

# Vidareutvecklad årsredovisning

Förslag till nytt tredje kapitel om  
resultatredovisning i förordning  
(2000:605) om årsredovisning  
och budgetunderlag

Denna publikation kan beställas från:  
Ekonomistyrningsverket  
Publikationsservice  
Box 45316  
104 30 STOCKHOLM

Telefon: 08-690 43 00  
Fax: 08-690 41 42  
E-post: [publikationsservice@esv.se](mailto:publikationsservice@esv.se)  
Hemsida: [www.esv.se](http://www.esv.se)

Författare:  
Kenneth Eliasson  
Staffan Jonsson  
Anne-Marie Ögren  
Layout: Thomas Mejstedt  
Tryck: Blomberg & Janson offsettryck AB  
ESV 2004:22  
ISBN: 91-7249-180-9

MISSIV  
DATUM  
2004-12-15  
ESV DNR  
79-126/2003  
79-1638/2004  
HANDLÄGGARE  
Kenneth Eliasson  
Kajsa Nilsson  
PRESTATION  
20209  
20222  
ERT DATUM  
2002-12-20  
ER BETECKNING  
Fi2002/4796



EKONOMISTYRNINGSVERKET

## Uppdrag att analysera de olika budget- och styrdokumentens roll, funktion och användning i den statliga budgetprocessen

Ekonomistyrningsverket (ESV) fick enligt regleringsbrevet för 2003 i uppdrag att under åren 2003 – 2004 analysera de olika budget- och styrdokumentens (regleringsbrev, årsredovisning och budgetunderlag) roll, funktion och användning i den statliga budgetprocessen. I uppdraget angavs att ESV vid behov skulle inkomma med förslag till förändringar till regeringen.

ESV vill efter omfattande analyser av de olika dokumenten särskilt peka på två problem respektive förslag till förändringar.

Årsredovisningens resultatinformation har en så stor variation när det gäller kvaliteten att bara vissa myndigheters årsredovisningar kan fungera som bra underlag i mål- och resultatstyrningen. ESV föreslår därför ett helt nytt tredje kapitel om resultatredovisning i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (se ESV 2004:22).

Budgetunderlaget kommer in för sent i budgetprocessen för att kunna användas i regeringens budgetberedning. ESV föreslår därför att datum för inlämnande tidigareläggs, från senast den 1 mars till senast den 30 november (se ESV 2004:25).

I detta ärende har generaldirektör Yvonne Gustafsson beslutat. Experten Kajsa Nilsson och utredaren Kenneth Eliasson har varit föredragande. I den slutliga handläggningen har också direktören Bengt Anderson, enhetschefen Susanne Jansson, enhetschefen Fredrik Rosengren, experten Nebil Aho och utredaren Ulla Duell deltagit.

Yvonne Gustafsson

Kajsa Nilsson

Kenneth Eliasson



# Innehåll

<b>1. Sammanfattning</b> .....	<b>7</b>
<b>2. Regeltext</b> .....	<b>9</b>
2.1. Förordning.....	9
2.2. Föreskrifter och allmänna råd .....	10
<b>3. Inledning</b> .....	<b>19</b>
3.1. Utgångspunkter och vägval .....	19
3.2. Mål- och resultatstyrningens årliga rapportering: ett signalsystem som föregår fördjupning .....	22
3.3. Disposition .....	24
<b>4. Allmänna bestämmelser om resultatredovisning</b> .....	<b>25</b>
<b>5. Svar på regeringens återrapporteringskrav</b> .....	<b>30</b>
<b>6. Verksamhetsöversikt</b> .....	<b>32</b>
<b>7. Måluppfyllelseanalys</b> .....	<b>34</b>
<b>8. Ekonomisk analys</b> .....	<b>38</b>
8.1. Rapportering i årsredovisningen .....	38
8.2. Rapportering i Hermes .....	43
<b>9. Analys av personalförhållanden</b> .....	<b>45</b>
<b>10. Undantag för små myndigheter</b> .....	<b>50</b>
<b>11. Följdändringar i 2 kap</b> .....	<b>51</b>
<b>Referenser</b> .....	<b>52</b>
<b>Bilaga: Gällande 3 kap</b> .....	<b>53</b>



# 1. Sammanfattning

I upprepade studier som ESV har genomfört har det framkommit att resultatinformationen i myndigheternas årsredovisningar är av varierande kvalitet (se ESV 2002:14 och ESV dnr 79-948/2003). För att åstadkomma en jämnare och generellt högre informationskvalitet har ESV dragit slutsatsen att det fordras nya regler för resultatredovisningen. Enligt ESV bör dessa regler kunna utgå från en redan existerande praxis bland de "bästa" myndigheterna men att reglerna ändå formuleras så allmänt att de kan tillämpas av i stort sett alla myndigheter.

Förslagen innebär att 3 kap i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag utökas från två till sju paragrafer. Följande nyheter och omdisponeringar föreslås till tredje kapitlet:

1. Resultatredovisningens övergripande bestämmelse. Denna ger dels en tydlig grund för ESV:s föreskrifter och allmänna råd om rättvisande bild, dels en angivelse om vilket innehåll resultatredovisningen ska ha. Bestämmelsen är ny.
2. Återrapportering enligt krav i regleringsbrev. Ingen verksamhet är den andra lik – därför verksamhetsanpassning. Ett beprövat instrument för detta är regleringsbrevet och bestämmelsen blir alltså densamma som i dag (3 kap. 1 § i gällande FÅB).
3. Verksamhetsöversikt. För att läsaren ska förstå och kunna sätta in resultatet i ett sammanhang behöver verksamheten beskrivas. Myndigheten ska beskriva vad den har gjort i syfte att nå sina mål och vilka övriga åtgärder den har vidtagit under året. Denna bestämmelse är ny.
4. Måluppfyllelseanalys. Att åtgärder har vidtagits i syfte att nå ett mål är inte samma sak som att målet har blivit uppfyllt. Det kan finnas faktorer i omgivningen som har motverkat måluppfyllelsen likaväl som att det är fel saker som har gjorts. Detta ska analyseras och det första som då måste redovisas är själva måluppfyllelsen. I dag är det bara vissa myndigheter som redovisar någon underbyggd bedömning av måluppfyllelse. Bestämmelsen är en utveckling av såväl ett vanligt förekommande krav i regleringsbreven som en befintlig regel i FÅB (3 kap. 1 § i gällande FÅB).
5. Ekonomisk analys. En fördelning av kostnader och intäkter enligt den indelning för verksamheten som regeringen har bestämt har länge varit ett stående inslag i resultatredovisningen (3 kap. 2 § i gällande FÅB). Det är vanligt att en VG-fördelad tabell redovisas. I årsredovisningen behöver dock en sådan tabell kommenteras och analyseras i förhållande till verksamhetens innehåll, vilket sällan görs i dag. Bristen på kommentarer och analyser innebär att den

läsare som inte är ekonomiskt insatt inte får mycket ut av årsredovisningens ekonomiska information. Någon kvalitativ skillnad från rapporteringen i informationssystemet Hermes kan det heller inte bli. Bestämmelserna för årsredovisningen respektive för informationssystemet Hermes föreslås vara uppdelade på två delparagrafer.

6. Analys av personalförhållanden. Några framgångsfaktorer för ett gott resultat/god måluppfyllelse är att det finns en kompetent och frisk personal. Uppgifter om kompetensförsörjning och sjukfrånvaro har därför en lika självklar plats i resultatredovisningen som den ekonomiska analysen. Men att endast rapportera uppgifter om kompetensförsörjning och sjukfrånvaro kan lika lite motiveras i resultatredovisningen som en okommenterad tabell med kostnader och intäkter. Även personaluppgifter behöver kommenteras och analyseras i förhållande till verksamheten. Bestämmelser om detta finns redan och förslaget avser egentligen bara var någonstans i årsredovisningen som denna redovisning ska komma in.
7. Undantag för små myndigheter. Sammantaget innebär de nya reglerna skärpta krav på redovisningen. För de allra minsta myndigheterna kan det dock vara tveksamt om det ökade informationsvärde som de skärpta kraven avses ge står i proportion till arbetsinsatsen att ta fram informationen. Enligt förslaget ska myndigheter som har tio eller färre anställda vara undantagna från bestämmelserna 4 – 6. Undantagsbestämmelsen är närmast identisk med den som redan gäller för redovisning av sjukfrånvaro (7 kap. 3 § i gällande FÅB).

I och med dessa förslag kommer det nu gällande andra stycket i 3 kap 1 § ("I de fall regeringen inte har beslutat om krav på åiterrapportering...") att upphöra gälla. De föreslagna reglerna fastställer vad som allmänt ska redovisas medan åiterrapporteringskraven i regleringsbrevet ska kunna användas för att begära tilläggsinformation eller för att ange preciseringar till reglerna. Om myndigheten inte har fått något åiterrapporteringskrav alls i regleringsbrevet ska regering kunna få en standardredovisning från myndigheten.

## **2. Regeltext**

### **2.1. Förordning**

## **3 kap. Resultatredovisning**

### **Allmänna bestämmelser**

1 § Resultatredovisningen skall ge en rättvisande bild av utvecklingen av myndighetens verksamhet och resultat. I denna skall ingå

- svar på regeringens återrapporteringskrav
- verksamhetsöversikt
- måluppfyllelseanalys
- ekonomisk analys
- analys av personalförhållanden

### **Svar på regeringens återrapporteringskrav**

2 § Myndigheten skall ge svar på de återrapporteringskrav som regeringen har angett i regleringsbrev eller annat beslut.

### **Verksamhetsöversikt**

3 § Myndigheten skall lämna en översikt över årets verksamhet.

### **Måluppfyllelseanalys**

4 § Myndigheten skall redovisa och kommentera i vilken utsträckning målen för verksamheten är uppfyllda.

### **Ekonomisk analys**

5 § Myndigheten skall redovisa och kommentera sin ekonomi i förhållande till verksamhetens resultat och i enlighet med den indelning för verksamheten som regeringen har bestämt.

5a § Uppgifter om kostnader och intäkter per verksamhetsgren skall varje år rapporteras till informationssystemet Hermes.

### **Analys av personalförhållanden**

6 § Myndigheten skall redovisa och kommentera sina personalförhållanden i förhållande till verksamhetens resultat.

Uppgift skall lämnas om myndighetens kompetensförsörjning enligt regeringens krav.

Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
2. sjukfrånvaro för kvinnor respektive män samt
3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30 – 49 år och 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaron för varje grupp som avses i andra stycket 2 och 3 skall anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift skall inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ.

Myndigheten ska redovisa vilka åtgärder som vidtagits för att minska och förebygga ohälsa.

Även årets personalkostnader, antalet anställda och medelantalet anställda\* skall redovisas.

\* Motsvarar det tidigare begreppet årsarbetskrafter

## Undantag

7 § Bestämmelserna i 3 kap. 4 – 6 §§ gäller inte myndigheter i vilka antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio.

## 2.2. Föreskrifter och allmänna råd

### 2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

#### ESV:s föreskrifter till 2 kap. 6 §

*Rättvisande bild*

I normalfallet förutsätts att finansiell information som lämnas med tillämpning av god redovisningssed också ger en rättvisande bild. I speciella fall kan det behövas tilläggsupplysningar för att ge en rättvisande bild. Hur begreppet rättvisande bild bör tolkas för resultatinformation behandlas i ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 3 kap. 1 §.

Undantagsvis kan kravet på rättvisande bild innebära att myndigheten måste göra avsteg från ESV:s allmänna råd. I sådana fall skall myndigheten lämna upplysning om avvikelsen och skälen till denna.

## 3 kap. Resultatredovisning

### Allmänna bestämmelser

1 § Resultatredovisningen skall ge en rättvisande bild av utvecklingen av myndighetens verksamhet och resultat. I denna skall ingå

- svar på regeringens återrapporteringskrav
- verksamhetsöversikt
- måluppfyllelseanalys
- ekonomisk analys
- analys av personalförhållanden.

### ESV:s föreskrifter till 3 kap 1 §

#### *Rättvisande bild*

För att motsvara kravet på rättvisande bild skall resultatredovisningen vara

- relevant
- tillförlitlig
- jämförbar
- begriplig
- transparent.

#### *Dokumentation*

Faktauppgifter skall baseras på dokumenterade data och mätmetoder. Även principer och metoder för urval, bearbetning och analys skall vara dokumenterade. En förteckning skall upprättas över dokumentationen.

### ESV:s allmänna råd till 3 kap 1 §

#### *Utveckling över tid*

Resultatredovisningen bör beskriva utveckling över tid. Uppgifter från det senaste året bör jämföras med uppgifter från minst två föregående år.

#### *Resultatredovisningens disposition*

Resultatredovisningen bör följa den indelning för verksamheten som regeringen har bestämt. Punkterna i 1 § ställer enbart krav på innehållet och således inte på dispositionen.

