedömningar. Några myndigheter har fått kritik av revisorerna för att de har bedömt graden av måluppfyllelse. I operationaliseringen av ett mål ingår det emellertid att sätta upp kriterier för måluppfyllelse. Om regeringens mål för verksamheten är vaga och om redovisning av måluppfyllelse är väsentlig – antingen för att regeringen har angett ett sådant redovisningskrav eller för att myndigheten anser att det krävs för en rättvisande bild – så måste myndigheten tillföra egna omdömen i redovisningen i form av kriterier. Men det ska framgå hur myndigheten har kommit fram till sina bedömningar. Det är bland annat med anledning av denna problematik som ESV har angett ett allmänt råd till FÅB 3:1 om transparens: *Metoder för datainsamling och analys bör nämnas i årsredovisningen*. Enligt förordningstexten ska myndigheten dessutom kommentera resultatet. Det inbegriper bedömningar.

## Referenser

- ESV 1999:20. *Myndigheternas syn på resultatstyrningen*. Stockholm: ESV.
- ESV 2009:29. *Resultatredovisning*. Stockholm: ESV.
- ESV 2010:24. *Resultatstyrning i rätt riktning*. Stockholm: ESV.
- Johansson, Oskar (2011). *Lika men olika. Redovisning av effektivitet inom statliga myndigheter*. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapporter.
- Regeringens proposition 2008/09:1. *Budgetpropositionen för 2009*. Stockholm: Finansdepartementet.
- Regeringens proposition 2009/10:1. *Budgetpropositionen för 2010*. Stockholm: Finansdepartementet.
- Regeringens proposition 2009/10:175. *Offentlig förvaltning för demokrati, delaktighet och tillväxt*. Stockholm: Socialdepartementet.
- RRV (1991). *Resultatredovisningar. Några erfarenheter från myndighetsförsök*. Stockholm: RRV.
- SOU 2007:75. *Att styra staten. Regeringens styrning av sin statsförvaltning*. Stockholm: Fritzes.
- Taleb, Nassim Nicholas (2007). *The Black Swan. The Impact of the Highly Improbable*. London: Penguin Books.
- Teorell, Jan och Svensson, Torsten (2007). *Att fråga och att svara. Samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber.



## Bilaga 1: Årsredovisningar för 2010 som lästes och analyserades

- Allmänna reklamationsnämnden
- Arbetsförmedlingen
- Arbetsgivarverket
- Arbetsmiljöverket
- Arkitekturmuseet
- Boverket
- Brottsförebyggande rådet
- Brottsoffermyndigheten
- Centrala studiestödsnämnden
- Datainspektionen
- Diskrimineringsombudsmannen
- Domstolsverket
- Ekobrottsmyndigheten
- Ekonomistyrningsverket
- Elsäkerhetsverket
- Energimarknadsinspektionen
- Exportkreditnämnden
- Finansinspektionen
- Fiskeriverket
- Folke Bernadotteakademien
- Forskningsrådet för miljö, utvärdering areella näringar och samhällsbyggande
- Fortifikationsverket
- Forum för levande historia
- Försvarets materielverk
- Förvarsexportmyndigheten
- Försvarmakten
- Försäkringskassan
- Hälso- och sjukvårdens ansvarsnämnd
- Högskoleverket
- Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen
- Inspektionen för socialförsäkringen
- Institutet för arbetsmarknads- politisk utvärdering
- Institutet för rymdfysik
- Institutet för språk och folkminnen
- Internationella programkontoret för utbildningsområdet
- Kammarkollegiet
- Kemikalieinspektionen
- Kommerskollegium
- Konjunkturinstitutet
- Konkurrensverket
- Konsumentverket
- Kriminalvården
- Kronofogdemyndigheten
- Kungliga biblioteket
- Kustbevakningen
- Lantmäteriet
- Livrustkammaren och Skoklosters slott med Stiftelsen Hallwylska museet
- Livsmedelsverket
- Lotteriinspektionen
- Läkemedelsverket
- Länsstyrelsen i Stockholms län
- Migrationsverket
- Moderna museet
- Myndigheten för samhällsskydd och beredskap
- Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser
- Myndigheten för utländska investeringar i Sverige
- Myndigheten för yrkeshögskolan
- Nationalmuseum
- Naturvårdsverket
- Nordiska Afrikainstitutet
- Patent- och registreringsverket
- Pensionsmyndigheten
- Post- och telestyrelsen

