Regeringsuppdrag

EKONOMISTYRNINGSVERKET

# Rapport
## Ekonomisk styrning i staten

ESV 2021:19

Publikationen kan laddas ner
från ESV:s webbplats esv.se.

**Datum:** 2021-04-22
**Dnr:** 2020-00020
**ESV-nr:** 2021:19
**Copyright:** ESV
**Rapportansvarig:** Karolina Larfors

# Förord

Med denna rapport redovisar vi Ekonomistyrningsverkets (ESV:s) uppdrag i regleringsbrevet för 2020 att ta fram en rapport om den ekonomiska styrningen i staten.

Vi vill rikta ett särskilt tack till de personer och de myndigheter som på olika sätt har bidragit med den information som vi har behövt för att utföra vårt uppdrag.

Kenneth Eliasson, Anna Håkanson, Curt Johansson, Sven-Olof Junker och Karolina Larfors har tagit fram denna rapport.

Ekonomistyrningsverket överlämnar härmed rapporten *Ekonomisk styrning i staten* och uppdraget är därmed avslutat.

Stockholm
2021-04-22

Clas Olsson

Generaldirektör

Karolina Larfors

Utredare

# Innehåll

**1 Sammanfattning ... 8**
1.1 ESV:s iakttagelser ... 8
1.1.1 Resultatstyrning ... 9
1.1.2 Finansiell styrning ... 9
1.1.3 Intern styrning och kontroll ... 10
1.1.4 Internrevision ... 10
1.2 ESV:s slutsatser ... 10
**2 Inledning ... 12**
2.1 ESV:s uppdrag ... 12
2.1.1 Fyra delområden, tre tidsdimensioner och tre perspektiv ... 12
2.2 Genomförande ... 13
2.2.1 Analys av regelverk, styrdokument och andra dokument ... 13
2.2.2 Enkäter och olika former av möten ... 14
2.2.3 Interna och externa avstämningar och samråd ... 16
2.3 Avgränsningar ... 16
2.4 Definitioner ... 17
2.4.1 Ekonomisk styrning i staten ... 17
2.4.2 Resultatstyrning ... 17
2.4.3 Finansiell styrning ... 17
2.4.4 Intern styrning och kontroll ... 18
2.4.5 Internrevision ... 18
**3 Ekonomisk styrning – syfte och sammanhang ... 19**
3.1 Några utgångspunkter ... 19
3.1.1 Den ekonomiska styrningen har utvecklats i ett sammanhang ... 19
3.1.2 Den ekonomiska styrningen är föremål för kritik och diskussion ... 22
3.2 Syftet med den ekonomiska styrningen ... 23
3.3 Rollfördelningen i den ekonomiska styrningen ... 24
3.3.1 Riksdagen ... 24
3.3.2 Regeringen ... 25
3.3.3 Statliga förvaltningsmyndigheter under regeringen ... 26
3.4 Ekonomisk styrning i staten – vad är det? ... 27
3.4.1 Ekonomisk styrning omfattar flera delar ... 27
3.4.2 Ekonomisk styrning i relation till myndighetsstyrning ... 28
3.4.3 Budgetprocessen som infrastruktur för den ekonomiska styrningen ... 29
3.4.4 Centrala inslag i den ekonomiska styrningen ... 31
3.4.5 ESV:s roll i den ekonomiska styrningen ... 33
3.4.6 Digitaliserade data i den ekonomiska styrningen ... 34
**4 Resultatstyrning ... 36**
4.1 Resultatstyrningens innebörd och omfattning ... 36