#### *Resultat*

Med resultat avses verksamhetens utflöde och hur det påverkar verksamhetens omgivning. Resultat kan beskrivas både i termer av prestationer/produkter och som följdverkningar eller effekter av prestationer/produkter.

#### *Precisering av rättvisande bild*

Relevans innebär att resultatredovisningen är väsentlig för regeringen och bygger på mått som har rimlig validitet. I t.ex. en bedömning av måluppfyllelse bör inget annat mätas än aspekter av det som målet avser.

Tillförlitlighet innebär att resultatredovisningen i allt väsentligt är fullständig och neutral, samt att den motsvarar de krav på noggrannhet som är vedertagna för olika metoder.

Jämförbarhet innebär att resultatredovisningen upprättas enligt samma principer över tiden. Jämförbarhet innebär också att lika fall mäts och analyseras på samma sätt.

Begriplighet innebär att resultatredovisningen upprättas på ett pedagogiskt sätt. Informationen bör sättas i sitt sammanhang och texten bör ha god språklig kvalitet.

Transparens innebär att resultatredovisningen upprättas på ett öppet sätt. Tillämpade principer och metoder bör nämnas och när uppgifter från andra källor används bör källorna anges.

## Svar på regeringens återrapporeringskrav

2 § Myndigheten skall ge svar på de återrapporeringskrav som regeringen har angett i regleringsbrev eller annat beslut.

### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 2 §**

Uppgifter som redovisas enligt regeringens återrapporeringskrav bör ordnas så att de enkelt kan återfinnas i resultatredovisningen.

## Verksamhetsöversikt

3 § Myndigheten skall lämna en översikt över årets verksamhet.

### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 3 §**

Översikten bör vara övergripande och kortfattad. Den bör sammanfatta all den verksamhet myndigheten har bedrivit.

## Måluppfyllelseanalys

4 § Myndigheten skall redovisa och kommentera i vilken utsträckning målen för verksamheten är uppfyllda.

### **ESV:s föreskrifter till 3 kap. 4 §**

#### *Måluppfyllelseanalysens grunder*

Myndigheten skall redovisa underbyggda bedömningar om måluppfyllelse. Som underlag för bedömningarna skall myndigheten jämföra relevanta data om verksamhetens resultat med mål i regleringsbrevet eller med operationaliserade mål som representerar de redan givna. Målen skall operationaliseras om de inte direkt kan jämföras med relevanta data.

#### *Kommentarer och förklaringar*

Måluppfyllelse skall analyseras i förhållande till en översiktlig beskrivning av de åtgärder som myndigheten har vidtagit för att nå ett mål.

Måluppfyllelse skall även analyseras i förhållande till de väsentliga interna och externa faktorer som utöver vidtagna åtgärder bedöms ha påverkat måluppfyllelsen.

### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 4 §**

#### *Operationalisering*

Att operationalisera ett mål är att omformulera eller översätta målet till något mätbart. Målets operationella definition bör vara formulerad i samma termer som de data som kan samlas in.

#### *Avgränsning*

Måluppfyllelseanalys för mål på politikområdesnivå behöver endast göras om regeringen har begärt det i regleringsbrevet eller i annat beslut.

## Ekonomisk analys

5 § Myndigheten skall redovisa och kommentera sin ekonomi i förhållande till verksamhetens resultat och i enlighet med den indelning för verksamheten som regeringen har bestämt.

### **ESV:s föreskrifter till 3 kap. 5 §**

Såväl det ekonomiska utfallet under året som utvecklingen över tiden skall kommenteras och förklaras i förhållande till verksamhetens resultat. De

externa och interna faktorer som bedöms ha påverkat det ekonomiska utfallet skall redovisas och kommenteras.

För varje verksamhetsgren skall upplysning lämnas om intäkter av anslag, övriga intäkter och kostnader för myndighetens egen verksamhet. Upplysning skall också lämnas om transfereringar, uppbördsverksamhet samt resultat från andelar i dotterföretag och intresseföretag som är hänförliga till verksamhetsgrenen. Summan av utfallen per verksamhetsgren skall överensstämma med myndighetens totala utfall enligt resultaträkningen.

Avgiftsbelagd verksamhet där en budget anges i myndighetens regleringsbrev skall redovisas och kommenteras. Redovisningen skall följa budgetens indelning och struktur.

Omfattningen av myndighetens investeringar skall redovisas och kommenteras.

### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 5 §**

Ekonomi bör analyseras såväl för myndigheten som helhet som för varje verksamhetsgren. Analysens omfattning bör stå i relation till den aktuella verksamhetens ekonomiska betydelse.

I analysen för myndigheten som helhet bör väsentlig information i de finansiella årsredovisningshandlingarna kommenteras och förklaras, samt en bedömning göras av myndighetens samlade ekonomiska situation.

Det bör framgå tydligt vilka ekonomiska resurser som har använts till vilken verksamhet. Om en verksamhetsgren är ekonomiskt omfattande bör redovisningen av såväl ekonomi som verksamhet finfördelas ytterligare, till exempel på prestationer, om detta gör kopplingen mellan ekonomiskt utfall och utförd verksamhet tydligare.

Upplysningar och kommentarer om investeringar bör lämnas per verksamhetsgren om dessa uppgår till väsentliga belopp.

Upplysning bör lämnas om sådana metoder i internredovisningen som har betydelse för hur det ekonomiska utfallet fördelas på verksamhetsgrenar. Om dessa metoder har ändrats sedan föregående år bör detta anges särskilt.

5a § Uppgift om kostnader och intäkter per verksamhetsgren skall varje år rapporteras till informationssystemet Hermes.

### **ESV:s föreskrifter till 3 kap. 5a §**

Myndigheten skall fördela samtliga kostnader och intäkter i resultaträkningen på de verksamhetsgrenar som regeringen angett i regleringsbrevet.

Inrapportering i informationssystemet Hermes skall ske i anslutning till att årsredovisningen upprättas men senast den 1 mars. De uppgifter som lämnas i Hermes skall överensstämma med uppgifterna i årsredovisningen.

### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 5a §**

Regeringens indelning i verksamhetsgrenar är inte alltid tillämplig för kostnader och intäkter i resultaträkningens avsnitt för uppbördsverksamhet. I sådana fall kan myndigheten redovisa detta utfall separat.

## **Analys av personalförhållanden**

6 § Myndigheten skall redovisa och kommentera sina personalförhållanden i förhållande till verksamhetens resultat.

Uppgift skall lämnas om myndighetens kompetensförsörjning enligt regeringens krav.

Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
2. sjukfrånvaro för kvinnor respektive män samt
3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30 – 49 år och 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaron för varje grupp som avses i andra stycket 2 och 3 skall anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift skall inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ.

Myndigheten ska redovisa vilka åtgärder som vidtagits för att minska och förebygga ohälsa.

Även årets personalkostnader, antalet anställda och medelantalet anställda\* skall redovisas.

\* Motsvarar det tidigare begreppet årsarbetskrafter

## **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 6 §**

### *Allmänt*

Förhållanden bland personalen bör förstås som faktorer som påverkar verksamhetens resultat.

### *Myndighetens mål för kompetensförsörjning m.m.*

På motsvarande sätt som för resultatmål bör personalmål följas upp och kommenteras. Måluppfyllelseanalysen bör göras i enlighet med ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 3 kap 4 §.

### *Sjukfrånvaro*

Med frånvaro på grund av sjukdom avses frånvaro under tid den anställda har rätt till:

- sjuklön från arbetsgivaren,
- sjukpenning från försäkringskassan,
- tidsbegränsad sjukersättning från försäkringskassan,
- aktivitetsersättning från försäkringskassan, eller
- rehabiliteringsersättning från försäkringskassan.

Karensdagen inräknas i sjukfrånvaron. Sjukdom som infaller under tid då den anställda normalt skulle vara ledig räknas inte som sjukfrånvaro. Sjukfrånvaro räknas oavsett sjukfrånvarons omfattning, dvs. även sjukfrånvaro under del av arbetsdag skall inräknas motsvarande sjukfrånvarons omfattning. T.ex. räknas en halv dags sjukfrånvaro om arbetstagaren är frånvarande från sin tjänst under en halv dag.

### *Ordinarie arbetstid*

Med ordinarie arbetstid avses i detta sammanhang tillgänglig arbetstid. Den tillgängliga arbetstiden omfattar möjliga arbetsdagar och beräknas dels utifrån den del av året som arbetstagaren varit anställd, dels utifrån anställningens aktuella omfattning.

I den tillgängliga arbetstiden ingår t.ex. semester, föräldraledighet och sjukfrånvaro enligt definitionen ovan. Däremot ingår inte tjänstledighet på hel- eller deltid utan lön från arbetsgivaren, med anledning av t.ex. studier, små barn, delpension eller sjukersättning som inte är tidsbegränsad.

Den tillgängliga arbetstiden utgörs av den anställdes aktuella normaltjänstgöringstid. Någon korrigerings skall därför inte göras för vare sig intjänad eller uttagen kompensationsledighet, mertid, overtid etc. Ej heller tid när den anställda normalt skulle vara ledig t.ex. lördagar eller helgdagar inräknas i den tillgängliga arbetstiden.

Det är samtliga anställdas tillgängliga arbetstid som skall summeras. I normalfallet innebär det att arbetstiden för både tillsvidareanställda och visstidsanställda summeras. En förutsättning är att arbetstagaren har en på förhand fastställd arbetstid.

### *Långtidssjukfrånvaro*

60-dagarsperioden börjar räknas från första anmälda sjukdag.

Med frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer avses 60 sammanhängande kalenderdagar oavsett sjukfrånvarons omfattning under varje kalenderdag. Perioden räknas inte som sammanhängande om den avbryts av att den anställde återinträder i tjänst. Med återinträde i tjänst avses att den anställde arbetar under en hel dag/helt arbetspass och att inget löneavdrag på grund av sjukfrånvaro, helt eller delvis, görs den dagen/det arbetspasset.

Vid fastställande av om sjukfrånvaron i det enskilda fallet pågått i 60 kalenderdagar eller mer skall sjukdagar som infaller före redovisningsperioden medräknas. I sådant fall redovisas dock endast den del av sjukfrånvaron som faller inom räkenskapsåret. Däremot räknas inte sjukdagar efter redovisningsperiodens utgång.

### *Grupprelaterad sjukfrånvaro*

Med antal menas medelantalet anställda i gruppen under året.

Om någon av följande förutsättningar är uppfyllda måste en myndighet göra ytterligare beräkningar för sjukfrånvaron i respektive grupp:

- När antalet män och/eller antalet kvinnor är fler än tio
- När antalet i någon eller några av följande åldersgrupper är fler än tio;
  - 29 år eller yngre
  - 30 – 49 år
  - 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaro skall anges för respektive grupp, t.ex. sätts kvinnors sjukfrånvaro i relation till den tillgängliga arbetstiden för kvinnor. Uppgifter som kan hänföras till enskild individ får dock inte lämnas. Det måste avgöras från fall till fall om omständigheterna är sådana att en uppgift kan hänföras till någon enskild individ. En tumregel är att det bör finnas minst tre individer med sjukfrånvaro i en grupp för att uppgift om sjukfrånvaro för gruppen skall kunna lämnas. Vid tveksamhet bör myndigheten avstå. Risker för motsatstolkningar bör vägas in vid bedömningen av om uppgiften får lämnas eller inte.

Myndigheten får själv, på ett konsekvent sätt, bestämma när brytpunkten för respektive ålder infaller.

Tillgänglig arbetstid för en grupp utgörs av den vid årets slut ackumulerade tillgängliga arbetstiden för gruppen.

### *Personalkostnader*

Årets personalkostnader skall specificeras på

- löner
- sociala avgifter, varav
- pensionskostnader
- övriga personalkostnader.

### *Antalet anställda*

Med antalet anställda avses antalet anställda personer vid räkenskapsårets utgång oberoende av tjänstgöringsgrad. Om antalet vid årets utgång väsentligt avviker från en rättvisande bild av förhållandena under hela räkenskapsåret, t ex beroende på att myndigheten haft många säsonganställda, bör upplysningar om avvikelserna lämnas.

### *Medelantalet anställda\**

Med medelantalet anställda avses i detta sammanhang antal anställda personer omräknat till heltidsarbetande. Omräkningen innebär att deltidsanställd personal ingår i summa antal personer med den procentandel av en heltidstjänst som deras tjänstgöring utgör. En halvtidstjänstgörande person ingår således i summan som 0,5 årsarbetskrafter. Tjänstledigheter för t.ex. studier, annan tjänst och föräldraledighet bör beaktas liksom nyanställda och avgångna. Däremot görs normalt inte korrigering för semester, kortare sjukdomsperioder, övertid och kompensationsledigheter.

\* Motsvarar det tidigare begreppet årsarbetskrafter.

## Undantag

7 § Bestämmelserna i 3 kap. 4 – 6 §§ gäller inte myndigheter i vilka antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio.