- Riksantikvarieämbetet
- Riksarkivet
- Riksgäldskontoret
- Rikspolisstyrelsen
- Riksutställningar
- Rådet för Europeiska socialfonden i Sverige
- Rättsmedicinalverket
- Sameskolstyrelsen
- Sametinget
- Skatteverket
- Skogsstyrelsen
- Smittskyddsinstitutet
- Socialstyrelsen
- Specialpedagogiska skolmyndigheten
- Statens beredning för medicinsk utvärdering
- Statens energimyndighet
- Statens fastighetsverk
- Statens folkhälsoinstitut
- Statens försvarshistoriska museer
- Statens geotekniska institut
- Statens historiska museer
- Statens institutionsstyrelse
- Statens jordbruksverk
- Statens kulturråd
- Statens maritima museer
- Statens museer för världskultur
- Statens skolinspektion
- Statens skolverk
- Statens veterinärmedicinska anstalt
- Statens väg- och transportforskningsinstitut
- Statskontoret
- Stockholms universitet
- Strålsäkerhetsmyndigheten
- Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll
- Styrelsen för internationellt utvecklingsarbete
- Svenska institutet
- Sveriges geologiska undersökning
- Sveriges meteorologiska och hydrologiska institut
- Talboks- och punktskriftsbiblioteket
- Tandvårds- och läkemedelsförmånsverket
- Tillväxtverket
- Totalförsvarets forskningsinstitut
- Totalförsvarets rekryteringsmyndighet
- Trafikverket
- Transportstyrelsen
- Tullverket
- Ungdomsstyrelsen
- Verket för högskoleservice
- Verket för innovationssystem
- Vetenskapsrådet
- Åklagarmyndigheten

## Bilaga 2: Myndigheter och departement som deltog i gruppintervjuer

### Myndigheter

2011-05-17

- Arbetsgivarverket
- Domstolsverket
- Försvarets materielverk
- Länsstyrelsen i Västra Götaland
- Migrationsverket
- Pensionsmyndigheten
- Rikspolisstyrelsen
- Skogsstyrelsen
- Trafikverket
- Uppsala universitet

2011-05-18

- Energimarknadsinspektionen
- Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen
- Konsumentverket
- Lantmäteriet
- Migrationsverket
- Skolverket
- Tullverket
- Vinnova

2011-05-20

- Finansinspektionen
- Kemikalieinspektionen
- Post- och telestyrelsen
- Riksantikvarieämbetet
- Statens fastighetsverk
- Statens jordbruksverk
- Stockholms universitet
- Ungdomsstyrelsen

### Departement

2011-05-23

- Finansdepartementet
- Kulturdepartementet



## Bilaga 3: Övriga redovisningskategorier per departement

Departement	Kvalitet		%	n
	Förekommer inte	Förekommer		
Arbetsmarknadsdepartementet	0	100	100	6
Finansdepartementet	20	80	100	10
Försvarsdepartementet	29	71	100	7
Justitiedepartementet	0	100	100	12
Kulturdepartementet	18	82	100	17
Landsbyggsdepartementet	17	83	100	6
Miljödepartementet	40	60	100	5
Näringsdepartementet	38	62	100	13
Socialdepartementet	25	75	100	20
Utbildningsdepartementet	36	64	100	14
Utrikesdepartementet	12	88	100	8
<b>Totalt</b>	<b>22</b>	<b>78</b>	<b>100</b>	<b>118</b>

Departement	Måluppfyllelse		%	n
	Förekommer inte	Förekommer		
Arbetsmarknadsdepartementet	33	67	100	6
Finansdepartementet	20	80	100	10
Försvarsdepartementet	29	71	100	7
Justitiedepartementet	0	100	100	12
Kulturdepartementet	24	76	100	17
Landsbyggsdepartementet	0	100	100	6
Miljödepartementet	20	80	100	5
Näringsdepartementet	31	69	100	13
Socialdepartementet	30	70	100	20
Utbildningsdepartementet	57	43	100	14
Utrikesdepartementet	0	100	100	8
<b>Totalt</b>	<b>25</b>	<b>75</b>	<b>100</b>	<b>118</b>