4.1.1 Kännetecknande delar ... 36
4.1.2 Resultat och andra begrepp ... 37
4.1.3 Reglering ... 38
4.2 Resultatstyrningens utveckling i relationen mellan regeringen och myndigheterna ... 39
4.2.1 Kompletteringspropositionen 1988 ... 39
4.2.2 Senare definitioner eller preciseringar ... 41
4.2.3 Regeringens styrning av myndigheterna de senaste två decennierna ... 43
4.2.4 Regelverket för resultatredovisningen från 1989 till 2018 ... 45
4.2.5 Om utvecklingen från effektmätning till effektorientering ... 50
4.2.6 Långsiktiga effektmål i ettåriga budgetcykler ... 51
4.2.7 Resultatstyrning och tillit ... 52
4.2.8 Exempel på effektorienterad och prestationsorienterad resultatstyrning ... 53
4.2.9 Informella kontakter ... 54
4.2.10 Enskilda fall av överutnyttjad resultatstyrning ... 55
4.3 Resultatstyrningens utveckling i relationen mellan regeringen och riksdagen ... 56
4.3.1 Budgetpropositionen är grunden för regeringens resultatredovisning ... 57
4.3.2 Riksdagens syn på resultatstyrning ... 57
4.3.3 Prövande och utforskande attityd 1988–1999 ... 59
4.3.4 Krav på att resultatstyrningen omprövas 2000–2008 ... 59
4.3.5 Skiftat fokus mot en effektorienterad resultatrapportering 2009–2018 ... 61
4.4 Utmaningar för resultatstyrningen i staten ... 63
4.4.1 Utmaningen med de långsiktiga effektmålens hemvist ... 63
4.4.2 Utmaningen med resultatredovisning ... 64
4.4.3 Utmaningen med horisontell styrning ... 65
4.5 Sammanfattning och reflektioner ... 65
**5 Finansiell styrning ... 68**
5.1 Utgångspunkter och kort historik ... 68
5.1.1 Utvecklingen av den finansiella styrningen ... 69
5.2 Statens budget och finansiella befogenheter ... 71
5.2.1 Viktiga utgångspunkter för budgetering ... 72
5.3 Anslag och inkomster på statens budget ... 74
5.3.1 En utveckling från fyra anslagstyper till en ... 75
5.3.2 Anslagsvillkor och utnyttjande av anslag ... 77
5.3.3 Redovisning mot anslag ... 79
5.3.4 Inkomster som myndigheter inte disponerar ... 82
5.4 Avgifter och bidrag ... 83
5.4.1 Avgiftsbelagd verksamhet ... 84
5.4.2 Bidragsfinansierad verksamhet ... 87
5.5 Styrning av investeringar ... 88
5.5.1 Vad avses med investeringar? ... 88
5.5.2 Styrning av investeringar i budgetprocessen ... 90

5.5.3 Regeringens styrning av investeringar hos myndigheter ... 92
5.6 Bestämmelser om ekonomiska åtaganden ... 93
5.6.1 Beställningsbemyndiganden ... 93
5.6.2 Åtaganden i den löpande verksamheten ... 95
5.7 Styrning av garantier och utlåning ... 97
5.7.1 Statliga garantier ... 97
5.7.2 Statens utlåning ... 98
5.7.3 Garanti- och utlåningsmodellen ... 99
5.7.4 Uppföljning av lån och garantier ... 100
5.8 Grundläggande redovisningsbestämmelser och övrig styrning ... 102
5.8.1 Grundläggande redovisningsbestämmelser ... 102
5.8.2 Betalningar och rörelsekapital ... 105
5.8.3 Förvaltning av fastigheter ... 105
5.8.4 Försäljning och disposition av statlig egendom ... 106
5.8.5 Mervärdesskatt ... 107
5.9 Utmaningar för den finansiella styrningen ... 108
5.9.1 Utmaningar med ansvarsfördelning ... 108
5.9.2 Utmaningar med budgetering och redovisning av anslag ... 109
5.9.3 Utmaningar med anslagssparande ... 109
5.9.4 Utmaningar med avgifter ... 110
5.9.5 Utmaningar med garantier och utlåning ... 111
5.9.6 Utmaningar med beställningsbemyndiganden ... 112
5.10 Sammanfattning och reflektioner ... 112
**6 Intern styrning och kontroll ... 114**
6.1 Bakgrund och syftet med regleringen ... 114
6.1.1 Kort historik ... 114
6.1.2 Syftet med regleringen ... 115
6.2 Regelverket och dess tillämpning ... 117
6.2.1 Regelverket för intern styrning och kontroll består av flera förordningar ... 117
6.2.2 Myndighetsförordningen reglerar ansvaret för intern styrning och kontroll ... 117
6.2.3 Riskhantering är en central del av den interna styrningen och kontrollen ... 118
6.2.4 Organisation och rutiner för myndighetens tillgångar ... 119
6.2.5 Bestämmelser för internrevisionsmyndigheterna ... 120
6.2.6 Myndigheternas tillämpning av regelverket ... 122
6.2.7 Kritik mot regleringen av intern styrning och kontroll ... 123
6.3 Utvecklingen av den interna styrningen och kontrollen ... 124
6.3.1 Regelverket har förändrats främst för internrevisionsmyndigheterna ... 124
6.3.2 Utveckling och problem i myndigheternas tillämpning ... 127
6.4 Utmaningar för den interna styrningen och kontrollen ... 129
6.4.1 Utmaningar att tillämpa regelverket ... 130
6.4.2 Utmaningar för myndigheter utan krav på internrevision ... 131