### 3. Inledning

Sju nya och omdisponerade paragrafer föreslås till tredje kapitlet om resultatredovisning i förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Dessa paragrafer ersätter de befintliga (se bilaga). Även förslag till nya föreskrifter och allmänna råd har utarbetats och även dessa ersätter de befintliga.

Förslagen har utarbetats av Kenneth Eliasson (projektledare), Staffan Jonsson, Martina Lindberg och Anne-Marie Ögren. Samtliga från ESV/RFS. Utöver ESV:s interna beredning har förslagen vid flera tillfällen stämts av med Finansdepartementet (FiBa/Bus), olika fackdepartement, Riskrevisionsverket/Riksrevisionen, Redovisningsrådet och ESV:s ekonomichefs- och kontrollerråd.

Förslagen har utarbetats med sikte på att det nya tredje kapitlet ska kunna träda i kraft den 1 januari 2006.

#### 3.1. Utgångspunkter och vägval

Syftet med de föreslagna ändringarna är en generellt bättre informationskvalitet i myndigheternas resultatredovisningar. Ändringarna innebär en skärpning av redovisningskraven.

Det är oomtvistligt att myndigheternas resultatredovisningar är av skiftande kvalitet (ESV 2002:14 och ESV dnr 79-948/2003). Myndigheter som får låga poäng på resultatinformationen i sina årsredovisningar har i allmänhet också en svag intern mål- och resultatstyrning (ESV 2002:14). Med skärpta krav på resultatredovisningen förväntas inte bara informationskvaliteten bli bättre. Skärpta redovisningskrav kan också ge incitament att utveckla den interna mål- och resultatstyrningen.

Kvaliteten på informationen kan även ha en självständig påverkan på mål- och resultatstyrningen. Resultatinformation som inte motsvarar en viss kvalitativ standard kan möjligen användas i något avseende (se ESV 2003:4), men den kan inte fullt ut användas i mål- och resultatstyrningen. För en bred informationsanvändning inom ramen för mål- och resultatstyrningen (internt och externt) behöver informationen ha vissa bestämda egenskaper.

Utifrån en strävan att utveckla mål- och resultatstyrningen – oavsett nivå i staten – blir det ganska uppenbart vilka egenskaper hos informationen som passar bättre än andra. Att till exempel säga något om mål och kostnader är att säga något som har med resultatinformation att göra. Det är givet. Därutöver kan olika egenskaper hos sådan information passa olika bra. Det kan passa bättre med underbyggda slutsatser om måluppfyllelse än bara upplysningar om vad myndigheten har gjort för att nå målet. Det kan passa

bättre med analyser av ekonomin i förhållande till verksamhetens resultat än bara tabellsammanställningar över verksamhetens kostnader. Det är några exempel på egenskapsdimensioner hos informationen, som kan höra ihop med en ansats att utveckla mål- och resultatstyrningen. Dock förekommer de bättre egenskaperna bara i vissa fall i dag. ESV:s förslag avses därför kunna skapa förutsättningar för en generell uppgradering av dokumentet för resultatredovisning.

Som motkandidat – för argumentationens skull – kan vi ställa en förenklad årsredovisning. En sådan årsredovisning har ibland diskuterats och den kan tänkas finnas i minst två varianter.

Den ena varianten skulle bestå i att alla myndigheter ger en kortfattad sammanfattning av årets verksamhet. Åtterrporteringskraven i regleringsbrevet tonas ned och innehållet blir i stort sett vad myndigheterna gör det till. De finansiella årsredovisningshandlingarna skulle bara behöva inledas med en sammanfattande beskrivning av årets verksamhet. I och för sig kan en sådan årsredovisning vara både enkel och snabb att upprätta men förmodligen skulle den gå på tvärs mot allt vad mål- och resultatstyrning heter. Mål- och resultatstyrning är beroende av återkopplingsaspekten. Om denna aspekt rycks undan blir mål- och resultatstyrning inget annat än några tomma ord.

Den andra varianten skulle bestå i att formen för återkopplingen finns kvar men att myndigheterna endast levererar begärda data enligt fastställda mallar. All bearbetning och analys görs sedan av Regeringskansliet. Denna variant fordrar dock en annan kapacitet hos Regeringskansliet än vad som normalt finns i dag (Molander m.fl. 2002). Med befintlig kapacitet hos Regeringskansliet skulle denna typ av förenklad årsredovisning mest bara resultera i att data läggs på hög. Eftersom vi antar att Regeringskansliet under överskådlig tid kommer att ha den kapacitet det har i dag skulle återkopplingsaspekten falla även här. Den skulle bli en form utan informativt innehåll.

I perspektivet att utveckla mål- och resultatstyrningen kan en förändring till en enklare årsredovisning bara göras under en förutsättning: att en sådan årsredovisning kompletteras med ett ytterligare dokument.

Mål- och resultatstyrning behöver inte vara villkorad av dokumentet årsredovisningen för den kontinuerliga rapporteringen. Om dokumentet årsredovisningen inte duger kan ett nytt dokument införas. Här kan vi tänka oss att årsredovisningen blir förenklad på samma sätt som i förstnämnda förenklingsvarianten. I detta förenklade skick kan den i stort sett bara ha funktionen att ange hur myndigheten har skött sin ekonomi och i övrigt vara lättsam läsning för myndighetens målgrupper. I stället för årsredovisningen blir det ett fördjupat dokument som ska kunna passa ihop med en utvecklad mål- och resultatstyrning. Dokumentets tyngt kan innebära att det blir mest resurseffektivt att upprätta det med längre tidsintervall, kanske vart fjärde år. Dess innehåll, som till exempel måluppfyllelseanalys och ekonomisk

analys, bestäms av regler. Åtterrappporteringskrav i regleringsbrevet ska dock kunna komplettera regelkraven.

Möjligen kan denna uppdelning tyckas tilltalande, ett förenklat dokument årligen och ett fördjupat dokument vart fjärde år. Scenariot är emellertid omgärdat av tre besvärande osäkerheter. För det första går det inte att lita på att regeringen håller en ämnat förenklad årsredovisning fri från alltför många och krångliga åtterrappporteringskrav. För det andra är det tveksamt om Riksrevisionen kommer att revidera en fördjupad resultatredovisning. För det tredje – och det hör delvis ihop med den andra osäkerheten – den fördjupade resultatredovisningen riskerar att brista i trovärdighet likt den fördjupade anslagsframställningen på sin tid.

Huvudförslagen i föreliggande rapport kan varken ses som en förenkling eller som en fördjupning. I stället kan de betraktas som en vidareutveckling. Enligt detta alternativ ska årsredovisningen vara försedd med en light-version av den fördjupade resultatredovisningen. I årsredovisningens resultatredovisningsdel ska myndigheten

- beskriva verksamheten
- analysera måluppfyllelsen
- analysera ekonomin
- analysera vissa personalförhållanden, samt
- upprätta resultatredovisningen enligt regleringsbrevet.

Dessa punkter skulle till stor del också kunna vara utmärkande för en fördjupad resultatredovisning. Men som vi tänker oss analyserna i de olika dokumenten kan vi se en skillnad i svårighetsgrad framför oss. Analyserna skulle bli mer avancerade i en fördjupad resultatredovisning. Dessutom kanske en ytterligare punkt om till exempel omvärldsanalys kunde göra skäl för sig i en fördjupad resultatredovisning. De konkreta förslagen i föreliggande rapport avser dock endast alternativet vidareutvecklad årsredovisning.

I förslagspaketet om en vidareutvecklad årsredovisning är kraven på de olika analyserna öppna för flexibilitet. Regeringen kan undanta någon myndighet från att göra vissa analyser och kanske rent av begära in en förenklad årsredovisning. Det kan finnas någon myndighet vars verksamhet inte passar för mål- och resultatstyrning. Myndigheternas storlek är också en dimension att ta hänsyn till. De minsta myndigheterna ska om regeringen inget annat begär i regel göra förenklade årsredovisningar. För de minsta myndigheterna skulle dock den så viktiga återkopplingsaspekten kunna tillgodoses genom några väl valda åtterrappporteringskrav i regleringsbrevet.

En miniminivå för den kvalitativa standarden föreslås gälla som ett oantastligt krav. Samtliga myndigheter ska redovisa i enlighet med en rättvisande bild. Vad en myndighet påstår i årsredovisningens resultatredovisningsdel ska motsvara principerna relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet, begriplighet och transparens.

Några väsentliga följder av dessa ändringar antas bli dessa:

- Vissa myndigheter som i dag har svaga resultatredovisningar får incitament att ställa om sin interna styrning till något som liknar intern mål- och resultatstyrning.
- Den mål- och resultatstyrning som kännetecknar vissa av regeringens myndighetsrelationer kan på grund av en generellt bättre informationskvalitet i återkopplingen flytta fram sina positioner och skapa förutsättningar för en effektivare statsförvaltning.
- Flertalet årsredovisningar blir dokument som tål kritik och kan spridas till alla som vill granska och studera vad som görs och åstadkoms i staten.

### **3.2. Mål- och resultatstyrningens årliga rapportering: ett signalsystem som föregår fördjupning**

Vi antar att det råder en ganska bred förståelse om vad mål- och resultatstyrning är, åtminstone i allmänna termer. Men för att inga missförstånd ska uppstå återger vi ändå de bärande komponenterna i detta styrsystem. Det kan finnas skäl att uttryckligen beskriva hur och på vilka sätt en årlig rapportering – av viss kvalitativ standard – kan ingå i mål- och resultatstyrningen.

Ett syfte med mål- och resultatstyrning är en förbättrad (effektivare, produktivare, säkrare, jämnare, kundnöjdare, etc.) verksamhet. Det kan bland annat gå ut på att pröva vilka aktiviteter och prestationer som ger mest måluppfyllelse för pengarna. Myndigheten kan till exempel pröva om ett nytt och billigare sätt att utföra en viss prestation kan leda till att måluppfyllelsen blir bättre än tidigare. Det kan också vara ägnat för avgöranden om när ytterligare insatser inte längre behövs. Myndigheten har kanske som uppgift att utveckla något men det finns knappast anledning att överutveckla detta något. Mål- och resultatstyrning är till för att förbättra resultatet men inte in absurdum. Beroende på vilka behov som uppstår och avtar ska finansiering kunna omfördelas.

En ”lagom” förbättrad verksamhet är dessutom beroende av hur resurserna hanteras. Har myndigheten skött sin ekonomi på sådant sätt att resultatet har blivit optimalt? Har myndighetens personalpolitik gynnat ett tillräckligt gott resultat?

Dessa avgöranden och frågeställningar förutsätter information av flera slag. I första hand blir det information om såväl utförda prestationer som graden av måluppfyllelse. Att myndigheten har fått allting avklarat blir inte med automatik samma sak som att myndigheten har fått alla mål uppfyllda. Analysen av det senare syftar till att pröva det förra. Saknas en måluppfyllelseanalys lämnar resultatredovisningen ingen grund för en bedömning om det var rätt saker som myndigheten gjorde för pengarna.

Förklaringar om varför det blev som det blev kan förutsätta information om resurshanteringen. Att det finns personal och finansiering är nödvändiga faktorer men de behöver inte vara tillräckliga för att rätt saker ska bli gjorda. Avvikelse kan bero på skevheter i kompetensförsörjningen och den interna ekonomiska resursfördelningen.

Krav på redovisning ger skärpa åt verksamheten. Detta är en viktig men ibland förbisedd aspekt av mål- och resultatstyrning. Den ställer användningsproblematiken i ett särskilt perspektiv. Resultatinformationen behöver inte alltid komma till användning hos mottagaren. Mål- och resultatstyrning kan fungera som avsett trots att någon aktiv informationsanvändning på mottagarsidan inte kan beläggas. Myndighetens verksamhet kan bli skäligen förbättrad i vilket fall, just på grund av att myndigheten ska rapportera sitt resultat. Likväl behöver informationen ha sådan kvalitet att den kan användas till de avgöranden och frågeställningar som definierar mål- och resultatstyrningen.

Funktionell användning av resultatinformation kan graderas enligt minst tre olika nivåer:

1. Avgöranden om anslagstilldelning och fortsatt inriktning.
2. Avgöranden om vilken ytterligare och preciserad information som behövs för kommande avgöranden på den övre nivån.
3. Allmänna frågor om verksamhetens inriktning och omfattning.

Som vi känner till är det ovanligt att årsredovisningens resultatinformation kommer till användning på den övre nivån (1). Det är i varje fall sällan som denna information direkt leder till beslut om förändringar (ESV 2003:4, s. 16). Även om resultatredovisningen används tillsammans med annan information blir informationen om resultatet normalt inte utslagsgivande för de beslut som fattas (ESV 2003:4, s 14f). Enligt vår uppfattning är det också orealistiskt att alltid ha sådana förväntningar.