Departement	Effekter		%	n
	Förekommer inte	Förekommer		
Arbetsmarknadsdepartementet	67	33	100	6
Finansdepartementet	30	70	100	10
Försvarsdepartementet	29	71	100	7
Justitiedepartementet	33	67	100	12
Kulturdepartementet	41	59	100	17
Landsbyggsdepartementet	0	100	100	6
Miljödepartementet	60	40	100	5
Näringsdepartementet	46	54	100	13
Socialdepartementet	40	60	100	20
Utbildningsdepartementet	29	71	100	14
Utrikesdepartementet	25	75	100	8
<b>Totalt</b>	<b>36</b>	<b>64</b>	<b>100</b>	<b>118</b>

Departement	Produktivitsresonemang		%	n
	Förekommer inte	Förekommer		
Arbetsmarknadsdepartementet	33	67	100	6
Finansdepartementet	40	60	100	10
Försvarsdepartementet	14	86	100	7
Justitiedepartementet	33	67	100	12
Kulturdepartementet	71	29	100	17
Landsbyggsdepartementet	33	67	100	6
Miljödepartementet	60	70	100	5
Näringsdepartementet	54	46	100	13
Socialdepartementet	50	50	100	20
Utbildningsdepartementet	71	29	100	14
Utrikesdepartementet	75	25	100	8
<b>Totalt</b>	<b>52</b>	<b>48</b>	<b>100</b>	<b>118</b>

## ESV:s publikationer 2012

- 2012:1 Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2012 om den statliga internrevisionen
- 2012:2 EA-boken 2012
- 2012:3 Avropa tjänster för leverantörsanslutning
- 2012:4 ESV:s årsredovisning 2011
- 2012:5 Prissättning av statistik
- 2012:6 Samverkansuppdraget om utveckling av metoder för och redovisning av resultatet av arbetet mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen
- 2012:7 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011 – Europeiska fiskerifonden (EFF) Operativt program för fiskerinäringen i Sverige 2007–2013
- 2012:8 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011 – Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF) Operativt program Botnia Atlantica
- 2012:9 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011 – Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF) Operativt program Nord
- 2012:10 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011 – Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF) Operativt program Norra Periferin
- 2012:11 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011 – Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF) Operativa programmet Öresund Kattegatt Skagerrak
- 2012:12 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011 – Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF) Operativt program Sverige Norge
- 2012:13 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011 – Europeiska regionala utvecklingsfonden (ERUF) Regionala program
- 2012:14 Årlig kontrollrapport samt yttrande 2011 – Europeiska socialfonden (ESF) Nationellt strukturfondsprogram för regional konkurrenskraft och sysselsättning
- 2012:15 Årsrapport 16 oktober 2010 – 15 oktober 2011 – Europeiska garantifonden (EGFJ) och Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling (EJFLU)
- 2012:17 Samarbete om risker i verksamheten
- 2012:18 Ekonomiadministrativa värden för 2011
- 2012:19 Ekonomistyrningsverkets fristående analys inom ramen för Samverkansuppdraget
- 2012:20 Inkomstliggaren 2012
- 2012:21 Utfallet för statens budget – del av ESV:s underlag för årsredovisning för staten 2011

- 2012:22 Statens resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys m.m.  
– del av ESV:s underlag för årsredovisning för staten 2011
- 2012:23 Prognos mars 2012 – Statens budget och de offentliga finanserna
- 2012:24 Prognosutvärdering 2011
- 2012:25 Den statliga sektorn 2011
- 2012:30 Säkerställd intern styrning och kontroll







### **ESV gör Sverige rikare**

- Vi har kontroll på statens finanser, utvecklar ekonomistyrningen och granskar Sveriges EU-medel.
- Vi arbetar i nära samverkan med Regeringskansliet och myndigheterna.