6.4.3 Övriga utmaningar ... 132
6.5 Sammanfattning och reflektioner ... 133
**7 Internrevision ... 135**
7.1 Bakgrund och syftet med regleringen ... 135
7.1.1 Syftet med regleringen ... 136
7.2 Vilka myndigheter har internrevision? ... 137
7.2.1 Motiv till att en myndighet ska ha internrevision ... 138
7.3 Regelverket och dess tillämpning ... 138
7.3.1 Regelverket för internrevision i staten ... 138
7.3.2 Myndigheternas tillämpning av regelverket ... 140
7.3.3 Kritik mot internrevisionen i staten ... 142
7.4 Utvecklingen av internrevisionen ... 144
7.4.1 I sak är regleringen i förordning relativt konstant över tid ... 144
7.4.2 Förändringar i omfattningen och tillämpningen ... 146
7.5 Utmaningar för internrevisionen ... 147
7.5.1 Utmaningar med internrevisionens resurser ... 147
7.5.2 Utmaningar i myndighetsinterna relationer ... 148
7.5.3 Övriga utmaningar ... 149
7.6 Sammanfattning och reflektioner ... 151
**8 ESV:s slutsatser ... 153**
8.1 Den ekonomiska styrningen är omfattande men motiverad ... 153
8.1.1 En kärna i den statliga styrningen som fungerar väl ... 154
8.1.2 Den ekonomiska styrningens varierande reglering beror på rollfördelningen 154
8.2 Den ekonomiska styrningen har utvecklats på flera sätt ... 155
8.2.1 Utveckling mot både enhetlighet och delegerat utrymme ... 155
8.2.2 Utveckling utifrån lärande och anpassning ... 156
8.3 Bilden av den ekonomiska styrningen bör nyanseras ... 156
8.4 Utmaningar finns – både inom och utom systemet ... 157
8.4.1 Utmaningar som är gemensamma för flera delområden ... 157
8.4.2 Utmaningar utom systemet ... 160
8.4.3 Utmaningar är en grund för fortsatt utveckling ... 160
**Referenser ... 162**
Lagar, förordningar och föreskrifter ... 162
EU-rättsakter ... 165
Riksdagstryck ... 165
Rättsliga dokument ... 169
Elektroniska källor ... 170
Övriga referenser ... 172
**Bilaga 1 Regelverk för ekonomisk styrning i staten ... 181**

# 1 Sammanfattning

Ekonomistyrningsverket (ESV) har haft i uppdrag att ta fram en rapport om den ekonomiska styrningen i staten. Enligt uppdraget ska rapporten innehålla en redogörelse för vad den ekonomiska styrningen omfattar, hur den har utvecklats och förändrats över tid samt vilka utmaningar den står inför. Rapporten ska utgöra en kunskapskälla och vara ett diskussionsunderlag, och belysa den ekonomiska styrningen från myndigheternas, regeringens och riksdagens perspektiv. I uppdraget definieras ekonomisk styrning som resultatstyrning, finansiell styrning, intern styrning och kontroll samt internrevision.

ESV:s rapport grundar sig på ett brett material bestående av analyser av regelverk, styrdokument och andra dokument, enkäter till ett urval myndigheter och kanslicheferna i riksdagens utskott, samt samtal med företrädare för Regeringskansliet. I materialet ingår också intervjuer med personer som är eller har varit aktiva på centrala positioner i statsförvaltningen eller som i sin forskning har studerat den ekonomiska styrningen och dess delområden.