Kontinuerlig rapportering av lättare slag (årsredovisningen) bör dock kunna föregå diskontinuerlig resultatinformation av tyngre slag (utvärderingar, offentliga utredningar, forskningsrapporter, etc.). Lättare information bör kunna leda till att tyngre information tas fram. Det förutsätter att informationen är sådan att initierade frågor kan ställas. Ibland kan det vara tillräckligt att bara frågorna blir ställda. Att kunna använda årsredovisningens resultatinformation enligt denna mellannivå (2) är att kunna använda den som ett signalsystem. Det betraktar vi som en rimlig ambition.

Att resultatinformation ska kunna väcka frågor om verksamhetens inriktning och omfattning är basalt. Information som saknar sådan potential kan inte kvalificera sig som resultatinformation.

All funktionell användning är varianter av användning enligt lägsta nivå (3). Informationen ska åtminstone vara sådan att den leder till sporadiska och kanske chansartade frågor. Med bättre informationskvalitet kan frågorna

bli mer preciserade. Med ytterligare något steg uppåt i kvalitetshierarkin kan underbyggda beslut fattas.

Självfallet är det bra om årsredovisningen kan vara ett fullgott beslutsunderlag i någon fråga. Men det finns ingen anledning att döma ut övrig användning (aktiv eller passiv) som hör ihop med mål- och resultatstyrning. Om årsredovisningens resultatinformation kan figurera i olika typer av sidoanvändningar så är även det välkommet. Vår avsikt är dock att informationen minst ska kunna vara duglig upp till andra nivån. Det innebär att vi ser den årliga resultatredovisningen som ett signalsystem för att generera frågor och studier snarare än som ett komplett beslutsunderlag.

### **3.3. Disposition**

I det följande behandlas en paragraf per kapitel. Varje kapitel inleds med förslag till förordningstext och kommentarer till detta förslag. Kapitlen behandlar sedan förslag till föreskrifter och allmänna råd samt kommentarer till de olika styckena i regeltexten. Rapporten avslutas med förslag och kommentarer till följändringar i förordningens andra kapitel.

## 4. Allmänna bestämmelser om resultatredovisning

### Förslag

1 § Resultatredovisningen skall ge en rättvisande bild av utvecklingen av myndighetens verksamhet och resultat. I denna skall ingå

- svar på regeringens återrapporteringskrav
- verksamhetsöversikt
- måluppfyllelseanalys
- ekonomisk analys
- personalredovisning.

### Kommentar till förslag om förordningstext

I dag finns det ingen övergripande bestämmelse för resultatredovisning. I förordningens 3 kap nämns bara vad resultatredovisningen ska kretsa kring, dvs. mål, återrapporteringskrav och kostnader enligt viss indelning. Därmed missas en del ledande begrepp för informationens kvalitet och informationens beståndsdelar.

Första stycket liknar en motsvarande regel för bolag, kommuner och landsting. Men det som för andra kallas förvaltningsberättelse har i detta förslag benämningen resultatredovisning. För statliga myndigheter är det ett etablerat ord.

Punkterna efter första stycket anger vilket innehåll som resultatredovisningen ska ha (jämför 2 kap 4 § om årsredovisningens innehåll). Det finns inget som hindrar att myndigheten lägger till ytterligare innehåll. Sådant frivilligt innehåll kan vara generaldirektörens förord, myndighetens organisation, etc. I största möjliga mån undviker vi förbud i regeltexten.

Uttrycket ”rättvisande översikt” används i reglerna för bolag, kommuner och landsting. Här föreslås ”rättvisande bild”. På en mycket allmän nivå kan detta begrepp definieras på samma sätt för både resultatredovisning och finansiell redovisning. För båda typer av redovisning kan det finnas en kärna av vissa bestämda kvalitetsaspekter, nämligen relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet, begriplighet och transparens.

En sådan definition finns inte i föreskrifterna till rättvisande-bild-paragrafen i förordningens 2 kap. Där sägs bara att rättvisande bild är ungefär samma sak om god redovisningssed. För att ta reda på vad regelverket har att säga om god redovisningssed får man gå till förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring. Där sägs att redovisningsreglerna är uttryck för

god redovisningssed och att för att få vägledning när reglerna inte räcker till ska man vända sig till Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Finansinspektionen. Emellertid kan man inte från någon av dessa få vägledning när det gäller resultatredovisning. Eventuellt skulle ESV:s föreställningsram om rättvisande bild (ESV 2002:8) kunna ge vägledning. Men denna föreställningsram avser inte resultatredovisning. ESV:s föreställningsram avser bara finansiell redovisning. Utifrån gällande regelverk och andra auktoritativa uttalanden hamnar man således i ett tomrum när det gäller rättvisande bild för resultatredovisning.

Med referens till gällande regler blir detta ett dilemma. Vi har resultatredovisning och vi har finansiell redovisning. De är av olika karaktär och vi står inte inför ett val mellan den ena eller den andra. Dessutom har vi rättvisande bild och det är svårt att tolka andemeningen i gällande förordning på annat sätt än att rättvisande bild ska gälla hela årsredovisningen. Regeringen säger uttryckligen att ”årsredovisningens delar skall [...] ge en rättvisande bild” (FÅB, 2 kap. 6 §) och att en av dessa delar ska vara resultatredovisningen (FÅB, 2 kap. 4 §).

Problemet fordrar en lösning. På en hög abstraktionsnivå låter vi rättvisande bild beteckna ett och samma begrepp, oavsett om det handlar om resultatredovisning eller finansiell redovisning. Eftersom de båda typerna av redovisning praktiskt sett skiljer sig åt måste de konkreta exemplen på rättvisande bild bli olika för de olika redovisningstyperna. Det innebär att vi i förordningens regeltext bör kunna begagna begreppet rättvisande bild enligt en och samma betydelse. Men i ESV:s föreskrifter och allmänna råd till rättvisande bild – som av nödvändighet blir präglade av de olika redovisningspraktikerna – bör vi när det gäller kontexten resultatredovisning kunna tillämpa begreppet rättvisande bild på ett sätt som inte riktigt går att tillämpa i kontexten finansiell redovisning och omvänt. Skillnaderna kanske blir små men de kommer att finnas där likafullt.<sup>1</sup>

Den lösning vi erbjuder är så vitt vi kan bedöma logiskt oantastlig. Vertikalt ska varje konkret tolkning av rättvisande bild vara härledbar från den abstrakta definitionen av rättvisande bild. Horisontellt ska distinktionen mellan de två redovisningskontexterna undanröja eventuella motstridigheter mellan olika konkreta tolkningar av rättvisande bild.

## Förslag

### ESV:s föreskrifter till 3 kap 1 §

<sup>1</sup> Detta sätt att resonera utgår delvis från Steven Lukes (1990) *Moral Conflict and Politics*. Oxford: Clarendon Press. Med hjälp av tudelningen i ideal på en hög abstraktionsnivå och konkreta tolkningar av de abstrakta idealen undersöker han värdekonflikter mellan bl.a. egalitarianer och libertarianer. På en hög abstraktionsnivå, menar han, kan egalitarianer stå eniga med libertarianer. Båda grupper kan vara överens om jämlikhet i betydelsen icke-diskriminering och frihet i betydelsen autonomi. På en konkret tillämpningsnivå har de dock olika uppfattningar om vad som kan diskriminera en person och vilka villkor som måste vara uppfyllda för att kunna kalla en person autonom (s. 66f).

### *Rättvisande bild*

För att motsvara kravet på rättvisande bild skall resultatredovisningen vara

- relevant
- tillförlitlig
- jämförbar
- begriplig
- transparent.

### *Dokumentation*

Faktauppgifter skall baseras på dokumenterade data och mätmetoder. Även principer och metoder för urval, bearbetning och analys skall vara dokumenterade. En förteckning skall upprättas över dokumentationen.

## **Kommentar till förslag om föreskrifter**

I första stycket anges vad som krävs för en rättvisande bild av resultatet. För de finansiella delarna finns motsvarande principer utanför regelverket. Syftet att i det fallet lägga principerna utanför regelverket är att ESV:s regeländringar ska kunna göras på ett konsekvent sätt. För resultatredovisningen, som inte till närmelsevis har ett så omfattande regelverk, blir det naturligare att lägga principerna direkt i regelverket. Eftersom resultatredovisningar från olika myndigheter både kan och bör ha stor innehållslig variation blir det inte så mycket ESV som ska tillämpa principerna för sina regeländringar utan mer myndigheterna som ska tillämpa principerna för sina resultatredovisningar. Det helt överskuggande motivet för principerna i regelverket är att de förväntas leda till en allmän höjning av informationskvaliteten. Ligger de endast utanför regelverket (som i ESV 2002:14) förväntas de i stort sett bara bli tillämpade av sådana myndigheter som redan vill förbättra resultatredovisningens informationskvalitet.<sup>2</sup>

I andra stycket ligger kravet på ”ordning-och-reda-pärm” eller motsvarande. Det är ingen större skillnad från vad som gäller i dag. Enkät svar och andra underlag ska vara ordnade och tillgängliga, både för myndigheten själv och för revisorerna. Den föreslagna skrivningen är dock lite mer preciserad än den tidigare.

## **Förslag**

### **ESV:s allmänna råd till 3 kap 1 §**

<sup>2</sup> ESV har mätt informationskvaliteten i en panel bestående av ett 80-tal myndigheters årsredovisningar före och efter publiceringen av principerna i skriften *Effektiv resultatredovisning* (ESV 2002:14). Någon allmän kvalitetshöjning mellan mätningarna kunde inte styrkas, åtminstone inte med någon rimlig säkerhet. Se ”Informationskvaliteten i myndigheternas årsredovisningar 2002” (ESV dnr 79-948/2003).

#### *Utveckling över tid*

Resultatredovisningen bör beskriva utveckling över tid. Uppgifter från det senaste året bör jämföras med uppgifter från minst två föregående år.

#### *Resultatredovisningens disposition*

Resultatredovisningen bör följa den indelning för verksamheten som regeringen har bestämt. Punkterna i 1 § ställer enbart krav på innehållet och således inte på dispositionen.

#### *Resultat*

Med resultat avses verksamhetens utflöde och hur det påverkar verksamhetens omgivning. Resultat kan beskrivas både i termer av prestationer/produkter och som följdverkningar eller effekter av prestationer/produkter.

#### *Precisering av rättvisande bild*

Relevans innebär att resultatredovisningen är väsentlig för regeringen och bygger på mått som har rimlig validitet. I t.ex. en bedömning av måluppfyllelse bör inget annat mätas än aspekter av det som målet avser.

Tillförlitlighet innebär att resultatredovisningen i allt väsentligt är fullständig och neutral, samt att den motsvarar de krav på noggrannhet som är vedertagna för olika metoder.

Jämförbarhet innebär att resultatredovisningen upprättas enligt samma principer över tiden. Jämförbarhet innebär också att lika fall mäts och analyseras på samma sätt.

Begriplighet innebär att resultatredovisningen upprättas på ett pedagogiskt sätt. Informationen bör sättas i sitt sammanhang och texten bör ha god språklig kvalitet.

Transparens innebär att resultatredovisningen upprättas på ett öppet sätt. Tillämpade principer och metoder bör nämnas och när uppgifter från andra källor används bör källorna anges.

### **Kommentar till förslag om allmänna råd**

Ingen redovisad uppgift bör stå helt för sig själv. Allt som redovisas bör relateras till något. Det enklaste sättet att göra detta är att uttala sig om utveckling och skillnader mellan år. Första stycket anger att uppgifter bör lämnas för minst två föregående år.

En snarlik bestämmelse återfinns i gällande regelverk. I föreliggande förslag har vi dock nedgraderat bestämmelsen från föreskrift till allmänt råd. Det är inte ovanligt med nya och unika uppdrag, nytillkomna verksamhetsdelar och liknande. Till sådant kan det omöjligtvis finnas uppgifter från föregående år. Myndigheternas verksamheter är på samma gång dynamiska och statiska

och det bör återspegla sig i regelverket. Något som därför också behöver tydliggöras är angivelsen ”minst” tre år. Därmed ska bestämmelsens inte kunna uppfattas som att tre år är det maximala antalet år. Om förutsättningarna är de rätta kan det hända att den mest intressanta informationen framträder först i långa tidsserier.

Även till resultatredovisningens disposition föreslår vi en bestämmelse. I gällande regelverk finns ett krav om att kostnader och intäkter ska redovisas enligt den indelning som regeringen har bestämt. Detta krav bör naturligtvis inte bara gälla kostnader och intäkter. Resultatredovisningen som helhet bör vara indelad i verksamhetsgrenar eller i verksamhetsområden.

När det gäller punkterna om resultatredovisningens innehåll bör dessa inte uppfattas som att varje punkt måste ha ett eget kapitel. För de olika delarna bör myndigheterna själva kunna välja disposition. Man kan tänka sig flera alternativ, allt från att varje del vävs samman i kapitel för kapitel till att respektive del har ett eget kapitel.

Begreppet ”resultat” förekommer i 1 §. En kortfattad definition av detta begrepp kan därför fylla sin plats. Definitionen implicerar att verksamheten föregår ett resultat. Man bedriver en verksamhet för att åstadkomma ett resultat.