## 1.1 ESV:s iakttagelser

Den ekonomiska styrningen är ett av flera medel som regeringen använder för att statsförvaltningen ska kunna utföra sina uppgifter, upprätthålla grundläggande värden och förverkliga regeringens politik. Den bedrivs med utgångspunkt i regeringens behov att styra för att genomföra politiken och syftar till en uppföljning som svarar mot riksdagens och regeringens behov.

Den ekonomiska styrningen har utvecklats i ett sammanhang där några händelser och beslut är särskilt viktiga. Det handlar bland annat om

- arbetet på 1990-talet för att åstadkomma en uppstramad budgetprocess med fokus på effektivitet, god hushållning och resultat
- delegeringen och decentraliseringen av ansvar och befogenheter i statsförvaltningen
- de ökade kraven på uppföljning och redovisning av resultat som växt fram.

Den ekonomiska styrningen förmedlas i generella regelverk och i myndigheternas instruktioner och regleringsbrev. Den knyter samman verksamhet, budgetering och uppföljning i staten. Den statliga budgetprocessen och de dokument som ingår i budgetprocessen kan beskrivas som en slags infrastruktur för den ekonomiska styrningen. Samtidigt bidrar den ekonomiska styrningen till att ge underlag inför riksdagens och regeringens beslut om mål, inriktning och resursfördelning. Den ekonomiska styrningens syfte och sammanlänkningen med budgetprocessen medför

att effektivitet, god hushållning, författningsenlighet samt tillförlitlig och rättvisande redovisningen är centrala inslag i styrningen.

### 1.1.1 Resultatstyrning

Resultatstyrning bygger på delegerat ansvar och förtroende, kombinerat med regelbunden återkoppling. Resultatstyrning kännetecknas av mål för verksamheten, ramstyrning och delegering, återkopplad information om verksamhetens resultat samt användning av återkopplad information.

Resultatstyrningen som modell är inte lagstadgad men väl fastslagen som princip. Resultatredovisningen är däremot reglerad i lag och förordning. Resultatstyrningen har utvecklats sedan 1980-talets slut och ESV:s analys visar att det finns betydande drag av prövning och lärande i utvecklingen, där den befintliga kunskapen om tillämpningen har bidragit till reformer. Resultatstyrningen bygger vidare på tillit, där graden av tillit kan variera. ESV ser flera tecken på att tilliten har ökat i resultatstyrningen den senaste tiden. Bland annat har antalet återrapporteringskrav och mål till myndigheterna minskat och den effektorienterade redovisningen har fått ökad vikt.

Av ESV:s samlade material framgår att resultatstyrningen överlag uppfattas som ändamålsenlig, rimlig och välfungerande, samtidigt som det finns behov av kontinuerligt arbete och anpassning till nya förutsättningar. De utmaningar som ESV identifierar för resultatstyrningen handlar om de långsiktiga effektmålens hemvist, resultatredovisningen och den horisontella styrningen.

### 1.1.2 Finansiell styrning

Den finansiella styrningen ska säkerställa att det finns tydliga regler för användningen och redovisningen av statens medel. Styrningen syftar främst till att få kontroll över utgifter, ekonomiska åtaganden och betalningar i statsförvaltningen så att statens medel utnyttjas effektivt och enligt politiska prioriteringar.

Den finansiella styrningen är omfattande och regleras i regeringsformen (1974:152), riksdagsordningen (2014:801), budgetlagen (2011:203) och 15 förordningar. Det är det delområde i uppdraget som omfattar flest regelverk. Det samlade regelverket har utvecklats genom att identifierade brister eller luckor har lett till kompletteringar. Regelverket har med något undantag byggts på under den analyserade perioden och utvecklingen har kännetecknats av en strävan efter ökad tydlighet och enhetlighet. Utgångspunkten har varit att alla myndigheter under regeringen omfattas, även om vissa undantag finns.

ESV:s analys av det insamlade materialet visar att det finns en acceptans för den finansiella styrningen och att myndigheterna i huvudsak anser att den är balanserad,

motiverad och tydlig. Utmaningarna för den finansiella styrningen handlar bland annat om ansvarsfördelning, budgetering och redovisning av anslag, anslagssparande och avgifter.

### 1.1.3 Intern styrning och kontroll

Ledningen för en myndighet ansvarar inför regeringen för att myndigheten når målen för verksamheten och att verksamheten bedrivs enligt de krav som finns. Därför behöver myndighetens ledning säkerställa att myndigheten har en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt. Intern styrning och kontroll regleras i ett samverkande regelverk med syfte att förtydliga myndighetsledningens ansvar för den interna styrningen och kontrollen. Ansvaret är detsamma för alla ledningar för förvaltningsmyndigheter under regeringen, även om myndigheterna omfattas av delvis olika regelverk. Den interna styrningen och kontrollen är viktig för en väl fungerande styr- och ansvarskedja i staten.

ESV:s analys indikerar att regleringen av den interna styrningen och kontrollen bedöms som rimlig, funktionell och som ett stöd i myndigheternas arbete. De förändringar som har genomförts har bland annat syftat till att skapa ett utrymme för verksamhetsanpassning, något som uppskattas av tillfrågade myndigheter. Analysen indikerar vidare att myndigheternas tillämpning av regelverket kännetecknas av en ökad mognad. Samtidigt finns utmaningar för den interna styrningen och kontrollen. En återkommande utmaning handlar om att tillämpa regelverket på ett sätt som passar verksamhetens förutsättningar och är till nytta för myndigheten.

### 1.1.4 Internrevision

Internrevisionen är ett stöd för myndighetens ledning som granskar och lämnar förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll. Regleringen av internrevisionen har inneburit att ledningen för de så kallade internrevisionsmyndigheterna får ett ytterligare underlag i fullgörandet av sitt verksamhetsansvar.

ESV:s analys indikerar att tillämpningen av regelverket fungerar väl och att myndigheterna har en positiv syn på internrevisionen. Det finns ett utrymme för myndigheter att tillämpa regelverket och det utrymmet har ökat något när regelverket har förändrats. Utmaningar för internrevisionen är av sådan art att de kan hanteras på myndigheterna. Den utmaning som återkommer oftast i ESV:s material handlar om internrevisionens resurser, som bland annat medför små internrevisionsfunktioner på de flesta myndigheterna.

## 1.2 ESV:s slutsatser

ESV drar slutsatsen att den ekonomiska styrningen i staten är omfattande men motiverad. Den regleras av regeringsformen, riksdagsordningen och budgetlagen

samt sammantaget cirka 20 förordningar, och är nära sammanlänkad med budgetprocessen. Den ekonomiska styrningen speglar den rollfördelning som finns mellan riksdagen, regeringen och myndigheterna och motiveras av att begränsade resurser ska användas i enlighet med politiska prioriteringar. Det medför ett fokus på god hushållning, effektivitet, regelefterlevnad och rättvisande redovisning. Den ekonomiska styrningen utgör en kärna i den statliga styrningen, som i stort accepteras och som på det hela taget fungerar väl.

Dagens ekonomiska styrning är en följd av utvecklingen inom uppdragets fyra delområden sedan 1980-talets slut. ESV:s slutsats är att den ekonomiska styrningen inte har utvecklats på *ett* sätt, utan utifrån flera olika utvecklingslinjer. Styrningen har i vissa delar utvecklats mot enhetlighet och i andra delar med ett delegerat utrymme. Över tid har den ekonomiska styrningen också utvecklats utifrån lärande och anpassning, mot en ökad mognad i tillämpningen.

Den ekonomiska styrningen och dess delområden har varit föremål för kritik av olika slag och det finns exempel på tillämpning av styrningen som inte varit ändamålsenlig. Samtidigt ger inte ESV:s rapport stöd till kritiken i stort. ESV:s slutsats är att bilden av den ekonomiska styrningen är bredare och mer nyansrik och att det bör avspeglas i diskussionen.