Definitionen understödjer möjliga förhållanden mellan verksamhetsöversikten, måluppfyllelseanalysen och den ekonomiska analysen. I verksamhetsöversikten beskriver myndigheten vad den har gjort i syfte att nå sina mål och övriga åtgärder under året. Det blir en beskrivning av årets verksamhet. I måluppfyllelseanalysen redovisar myndigheten målens uppfyllelse och vad måluppfyllelsen kan bero på. Resultatet i termer av t.ex. prestationernas kvalitet och effekterna i samhället brukar kunna indikera måluppfyllelsen. Men eftersom det kan hända att myndigheten bara delvis har bidragit till att ett mål blir uppfyllt blir det en öppen fråga huruvida måluppfyllelsen står i paritet med kostnaderna. Det är till verksamheten som kostnaderna kan knytas och dessa förklaras och kommenteras i den ekonomiska analysen. Ekonomin hör mest ihop med verksamheten. Måluppfyllelsen hör mest ihop med resultatet. Bryggan mellan dessa är verksamhetsöversikten.

I och för sig kan det finnas ett fält där ekonomi och måluppfyllelse strålar samman.<sup>3</sup> Men exakt vad och hur mycket som kan rymmas i detta fält får tills vidare vara outrett. Det är ett ämne för fortsatt utveckling.

Övriga stycken avser definitionerna till föreskriftens principer för rättvisande bild. Definitionerna är medvetet formulerade på en ganska övergripande nivå. De ska kunna täcka in variationer på en lägre, mer konkret tillämpningsnivå. Se vidare ESV 2002:14, s 56ff.

---

<sup>3</sup> Produktivitet kan behandlas i skärningen mellan måluppfyllelseanalys (givet ett sådant mål) och ekonomisk analys.

## 5. Svar på regeringens återrapporteringskrav

### Förslag

2 § Myndigheten skall ge svar på de återrapporteringskrav som regeringen har angett i regleringsbrev eller annat beslut.

### Kommentar till förslag om förordningstext

Redovisningen ska kunna anpassas efter regeringens differentierade informationsbehov, som kan bli olika beroende på myndighet och verksamhet. Formuleringen som föreslås är i stort sett identisk med formuleringen i gällande regelverk. Formuleringen ska vara kvar för att uttryckligen ange att regeringen kan göra myndighetsspecifika anpassningar av innehållet i resultatredovisningen. Denna avsikt hade man också med 1996 års regelverk, när resultatredovisningen knöts till regleringsbrevet. Men då var differentieringsavsikten invävd i en annan avsikt: man ville engagera Regeringskansliets myndighetshandläggare i mål- och resultatstyrningen. I dag finns det en helt annan medvetenhet bland myndighetshandläggarna. På grund av det utvecklingsarbete som har bedrivits med bl.a. årliga resultatdialoger och dialoger under regleringsbrevsskrivandet är det i dag svårt att som myndighetshandläggare inte engagera sig i mål- och resultatstyrningen. För endast engagemangets skull behöver resultatredovisningen inte längre vara knuten till regleringsbrevet. Det är snarare tiden som inte alltid räcker till.

Vi ser mer flexibelt på regleringsbrevets återrapporteringskrav. I vissa fall kanske det inte behövs några återrapporteringskrav alls i regleringsbrevet. En resultatredovisning som uteslutande utformas enligt föreslagna regler ska kunna gälla som standardinformation för regeringen. Men i vissa andra fall, där regeringen vill följa upp vissa grupper av myndigheter på ensartat vis (t.ex. grupperna länsstyrelser och högskolor), kan detta förslag knappast reducera kravmängden i regleringsbrevet. Detta är två ytterligheter och däremellan kan en rad varianter finnas. Innebörden blir att oavsett var man väljer att placera sig på denna skala är det regeringens informationsförsörjning som är det primära, inte en viss bestämd form för den.

### Förslag

#### ESV:s allmänna råd till 3 kap. 2 §

Uppgifter som redovisas enligt regeringens återrapporteringskrav bör ordnas så att de enkelt kan återfinnas i resultatredovisningen.

### **Kommentar till förslag om allmänt råd**

Redovisning enligt återrapporteringskrav bör enkelt kunna hittas i årsredovisningen. Det är en service till årsredovisningens primära mottagare. Regeringskansliets myndighetshandläggare ska inte behöva leta efter begärd information.

## 6. Verksamhetsöversikt

### Förslag

3 § Myndigheten skall lämna en översikt över årets verksamhet.
--

### Kommentar till förslag om förordningstext

Denna paragraf har flera viktiga funktioner. För det första ska paragrafen skapa underlag för målformulering. Praktiskt taget alla myndigheter har mångfacetterade verksamheter, även inom ramen för respektive verksamhetsgren. Ett mål per verksamhetsgren blir antingen övergripande och trivialt eller specifikt och styrande för en del av verksamhetsgrenen. Den ena måltypen behöver inte vara bättre än den andra. Men för att kunna avgöra vad i myndighetens verksamhet som lämpar sig för preciserade mål behövs en helhetsbild av verksamheten.

Nu är det i och för sig inte meningen att årsredovisningen ska vara det enda underlaget för avgöranden om vad som ska styras och följas upp. Informella kontakter mellan departementet och myndigheten har ofta den mer dominerande rollen för styrning och uppföljning. Årsredovisningen bör dock kunna dokumentera vissa av utgångspunkterna för styrning och uppföljning.

Målformulering ska kunna vara ett flexibelt styrmedel, som ska ha förutsättningar att lyfta svagheter i verksamhetsgrenarna. När en tidigare svaghet fungerar som det är tänkt tar man tag i nästa svaghet och sätter upp ett mål för den. Om inga svagheter alls kan noteras följer man de delar i respektive verksamhetsgren som riskerar att försvagas. En sammanfattande beskrivning av verksamheten kan ge ett litet men ändå viktigt bidrag till processen att formulera utbytbara mål.

För det andra ska paragrafen ge förutsättningar att ställa ekonomiskt utfall mot verksamhetens innehåll. I enlighet med 1 kap 4 § i gällande förordning ska redovisningen avse all verksamhet som myndigheten ansvarar för. Detta ska gälla för resultatredovisning såväl som för ekonomisk redovisning. Totalredovisning på båda ställen fordras för att stärka sambandet mellan resultatstyrning och finansiell styrning. Gällande restriktion i ESV:s föreskrifter till 3 kap 1 § – om att resultatredovisningen nästan uteslutande ska följa regleringsbrevets återrapporeringskrav – verkar i motsatt riktning och är potentiellt oförenlig med 1 kap 4 §. Det är nämligen sällan som regleringsbrevets återrapporeringskrav kan avse all verksamhet. Därför blir det ofta ett asymmetriskt förhållande mellan ekonomi och verksamhet. Ett starkt samband förutsätter symmetri.

För det tredje är denna paragraf avsedd för små myndigheter. Myndigheter med tio eller färre anställda ska vara undantagna från resultatredovisning enligt paragraferna 4 till 6. Små myndigheter ska ändå göra en verksamhetsöversikt. Paragrafens ganska oprecisa formulering är tänkt att skapa utrymme för decentraliserad verksamhetsanpassning.

## **Förslag**

### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 3 §**

Översikten bör vara övergripande och kortfattad. Den bör sammanfatta all den verksamhet myndigheten har bedrivit.

## **Kommentar till förslag om allmänt råd**

Det bör poängteras att verksamhetsöversikten, trots kravet på allomfattande redovisning, bör var en sammanfattande beskrivning på övergripande nivå. Detaljerad redovisning har inget stöd av denna bestämmelse. Årsredovisningen bör vara så kortfattad som möjligt.

Att det bör vara en sammanfattande beskrivning kan emellertid tolkas på olika sätt. Någon kan tolka det som ett inledande avsnitt i årsredovisningen om "året som gått". En annan kan tolka det som flera inledande avsnitt, ett till varje kapitel om verksamhetsgrenarna. Ytterligare en kan tolka det som att hela resultatredovisningen ska vara en sammanfattande beskrivning. Var och en av dessa tolkningar kan anses legitim och vilken tolkning som ska gälla behöver inte regleras. Decentraliserad verksamhetsanpassning får avgöra hur det blir.

## 7. Måluppfyllelseanalys

### Förslag

4 § Myndigheten skall redovisa och kommentera i vilken utsträckning målen för verksamheten är uppfyllda.

### Kommentar till förslag om förordningstext

Det är stor skillnad mellan olika myndigheters resultatredovisningar. De skiljer sig allra mest med avseende på måluppfyllelseanalys (ESV 2003:14, s. 25). Genom den föreslagna regeln förväntas en större mängd myndigheter redovisa användbara måluppfyllelseanalyser. Syftet är att göra merparten av myndigheterna minst lika bra som de bästa på att följa upp målen.

Målens uppfyllelse har en central roll i mål- och resultatstyrningen. Enligt gällande regler för resultatredovisningen är det meningen att frågan om målens uppfyllelse ska besvaras av återrapportering enligt krav i regleringsbrevet. Men det är bara i vissa fall som fullödiga svar på denna fråga ges. Den mest vanliga redovisningsformen är att myndigheten mekaniskt återger målet och redovisar enligt återrapporteringskravet. Sedan får läsaren själv avgöra i vilken utsträckning målet är uppfyllt. Ibland kan läsaren göra denna koppling men oftast inte. Läsaren svävar nästan alltid i ovisshet om målens uppfyllelse.

Dock är det olika för olika myndigheter. Måluppfyllelseanalysens kvalitet – enligt nuvarande ordning – kan till viss del bero på hur väl dialogen mellan myndigheten och departementet har fungerat. Har dialogen fungerat väl kan det hända återrapporteringskraven har en sådan överensstämmelse med målen att en bedömning av målens uppfyllelse blir en naturlig följd av rapporteringen. Men att låta redovisningens kvalitet vara villkorad av en fungerande dialog är ingen bra lösning. Redovisningen bör kunna ha god kvalitet trots att kommunikationen vid något tillfälle har brutit.

### Förslag

#### ESV:s föreskrifter till 3 kap. 4 §

##### *Måluppfyllelseanalysens grunder*

Myndigheten skall redovisa underbyggda bedömningar om måluppfyllelse. Som underlag för bedömningarna skall myndigheten jämföra relevanta data om verksamhetens resultat med mål i regleringsbrevet eller med operationaliserade mål som representerar de redan givna. Målen skall operationaliseras om de inte direkt kan jämföras med relevanta data.

### *Kommentarer och förklaringar*

Måluppfyllelse skall analyseras i förhållande till en översiktlig beskrivning av de åtgärder som myndigheten har vidtagit för att nå ett mål.

Måluppfyllelse skall även analyseras i förhållande till de väsentliga interna och externa faktorer som utöver vidtagna åtgärder bedöms ha påverkat måluppfyllelsen.

### **Kommentar till förslag om föreskrifter**

Måluppfyllelseanalysen har bl.a. syftet att pröva om det är rätt saker som myndigheten har gjort för att nå ett mål. Därför är det viktigt att myndigheten uttryckligen beskriver vad den har gjort för att nå målet (andra stycket).

Redovisningsföljden kan förväntas bli denna: (1) Målet i regleringsbrevet återges; (2) därefter besvaras frågorna: ”Vad har myndigheten gjort för att nå detta mål?” och (3) ”I vilken grad är målet uppfyllt?”

Om målet har varit detsamma under ett antal år, och om myndigheten varje år har dragit slutsatsen att målet inte är uppfyllt, så kan man fundera över om det är rätt saker som myndigheten har gjort. En sådan kritisk blick kan dock bara tillägnas om man analytiskt håller isär strävan mot målet från målets uppfyllelse. Att sträva mot ett mål innebär inte med nödvändighet att målet blir uppfyllt. Förslaget utgör en viktig beståndsdel i tillämpningen av mål- och resultatstyrning.

Första stycket anger villkoren för måluppfyllelseanalysen. Att slutsatserna ska underbyggas ställer vissa krav på metod som inte riktigt finns i gällande regler om resultatredovisning.

För det första ska måluppfyllelseanalysen bygga på ”relevanta data”. Måluppfyllelseanalysen ska varken fånga in för många data eller bygga på ovidkommande data.

För det andra ska myndigheten ibland (eller kanske snarare ofta) göra egna operationaliseringar. Det är en lösning på problemet att de mål som anges i regleringsbrevens inte alla gånger kan följas upp – om man slaviskt håller sig till hur de är formulerade det vill säga. I och för sig kan väl några av dessa mål ograverat användas i en måluppfyllelseanalys (t.ex. 4 procents öppen arbetslöshet), men flertalet mål måste omvandlas till något mer hanterbart. De måste operationaliseras, som ju innebär att myndigheten identifierar vad som kvalificerar sig som mål i en måltext och omformulerar dessa ”riktiga” mål till samma termer som de data som myndigheten kan samla in.

Ett mål som ”en väsentligt bättre informationskvalitet i resultatredovisningen” duger inte. Men ett operationaliserat mål som ”i övre kvartilen enligt ESV:s poängsättning” duger. Om data om

informationskvalitet kommer i poängtermer är det bara att jämföra dessa data med det operationaliserade målet och dra en rimlig slutsats.

Exempelvis:

→ MÅL: En väsentligt bättre informationskvalitet

OPERATIONALISERAT MÅL: I övre kvartilen eller > 44 poäng år 2002  
OBSERVATION: Från 28 poäng till 31,5 poäng mellan åren 2000 till 2002 (ökning med 3,5 poäng och 12,5 poäng återstår till ribban).

---

SLUTSATS: Målet om en väsentligt bättre informationskvalitet är inte uppfyllt

(Den här styliga uppställningen är det inte meningen att någon ska kopiera utan den ska bara illustrera den underbyggda bedömningens logik.)

För det tredje ska operationaliseringen ”representera” målet i regleringsbrevet. Om så inte blir fallet uppstår ett validitetsproblem. Observerad skillnad mellan operationaliserat mål och insamlade data kan i så fall inte bli en tillräckligt god indikator på måluppfyllelse. Slutsatsen kan i så fall inte bli helt giltig i förhållande till målet i regleringsbrevet.

Tredje stycket avser kommentarer om påverkande faktorer. Stycket är hämtat från gällande föreskrifter men är i detta förslag något omformulerat. I gällande regeltaxta står det ”som har påverkat”. En bokstavstrogen tolkning av det kan bli att myndigheten ska göra en orsaksanalys (antingen med kvasiexperimentell design eller med multipel regressionsanalys) för att komma fram till vilka faktorer som *har* påverkat. Att skriva ”som bedöms ha påverkat” är snällare och ställer mer realistiska krav på myndigheten. Det är i så fall tillräckligt att myndigheten med ett resonemang tar upp vilka påverkande faktorer som kan vara inblandade. Att specificera vilka faktorer det ska handla om låter sig inte göras.

## Förslag

### ESV:s allmänna råd till 3 kap. 4 §

#### *Operationalisering*

Att operationalisera ett mål är att omformulera eller översätta målet till något mätbart. Målets operationella definition bör vara formulerad i samma termer som de data som kan samlas in.

#### *Avgränsning*

Måluppfyllelseanalys för mål på politikområdesnivå behöver endast göras om regeringen har begärt det i regleringsbrevet eller i annat beslut.

## **Kommentar till förslag om allmänna råd**

Första stycket är ESV:s definition av vad som menas med målens operationalisering. Mål som är operationaliserade ska inte förväxlas med mål som är operativa. Att operationalisera är att ta fram mått och indikatorer (se Esaiasson m.fl. 2003, s. 57f). Att något är operativt innebär att något är aktiverat och verksamt – i detta fall mål som faktiskt används och manar till handling (se Strömbergs synonymordbok).

Andra stycket anger vilka mål som måluppfyllelseanalysen i första hand ska avse. Jämför Regeringskansliets regleringsbrevshandledning för 2005 (s 18). Som föreslås här som och som rekommenderas i regleringsbrevshandledningen är det mål inom verksamhetsgrenar och/eller verksamhetsområden. En anledning att undanta mål på politikområdesnivå är att mål som avser verksamhetsgrenar (ibland verksamhetsområden) ofta är unika medan mål på politikområdesnivå normalt delas av andra myndigheter.

Låt oss säga att ett politikområdesmål delas av 15 myndigheter och att detta mål avser någon önskad effekt i samhället. Målet kan bara avse ett enda tillstånd. Det innebär att vid ett visst bestämt mättillfälle kan graden av måluppfyllelse i princip bara vara en enda, helt oberoende av vad någon myndighet har gjort för att nå målet. Det skulle vara slöseri med resurser om alla 15 myndigheter gjorde måluppfyllelseanalyser på detta mål. Med tanke på att det kan finnas olika sätt att operationalisera och mäta skulle det i praktiken också bli olika svar. Att särskilja om det har varit rätt saker som en enda myndighet har gjort är naturligtvis också omöjligt.

För politikområdesmål verkar det rimligare att regeringen beställer en måluppfyllelseanalys från bara en eller ett par myndigheter bland dem som delar målet. Eller om målet är särskilt svåranalyserat, ger ett sådant uppdrag till en extern utvärderare. Ett alternativ kan i och för sig vara att summera underifrån från VG- eller VO-nivån men det förutsätter att vissa komplicerade kongruensvillkor kan vara uppfyllda.

## 8. Ekonomisk analys

Förslaget om ekonomisk analys omfattar två delparagrafer:

- 5 § innehåller krav på rapportering i årsredovisningen.
- 5a § innehåller krav på rapportering i informationssystemet Hermes.

### 8.1. Rapportering i årsredovisningen

#### Förslag

5 § Myndigheten skall redovisa och kommentera sin ekonomi i förhållande till verksamhetens resultat och i enlighet med den indelning för verksamheten som regeringen har bestämt.
---

#### Kommentar till förslag om förordningstext

Syftet med en ekonomisk analys är att underlätta för läsaren att tolka den ekonomiska informationen. Läsaren bör dels få en ökad förståelse av myndighetens ekonomiska situation, dels få hjälp med att koppla ihop verksamhet och ekonomi.

Det har ibland framförts att myndighetshandläggarna i departementen inte har tillräckliga kunskaper i ekonomi för att göra egna analyser av den finansiella redovisningen. Detta bekräftas också av ESV:s studie om användningen av årsredovisningar i Regeringskansliet (ESV 2003:4). Där framkommer också att myndighetshandläggarna ofta har svårt att hinna göra egna analyser av informationen i årsredovisningarna. Dessutom har många av dem svårt att koppla ihop verksamhet och ekonomi utifrån informationen i årsredovisningen.

Idag finns inget krav på kommentarer till det ekonomiska utfallet, vare sig till de finansiella rapporterna för myndigheten som helhet, till utfallet per verksamhetsgren eller till utfallet för avgiftsfinansierad verksamhet. Av den anledningen förekommer också sådana kommentarer sparsamt i årsredovisningarna idag.

För att råda bot på denna brist föreslås ett krav på att myndigheten ska analysera sin ekonomi. En sådan analys kan dock inte bli så omfattande som en ekonomisk analys för ett företag eller en kommun, vilka har ett självständigt ansvar för sin ekonomi. För företag och kommuner finns också kvalificerade modeller för hur man kan göra ekonomiska analyser. Myndigheterna är dock endast en del av en större helhet, staten, och är oftast beroende av anslag för sin verksamhet. I och med att de inte har en

självständig ställning förlorar många av de mått som används vid analys av företag eller kommuner sin mening. Detta förslag innebär därför enbart marginella justeringar av vilka finansiella uppgifter som ska lämnas jämfört med idag. Det som är nytt är i stället kraven på att dessa uppgifter ska analyseras och kommenteras. Det innebär också att den ekonomiska analysen normalt inte ska behöva vara särskilt omfattande, utan den ska kunna vara relativt kortfattad och fokusera på det mest väsentliga.

## **Förslag**

### **ESV:s föreskrifter till 3 kap. 5 §**

Såväl det ekonomiska utfallet under året som utvecklingen över tiden skall kommenteras och förklaras i förhållande till verksamhetens resultat. De externa och interna faktorer som bedöms ha påverkat det ekonomiska utfallet skall redovisas och kommenteras.

För varje verksamhetsgren skall upplysning lämnas om intäkter av anslag, övriga intäkter och kostnader för myndighetens egen verksamhet. Upplysning skall också lämnas om transfereringar, uppbördsverksamhet samt resultat från andelar i dotterföretag och intresseföretag som är hänförliga till verksamhetsgrenen. Summan av utfallen per verksamhetsgren skall överensstämma med myndighetens totala utfall enligt resultaträkningen.

Avgiftsbelagd verksamhet där en budget anges i myndighetens regleringsbrev skall redovisas och kommenteras. Redovisningen skall följa budgetens indelning och struktur.

Omfattningen av myndighetens investeringar skall redovisas och kommenteras.

### **Kommentar till förslag om föreskrifter**

Hur en bra ekonomisk analys bör göras kommer sannolikt att utvecklas över tiden. Det går därför inte att redan idag specificera i detalj hur den bör se ut eftersom det skulle kunna hämma utvecklingen.

Dock bör ESV lägga fast vissa grundkrav för att stimulera denna utveckling. Det innebär att ESV fastställer en lägsta ambitionsnivå för samtliga myndigheters ekonomiska analys. I annat fall finns risken att enbart ett fåtal ambitiösa myndigheter arbetar med den ekonomiska analysen.

Därför innebär förslaget att ESV beslutar att ett visst innehåll ska ingå, men att ESV inte exakt anger hur redovisningen ska utformas och vilken detaljnivå som är lämplig. Myndigheterna bör sedan uppmantras att utveckla den ekonomiska analysen, t.ex. i dialog med respektive

departement. De specificerade grundkraven ska enbart ses som en miniminivå.

#### *Första stycket*

Detta stycke kan ses som en samlad beskrivning av vad som avses med en ekonomisk analys. Syftet är bl.a. att åstadkomma en tydligare koppling mellan ekonomi och verksamhet i årsredovisningen. Exakt hur detta lämpligen görs varierar dock från myndighet till myndighet, och det måste därför finnas möjlighet till verksamhetsanpassning.

Grundtanken i förslaget är därför att enbart lägga fast några aspekter ur vilka ekonomin ska kommenteras:

- utvecklingen över tiden
- i förhållande till verksamhetens resultat
- förklaringsfaktorer till det ekonomiska utfallet

#### *Andra stycket*

Motsvarande krav återfinns idag i föreskrifterna till 3 kap 2 §. Vissa förändringar föreslås dock jämfört med dagens regelverk.

Kravet föreslås bli utökat jämfört med idag genom att även anslagsintäkter åter ska redovisas per verksamhetsgren, eftersom det annars inte framgår på ett transparent sätt till vilka verksamheter anslagsmedlen har använts. Det är också i överensstämmelse med IFAC-PSC:s rekommendationer i IPSAS 18.<sup>4</sup> Detta görs för övrigt redan idag årsvis i rapporteringen i informationssystemet Hermes, varför det inte innebär något merarbete för myndigheterna.

Förslaget innebär också ett förtydligande om att inte bara myndighetens egen verksamhet ska fördelas per verksamhetsgren, utan även transfereringar samt resultat från andelar i dotterföretag och intresseföretag. Detta krav finns även i rapporteringen till Hermes (se 5a §). Även uppbördsverksamhet ska redovisas per verksamhetsgren om denna indelning är tillämplig. Verksamhetsstrukturen är dock inte i första hand avsedd som en indelning för statsbudgetens inkomstsida. I de fall indelningen i verksamhetsgrenar inte är relevant för uppbörden behöver därför inte någon fördelning göras.

Resultaträkningens samtliga poster i transfererings- och uppbördsavsnittet ska dock inte fördelas på verksamhetsgrenar i årsredovisningen. För transfereringar kan det räcka att fördela posten Lämnade bidrag på verksamhetsgrenar, givet att det ger en rättvisande bild.

---

<sup>4</sup> IFAC/PSC (International Federation of Accountants / Public Sector Committee) har tagit fram ett antal internationella rekommendationer för redovisning inom offentlig sektor. De benämns IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) och är inte bindande för Sverige. ESV:s framtida ambition är dock att regler för finansiell redovisning i staten i huvudsak ska bygga på IPSAS. Rekommendation nr 18 behandlar redovisning på segment (verksamhetsgrenar).

Vidare nämns ”verksamhetsgrenar” uttryckligen i stället för gällande uttryck ”i enlighet med den indelning för återrapportering som regeringen angett i regleringsbrevet”. I dagens regleringsbrev hänvisar regeringen till verksamhetsstrukturen. Redovisning per verksamhetsgren är alltså normalfallet. Om regeringen i något fall vill att redovisningen ska ske enligt en annan indelning än verksamhetsgrenar finns alltid möjligheten att ange detta i regleringsbrevet.

#### *Tredje stycket*

Motsvarande krav återfinns idag i föreskriften till 3 kap 2 §. Jämfört med tidigare görs vissa förtydliganden om vilka finansiella uppgifter som ska stämma överens. Kravet på summans överensstämmelse med resultaträkningens belopp följer kraven i statsredovisningen, och det är också i överensstämmelse med IFAC-PSC:s rekommendationer i IPSAS 18.

#### *Fjärde stycket*

Motsvarande krav återfinns idag i föreskriften till 3 kap 2 §. Ett förtydligande görs att det inte avser all avgiftsbelagd verksamhet, utan sådan som har en budget i regleringsbrevet. Ett tillägg görs också att utfallet ska kommenteras.