ESV drar också slutsatsen att det finns flera utmaningar som kan tjäna som utgångspunkt för framtida utveckling av den ekonomiska styrningen och dess tillämpning. Vissa av utmaningarna är specifika för uppdragets fyra olika delområden, medan andra är gemensamma för flera av dem. De gemensamma utmaningarna handlar bland annat om tillämpningen, att balansera styrningen på kort och lång sikt, samt utmaningar för små myndigheter och med fortsatt digitalisering. ESV lyfter också fram två omvärldsfaktorer som kan ses som utmaningar utanför systemet för den ekonomiska styrningen. Det handlar om samhällsproblem som korsar gränser för traditionella ansvarsområden och om den internationalisering som pågår.

# 2 Inledning

I det här kapitlet beskriver vi ESV:s uppdrag och hur vi har tolkat, avgränsat och genomfört det. Vi redogör också för några av de begrepp som är centrala i uppdraget.

## 2.1 ESV:s uppdrag

ESV har i regleringsbrevet för 2020 fått i uppdrag att ta fram en rapport om den ekonomiska styrningen i staten. Uppdraget är formulerat på följande sätt:

> Myndigheten ska ta fram en rapport om den ekonomiska styrningen i staten, som bl.a. innehåller en redogörelse för vad den ekonomiska styrningen omfattar, hur den har utvecklats och förändrats över tid och vilka utmaningar den står inför. Med den ekonomiska styrningen avses resultatstyrningen, den finansiella styrningen, den interna styrningen och kontrollen samt internrevisionen. Rapporten ska både utgöra en kunskapskälla och vara ett diskussionsunderlag för den framtida utvecklingen av den ekonomiska styrningen i staten. Myndigheten ska samråda med Riksgäldskontoret beträffande beskrivningen av den del av den ekonomiska styrningen som omfattar statens garanti- och utlåningsverksamhet. Rapporten ska belysa den ekonomiska styrningen från myndigheternas, regeringens och riksdagens perspektiv. Avstämning ska göras med Regeringskansliet (Finansdepartementet) under arbetets gång. Uppdraget ska redovisas till regeringen (Finansdepartementet) senast den 30 april 2021.[1]

### 2.1.1 Fyra delområden, tre tidsdimensioner och tre perspektiv

ESV har tolkat att uppdraget omfattar följande fyra områden inom staten:

- resultatstyrning
- finansiell styrning, inklusive statens garanti- och upplåningsverksamhet
- intern styrning och kontroll
- internrevision.

Vi har vidare tolkat att uppdraget handlar om tre dimensioner i tid: en nulägesbeskrivning, en historisk tillbakablick och en sammanställning av utmaningar som den ekonomiska styrningen står inför.

En utmaning kan definieras på olika sätt. Vi har i arbetet med uppdraget tolkat begreppet utmaning som att det kan handla om såväl positivt som negativt laddade

[1] Regeringsbeslut, Fi2019/04274/RS (delvis).

utmaningar. De utmaningar som presenteras i rapporten är utmaningar som ESV efter analys ser för den ekonomiska styrningen och dess delområden.

Av uppdraget framgår också att rapporten ska belysa den ekonomiska styrningen från myndigheternas, regeringens och riksdagens perspektiv. Den ekonomiska styrningen utgår från den rollfördelning som finns mellan riksdag, regering och myndigheter (se avsnitt 3.3). Genom att analysera och beskriva syftet, innehållet, utvecklingen och utmaningarna med den ekonomiska styrningen utifrån riksdagens, regeringens och myndigheternas perspektiv kan vi belysa den ekonomiska styrningen utifrån de tre perspektiv som framgår av uppdraget.

## 2.2 Genomförande

Vi har samlat in material på olika sätt som underlag till rapporten. Det insamlade materialet ger sammantaget följande information om den ekonomiska styrningen, inklusive de fyra delområdena:

- Vad den ekonomiska styrningen omfattar i dag.
- Hur syftet med den ekonomiska styrningen har formulerats.
- Hur den ekonomiska styrningen har förändrats och utvecklats över tid, bland annat avseende regelverk och definitioner.
- Hur tillämpningen av den ekonomiska styrningen och dess regelverk ser ut och hur den har utvecklats över tid.
- Hur kritiken av den ekonomiska styrningen har formulerats.
- Vilka utmaningar den ekonomiska styrningen står inför.