#### *Femte stycket*

Investeringar kan uppgå till väsentliga belopp för många myndigheter. Det är därför rimligt att införa ett krav på att även dessa ska kommenteras. Ett motsvarande krav finns t.ex. i den lag som reglerar kommunernas årsredovisningar.

## **Förslag**

### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 5 §**

Ekonomi bör analyseras såväl för myndigheten som helhet som för varje verksamhetsgren. Analysens omfattning bör stå i relation till den aktuella verksamhetens ekonomiska betydelse.

I analysen för myndigheten som helhet bör väsentlig information i de finansiella årsredovisningshandlingarna kommenteras och förklaras, samt en bedömning göras av myndighetens samlade ekonomiska situation.

Det bör framgå tydligt vilka ekonomiska resurser som har använts till vilken verksamhet. Om en verksamhetsgren är ekonomiskt omfattande bör redovisningen av såväl ekonomi som verksamhet finfördelas ytterligare, till exempel på prestationer, om detta gör kopplingen mellan ekonomiskt utfall och utförd verksamhet tydligare.

Upplysningar och kommentarer om investeringar bör lämnas per verksamhetsgren om dessa uppgår till väsentliga belopp.

Uppllysning bör lämnas om sådana metoder i internredovisningen som har betydelse för hur det ekonomiska utfallet fördelas på verksamhetsgrenar. Om dessa metoder har ändrats sedan föregående år bör detta anges särskilt.

## **Kommentar till förslag om allmänna råd**

### *Första stycket*

En grundtanke är att ekonomin inte bör analyseras fristående, utan att den måste kommenteras och bedömas i relation till utförd verksamhet. Därför räcker det inte att göra en analys för myndigheten som helhet, utan denna bör kompletteras med analyser per verksamhetsgren för att koppla ekonomin till verksamheten.

Om myndigheten själv tillämpar en annan indelning av verksamheten som är relevant för regeringen, t.ex. en geografisk indelning, kan även den användas för den ekonomiska analysen. Huvudstrukturen för kopplingen mellan verksamhet och ekonomi bör dock alltid vara verksamhetsgrenarna. En ekonomisk analys kan göras mycket kortfattad och översiktlig eller mycket detaljerad och djuplodande. Här föreslås att det är verksamhetens ekonomiska betydelse som bör vara avgörande för hur stor möda som ska läggas på den ekonomiska analysen.

### *Andra stycket*

För myndigheten som helhet finns redan ett antal finansiella rapporter i årsredovisningen. Därför behövs inga nya uppställningar med finansiell information. I stället tar förslaget fasta på att de rapporter som finns ska kommenteras och förklaras, något som sällan görs idag.

Som ytterligare stöd för läsaren bör myndigheten även göra en egen samlad bedömning av sin ekonomiska situation. Visserligen kan den redovisningskunnige läsaren bilda sig en egen uppfattning utifrån de fakta som presenteras i årsredovisningen, men det är ändå av intresse att få myndighetens egen bedömning.

### *Tredje stycket*

Analysen per verksamhetsgren tar sin utgångspunkt i kraven på redovisning i andra stycket i föreskrifterna (dvs. det som i stort sett motsvarar dagens krav). Några ytterligare obligatoriska uppgifter har inte bedömts vara nödvändiga. I stället tar förslaget även här fasta på att den information som finns ska kommenteras och förklaras, något som många myndigheter inte gör idag.

Dock införs även ett tydlighetskrav, att det ska gå att förstå vilken verksamhet som har bedrivits för en viss resursinsats. Detta är inte alltid tydligt i dagens årsredovisningar. Av detta följer också att redovisningen ibland kan behöva brytas ned ytterligare för att kopplingen ska bli tydlig. I

så fall föreslås att myndigheten bör göra detta. Det är också i överensstämmelse med IFAC-PSC:s rekommendationer i IPSAS 18.

#### *Fjärde stycket*

I enlighet med strävan att koppla ihop verksamhet och ekonomi bör även investeringarna om möjligt kopplas till verksamhetsgrenar. Det är också i överensstämmelse med IFAC-PSC:s rekommendationer i IPSAS 18. Detta krav föreslås dock enbart ligga som ett allmänt råd, till skillnad från de skarpare kraven på fördelning av kostnader och intäkter i föreskrifterna. Det föreslås också bara gälla om investeringarna uppgår till väsentliga belopp.

#### *Femte stycket*

Vad gäller externredovisningen behöver man normalt inte ange vilka principer man följer, utan man hänvisar helt enkelt till t.ex. att man följer FÅB. Det innebär att man följer god redovisningssed, ESV:s allmänna råd m.m. Det enda som behöver anges är om man byter princip av något slag. Inom externredovisningen finns alltså en relativt stor säkerhet om vad ett belopp står för.

Inom internredovisningen är läget annorlunda. En stor del av myndigheternas kostnader kan behandlas som indirekta och fördelas på verksamhetsgrenar, prestationer etc. enligt principer som varierar från myndighet till myndighet. För att få en uppfattning om säkerheten i fördelningen av kostnader på t.ex. verksamhetsgrenar behöver man därför få veta något om vilka metoder som tillämpas i myndigheten. Man behöver också veta om dessa metoder har förändrats mellan åren för att kunna bedöma om en utveckling över tiden har sin grund i faktiska förhållanden, eller enbart i förändringar av redovisningsmetoden. Det är också i överensstämmelse med IFAC-PSC:s rekommendationer i IPSAS 18.

## **8.2. Rapportering i Hermes**

### **Förslag**

5a § Uppgift om kostnader och intäkter per verksamhetsgren skall varje år rapporteras till informationssystemet Hermes.

### **Kommentar till förslag om förordningstext**

Rapporteringen av kostnader och intäkter per verksamhetsgren till koncerninformationssystemet Hermes behöver regleras. Bestämmelsen om inrapportering i Hermes infördes våren 2004 i 3 kap FÅB, efter att tidigare ha varit styrt av anvisningar från ESV. Om kravet ska vara placerat i FÅB föreslås denna lydelse av förordningen med tillhörande föreskrift och allmänna råd.

ESV anser dock att man kan överväga att samla alla regler om inrapportering till ett och samma ställe i det ekonomiadministrativa regelverket. Detta kan göras i en särskild förordning eller i en utvidgning av bokföringsförordningen. I så fall skulle nedanstående föreskrift och allmänt råd kunna flyttas dit utan justering.

### **Förslag**

#### **ESV:s föreskrifter till 3 kap. 5a §**

Myndigheten skall fördela samtliga kostnader och intäkter i resultaträkningen på de verksamhetsgrenar som regeringen angett i regleringsbrevet.

Inrapportering i informationssystemet Hermes skall ske i anslutning till att årsredovisningen upprättas men senast den 1 mars. De uppgifter som lämnas i Hermes skall överensstämma med uppgifterna i årsredovisningen.

#### **Kommentar till förslag om föreskrifter**

Här förtydligas att det är samtliga kostnader och intäkter i resultaträkningen som ska rapporteras i Hermes.

### **Förslag**

#### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 5a §**

Regeringens indelning i verksamhetsgrenar är inte alltid tillämplig för kostnader och intäkter i resultaträkningens avsnitt för uppördsverksamhet. I sådana fall kan myndigheten redovisa detta utfall separat.

#### **Kommentar till förslag om allmänna råd**

Verksamhetsstrukturen är inte i första hand avsedd som en indelning för statsbudgetens inkomstsida. Ibland kan uppörd fördelas på verksamhetsgrenar och då bör detta göras, men ofta är verksamhetsgrensindelningen inte tillämplig. Då behöver en fördelning inte göras.

Övriga delar i resultaträkningen bör dock alltid kunna fördelas på verksamhetsgrenar: Verksamhetens intäkter, Verksamhetens kostnader, Transfereringar samt Resultat från andelar i dotterföretag och intresseföretag.

## 9. Analys av personalförhållanden

### Förslag

6 § Myndigheten skall redovisa och kommentera sina personalförhållanden i förhållande till verksamhetens resultat.

Uppgift skall lämnas om myndighetens kompetensförsörjning enligt regeringens krav.

Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
2. sjukfrånvaro för kvinnor respektive män samt
3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30 – 49 år och 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaron för varje grupp som avses i andra stycket 2 och 3 skall anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift skall inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ.

Myndigheten ska redovisa vilka åtgärder som vidtagits för att minska och förebygga ohälsa.

Även årets personalkostnader, antalet anställda och medelantalet anställda\* skall redovisas.

\* Motsvarar det tidigare begreppet årsarbetskrafter

### Kommentar till förslag om förordningstext

Första stycket är övergripande för hela personalredovisningen.

Andra stycket hänvisar till regeringsbeslut om kompetensförsörjning. Eftersom redovisningen i denna del ska vara kopplad till regeringens prioriteringar för arbetsgivarpolitiken är det inte lämpligt att regeltexten utgår från dessa prioriteringar. Prioriteringarna ska kunna ändras utan att regeltexten måste ändras.

Tredje stycket motsvarar den förordningstext som idag står i 7 kap 3 § FÅB. Regleringen av sjukfrånvaroredovisningen är intaget som ett notkrav i

årsredovisningen, men eftersom sjukfrånvarosiffrorna enligt regeringens krav på kompetensförsörjning ska kommenteras i resultatredovisningsavsnittet bör hela kravet om sjukfrånvaroredovisningen finnas i kapitel 3. Enligt kommunala redovisningslagen ska sjukfrånvaron redovisas i förvaltningsberättelsen.

I femte stycket regleras att personalkostnader och antal anställda ska redovisas och analyseras i resultatredovisningen. Personalkostnaderna utgör oftast en väsentlig del av myndighetens totala förvaltningsanslag och påverkar därmed i stor utsträckning myndighetens möjligheter att nå uppsatta mål. Att följa och analysera myndighetens personalkostnader bör därför vara en obligatorisk del av resultatredovisningen.

## Förslag

### ESV:s allmänna råd till 3 kap. 6 §

#### *Allmänt*

Förhållanden bland personalen bör förstås som faktorer som påverkar verksamhetens resultat.

#### *Myndighetens mål för kompetensförsörjning m.m.*

På motsvarande sätt som för resultatmål bör personalmål följas upp och kommenteras. Måluppfyllelseanalysen bör göras i enlighet med ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 3 kap 4 §.

#### *Sjukfrånvaro*

Med frånvaro på grund av sjukdom avses frånvaro under tid den anställda har rätt till:

- sjuklön från arbetsgivaren,
- sjukpenning från försäkringskassan,
- tidsbegränsad sjukersättning från försäkringskassan,
- aktivitetsersättning från försäkringskassan, eller
- rehabiliteringsersättning från försäkringskassan.

Karensdagen inräknas i sjukfrånvaron. Sjukdom som infaller under tid då den anställda normalt skulle vara ledig räknas inte som sjukfrånvaro. Sjukfrånvaro räknas oavsett sjukfrånvarons omfattning, dvs. även sjukfrånvaro under del av arbetsdag skall inräknas motsvarande sjukfrånvarons omfattning. T.ex. räknas en halv dags sjukfrånvaro om arbetstagaren är frånvarande från sin tjänst under en halv dag.

#### *Ordinarie arbetstid*

Med ordinarie arbetstid avses i detta sammanhang tillgänglig arbetstid. Den tillgängliga arbetstiden omfattar möjliga arbetsdagar och beräknas dels utifrån den del av året som arbetstagaren varit anställd, dels utifrån anställningens aktuella omfattning.

I den tillgängliga arbetstiden ingår t.ex. semester, föräldraledighet och sjukfrånvaro enligt definitionen ovan. Däremot ingår inte tjänstledighet på hel- eller deltid utan lön från arbetsgivaren, med anledning av t.ex. studier, små barn, delpension eller sjukersättning som inte är tidsbegränsad.

Den tillgängliga arbetstiden utgörs av den anställdes aktuella normaltjänstgöringstid. Någon korrigering skall därför inte göras för vare sig intjänad eller uttagen kompensationsledighet, mertid, övertid etc. Ej heller tid när den anställda normalt skulle vara ledig t.ex. lördagar eller helgdagar inräknas i den tillgängliga arbetstiden.

Det är samtliga anställdas tillgängliga arbetstid som skall summeras. I normalfallet innebär det att arbetstiden för både tillsvidareanställda och visstidsanställda summeras. En förutsättning är att arbetstagaren har en på förhand fastställd arbetstid.

#### *Långtidssjukfrånvaro*

60-dagarsperioden börjar räknas från första anmälda sjukdag.

Med frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer avses 60 sammanhängande kalenderdagar oavsett sjukfrånvarons omfattning under varje kalenderdag. Perioden räknas inte som sammanhängande om den avbryts av att den anställda återinträder i tjänst. Med återinträde i tjänst avses att den anställda arbetar under en hel dag/helt arbetspass och att inget löneavdrag på grund av sjukfrånvaro, helt eller delvis, görs den dagen/det arbetspasset.

Vid fastställande av om sjukfrånvaron i det enskilda fallet pågått i 60 kalenderdagar eller mer skall sjukdagar som infaller före redovisningsperioden medräknas. I sådant fall redovisas dock endast den del av sjukfrånvaron som faller inom räkenskapsåret. Däremot räknas inte sjukdagar efter redovisningsperiodens utgång.

#### *Grupprelaterad sjukfrånvaro*

Med antal menas medelantalet anställda i gruppen under året.

Om någon av följande förutsättningar är uppfyllda måste en myndighet göra ytterligare beräkningar för sjukfrånvaron i respektive grupp:

- När antalet män och/eller antalet kvinnor är fler än tio
- När antalet i någon eller några av följande åldersgrupper är fler än tio;
  - 29 år eller yngre
  - 30 – 49 år
  - 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaro skall anges för respektive grupp, t.ex. sätts kvinnors sjukfrånvaro i relation till den tillgängliga arbetstiden för kvinnor. Uppgifter som kan hänföras till enskild individ får dock inte lämnas. Det måste avgöras från fall till fall om omständigheterna är sådana att en uppgift kan hänföras till någon enskild individ. En tumregel är att det bör finnas minst tre individer med sjukfrånvaro i en grupp för att uppgift om

sjukfrånvaro för gruppen skall kunna lämnas. Vid tveksamhet bör myndigheten avstå. Risken för motsatstolkningar bör vägas in vid bedömningen av om uppgiften får lämnas eller inte.

Myndigheten får själv, på ett konsekvent sätt, bestämma när brytpunkten för respektive ålder infaller.

Tillgänglig arbetstid för en grupp utgörs av den vid årets slut ackumulerade tillgängliga arbetstiden för gruppen.

#### *Personalkostnader*

Årets personalkostnader skall specificeras på

- löner
- sociala avgifter, varav
- pensionskostnader
- övriga personalkostnader.

#### *Antalet anställda*

Med antalet anställda avses antalet anställda personer vid räkenskapsårets utgång oberoende av tjänstgöringsgrad. Om antalet vid årets utgång väsentligt avviker från en rättvisande bild av förhållandena under hela räkenskapsåret, t ex beroende på att myndigheten haft många säsongsanställda, bör upplysningar om avvikelserna lämnas.

#### *Medelantalet anställda\**

Med medelantalet anställda avses i detta sammanhang antal anställda personer omräknat till heltidsarbetande. Omräkningen innebär att deltidsanställd personal ingår i summa antal personer med den procentandel av en heltidstjänst som deras tjänstgöring utgör. En halvtidstjänstgörande person ingår således i summan som 0,5 årsarbetskrafter. Tjänstledigheter för t.ex. studier, annan tjänst och föräldraledighet bör beaktas liksom nyanställda och avgångna. Däremot görs normalt inte korrigering för semester, kortare sjukdomsperioder, övertid och kompensationsledigheter.

\* Motsvarar det tidigare begreppet årsarbetskrafter.

### **Kommentar till förslag om allmänna råd**

De allmänna råden om sjukfrånvaron avser de allmänna råd som idag finns till 7 kap 3 § FÅB. Vi flyttar hela den texten hit, förutom dagens avsnitt om jämförelsetal.

Det sätt på vilket mål för verksamheten följs upp bör likna uppföljningen av målen för kompetensförsörjning. En hänvisning görs därför till 3 kap 4 § om måluppfyllelseanalys.

Det allmänna rådet om personalkostnader efterliknar motsvarande regler för bolag, kommuner och landsting. På privata sidan finns det krav på att dessa

uppgifter ska lämnas i not. När det gäller kommuner och landsting finns inget sådant krav, det står endast i kommunala redovisningslagen att uppgift om väsentliga personalförhållanden ska lämnas i förvaltningsberättelsen. Vid en granskning som kommunala redovisningsrådet gjort av 40 utvalda kommuner och 5 landsting konstateras att denna typ av uppgifter lämnas i personalavsnittet i förvaltningsberättelsen.

Vi föreslår därför att vi inför samma krav för statliga myndigheter som idag finns för privata bolag, kommuner och landsting. Syftet är att myndigheten ska synliggöra och kommentera den stora delen av förvaltningskostnaderna som avser personalkostnad. Löner och sociala avgifter, framförallt pensionskostnader, är viktigt att följa och kommentera framförallt när vi närmar oss tidpunkten för stora pensionsavgångar. Pensionskostnaderna ökar kraftigt mot slutet av anställningstiden, dvs. de närmaste åren före pensionsavgången.

För att knyta ihop resultatredovisningen med de finansiella dokumenten föreslår vi att de totala personalkostnaderna enligt resultaträkningen kommenteras i resultatredovisningsdelen och specificeras på löner, sociala avgifter och övriga personalkostnader. Det kan diskuteras vilken plats i resultatredovisningen som är mest lämplig för specifikation av personalkostnaderna, här i personalredovisningsavsnittet eller i den ekonomiska analysen. Det känns naturligt att samla alla uppgifter om personalen på samma ställe, dvs. i personalavsnittet, men det är troligt att löner och pensionskostnader också måste kommenteras i den ekonomiska analysen.

Allmänt råd om medelantalet anställda och årsarbetskrafter är flyttat från ESV:s allmänna råd till 2 kap 4 § om väsentliga uppgifter.

## 10. Undantag för små myndigheter

### Förslag

7 § Bestämmelserna i 3 kap. 4 – 6 §§ gäller inte myndigheter i vilka antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio.

### Kommentar till förslag om förordningstext

Motsvarande bestämmelse finns i dag i 7 kap 3 §, dvs. i gällande bestämmelse om redovisning av sjukfrånvaro. I det särskilda återrapporteringskravet om kompetensförsörjning finns ett liknande undantag, men i det fallet är gränsen satt till högst fem anställda. Enligt ESV bör gränsen i dessa fall kunna vara densamma, oavsett om det handlar om sjukfrånvaro eller kompetensförsörjning.

När det gäller kompetensförsörjning och sjukfrånvaro motiveras undantagen i första hand av ett anonymitetskrav. Ingen enskild individ ska kunna identifieras i redovisningen. Men här ska undantagsbestämmelsen också vara ett försök att underlätta för små myndigheter. Mindre myndigheter ska bara om regeringen särskilt begär det redovisa måluppfyllelseanalys, ekonomisk analys och analys av personalförhållanden.

Det kan finnas skäl att ytterligare överväga om den gräns som kan motiveras av ett anonymitetskrav verkligen ligger på en rimlig nivå när syftet i detta fall är att underlätta för små myndigheter. Gränsen borde kanske sättas högre eller vara styrd av flera villkor. Förslaget till formulering av denna 7 § får därför ses som ett tentativt förslag.

## 11. Följdändringar i 2 kap

### Förslag

#### ESV:s föreskrifter till 2 kap. 6 §

##### *Rättvisande bild*

I normalfallet förutsätts att finansiell information som lämnas med tillämpning av god redovisningssed också ger en rättvisande bild. I speciella fall kan det behövas tilläggsupplysningar för att ge en rättvisande bild. Hur begreppet rättvisande bild bör tolkas för resultatinformation behandlas i ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 3 kap. 1 §.

Undantagsvis kan kravet på rättvisande bild innebära att myndigheten måste göra avsteg från ESV:s allmänna råd. I sådana fall skall myndigheten lämna upplysning om avvikelsen och skälen till denna.

#### Kommentar till förslag om ändring i föreskrift

Andra kapitlet behandlar allmänna bestämmelser för såväl finansiell redovisning som resultatredovisning. En konsekvens av det nya tredje kapitlet blir att några begrepp bland de allmänna bestämmelserna behöver hållas isär.

Eftersom rättvisande bild uttryckligen föreslås som norm för resultatredovisning (3 kap, 1 §) behöver vi tydliggöra att andra kapitlets föreskrifter om rättvisande bild avser finansiell redovisning och inget annat. Bestämmelsen om rättvisande bild i förordningstexten behöver dock inte ändras. På den nivån kan begreppet rättvisande bild gripa över såväl finansiell redovisning som resultatredovisning. Det är först när begreppet preciseras som tolkningarna antingen måste gälla den ena eller den andra typen av redovisning.

## Referenser

2003 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.

Esaiasson, Peter m.fl. (2003). *Metodpraktikan. Konsten att studera samhälle, individ och marknad*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

ESV 2002:8. *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter i staten*. Stockholm: ESV.

ESV 2002:14. *Effektiv resultatredovisning. Varför vissa myndigheter är bättre än andra på att redovisa resultat i årsredovisningarna*. Stockholm: ESV.

ESV 2003:4. *En kartläggning av användningen av myndigheternas årsredovisningar i Regeringskansliet*. Stockholm: ESV.

ESV [brev till myndigheter]. "Informationskvaliteten i myndigheternas årsredovisningar 2002." Dnr 79-948/2003. Stockholm: ESV.

Lukes, Steven (1990). *Moral Conflict and Politics*. Oxford: Clarendon Press.

Molander, Per m.fl. (2002). *Vem styr? Relationen mellan regeringskansliet och myndigheterna*. Stockholm: SNS Förlag.

Strömberg, Alva (1997). *Stora synonymordboken*. Stockholm: Strömbergs.

## Bilaga: Gällande 3 kap

SFS 2000:605

### 3 kap. Resultatredovisning

1 § Myndigheten skall redovisa och kommentera verksamhetens resultat i förhållande till de mål och i enlighet med de krav på återrapportering som regeringen har angett i regleringsbrev eller i något annat beslut.

I de fall regeringen inte beslutat om krav på återrapportering skall myndigheten redovisa och kommentera hur prestationerna har utvecklats med avseende på volym, intäkter, kostnader och kvalitet.

#### **ESV:s föreskrifter till 3 kap. 1 §**

##### *Allmänt*

Myndigheten skall kommentera de resultat som redovisas och redogöra för väsentliga externa och interna förhållanden, t.ex. omvärldsförändringar, organisatoriska förändringar etc., som har påverkat resultaten.

Informationen i resultatredovisningen skall omfatta de tre senaste räkenskapsåren, d.v.s. det närmast avslutade räkenskapsåret och ytterligare två år. Informationen skall vara jämförbar över tiden. I de fall det inte är möjligt att ta fram jämförbar resultatinformation för tre år skall myndigheten kommentera och motivera detta.

Uppgifterna i resultatredovisningen skall baseras på dokumenterade data och mätmetoder.

##### *Första stycket*

Regeringen anger genom återrapporteringskrav vilken information den vill ha rörande målen för en viss verksamhet. Har regeringen angett återrapporteringskrav för målen, skall myndigheten med undantag för vad som sägs i ESV:s föreskrifter till 2 kap. 4 § tredje stycket och 3 kap. 2 § begränsa resultatredovisningen till att redovisa gentemot återrapporteringskraven.

##### *Andra stycket*

Anges inga återrapporteringskrav i regleringsbrevet eller i annat beslut, skall myndigheten redovisa väsentliga verksamheter som den utfört i syfte att nå sina mål. Redogörelsen skall för varje sådan verksamhet omfatta antal prestationer, kostnader och kvalitet samt i förekommande fall intäkter.

#### **ESV:s allmänna råd till 3 kap. 1 §**

Redovisning av kvalitet kan avse enskilda prestationer, grupper av prestationer eller hela verksamheten. Redovisningen bör anpassas till myndighetens specifika förutsättningar och regeringens behov av information.

2 § Av resultatredovisningen skall framgå hur verksamhetens kostnader och andra intäkter än sådana av anslag fördelar sig enligt den indelning för återrapportering av verksamheten som regeringen beslutat.

Uppgifter om en sådan fördelning skall varje år även rapporteras till informationssystemet Hermes (SFS 2004:155).

### **ESV:s föreskrifter till 3 kap. 2 §**

#### *Fördelning av kostnader och intäkter*

Myndigheten skall fördela totala kostnader och andra intäkter än sådana av anslag i enlighet med den indelning för återrapportering som regeringen angett i regleringsbrevet. Avgiftsbelagd verksamhet skall även särredovisas. Redovisningen skall följa den indelning och struktur som framgår av budgeten för avgiftsbelagd verksamhet i myndighetens regleringsbrev. I de fall regeringen inte anger någon indelning för återrapporteringen skall myndigheten, oavsett hur verksamheten finansieras, välja en lämplig indelning för totala kostnader och andra intäkter än sådana av anslag.

#### *Avstämning mot finansiell information*

Informationen enligt denna paragraf och informationen i de finansiella delarna av årsredovisningen skall stämma överens. Eventuell brist på överensstämmelse skall förklaras.

#### *Fastprisredovisning*

Den ekonomiska informationen skall redovisas i löpande priser. Där så krävs för att kravet på en rättvisande redovisning skall uppfyllas skall, som tilläggsinformation, kostnads- och intäktsutvecklingen belysas även i fasta priser efter omräkning med lämpliga index. Myndigheten skall ange och motivera val av index.



ISBN 91 7249 180 9  
ESV 2004:22



EKONOMISTYRNINGSVERKET