### 2.2.1 Analys av regelverk, styrdokument och andra dokument

En viktig utgångspunkt i arbetet har varit det regelverk som reglerar förhållandet mellan riksdagen, regeringen och myndigheterna inom den ekonomiska styrningen. Efter en inledande kartläggning av vilka regelverk som hör till de fyra områdena finansiell styrning, resultatstyrning, internrevision samt intern styrning och kontroll har vi kartlagt *regelverkens utformning och utveckling över tid*. Med regelverk avser vi lagar, förordningar samt föreskrifter och allmänna råd (se bilaga 1).

Den ekonomiska styrningen i staten sker inte enbart genom generella regelverk utan förmedlas även genom styrdokument för enskilda myndigheter. Inom ramen för uppdraget har vi därför genomfört *en studie av instruktioner och regleringsbrev* för 11 myndigheter[2] i den statliga redovisningsorganisationen, där för närvarande totalt

[2] De 11 myndigheterna i urvalet är Arbetsdomstolen, Länsstyrelsen i Örebro län, Totalförsvarets rekryteringsmyndighet, Trafikverket, Datainspektionen, Myndigheten för press, radio och tv, Statens geotekniska institut, Livsmedelsverket, Försäkringskassan, Rymdstyrelsen och Styrelsen för internationellt utvecklingsarbete (Sida). Urvalet omfattar en myndighet per departement med en blandning av stora, medelstora och små myndigheter. Urvalet är kvalitativt och strategiskt, men är för litet för att utgöra ett representativt urval av myndigheterna i den statliga redovisningsorganisationen.

215 myndigheter ingår. Syftet med studien har varit att på en övergripande nivå ge en indikation på hur framför allt resultatstyrningen tillämpas i dag och hur den har utvecklats över tid. Vi har analyserat instruktionerna och regleringsbreven för de utvalda myndigheterna vid fyra tidpunkter (1999, 2006, 2013 och 2020). Analysen har bland annat omfattat förekomsten av mål, uppgifter, uppdrag, återrapporteringskrav samt finansiella villkor per tilldelat anslag. Studien och dess metod redovisas i en särskild rapport.[3]

Andra viktiga källor i vårt arbete har varit olika typer av dokument. Vi har tagit del av bland annat utskottsbetänkanden, riksdagsrapporter, propositioner, Regeringskansliets cirkulär, betänkanden från statliga utredningar, myndighetsrapporter och forskningsstudier som behandlar syftet, utformningen, utvecklingen och tillämpningen av den ekonomiska styrningen och dess fyra delområden. Dokumenten i våra *dokumentstudier* är framför allt från mitten av 1990-talet och framåt. Vi har också undersökt hur riksdagen har behandlat frågan om resultatstyrning genom att analysera finansutskottets betänkanden och utredningar från riksdagsutskotten mellan 1989 och 2019.[4]

### 2.2.2 Enkäter och olika former av möten

Av uppdraget framgår att ESV ska belysa den ekonomiska styrningen från myndigheternas, regeringens och riksdagens perspektiv. Vi har därför på olika sätt ställt frågor till företrädare för myndigheterna, Regeringskansliet och Riksdagsförvaltningen. Vi har skickat en *enkät till ett urval om 22 myndigheter*[5] i den statliga redovisningsorganisationen. Enkäten bestod av breda frågor med fritextsvar, och handlade om myndigheternas syn på den ekonomiska styrningens fyra delområden i dag och vilka utmaningar som myndigheterna ser. Nästan alla myndigheter (21 stycken) har besvarat enkäten. Svaren kom in under oktober 2020.

[3] ESV 2021:18.

[4] Totalt sett ingår 106 riksdagsdokument, identifierade genom sökning på ordet resultatstyrning (alternativt mål- och resultatorienterad styrning) i riksdagens öppna dataarkiv, i denna del av vår analys. Dokument som endast nämner resultatstyrning i referenslistan ingår inte i materialet. Finansutskottet är det riksdagsutskott som bereder och tar ställning i ärenden som rör ekonomisk styrning. Under perioden 1989–2019 lämnade finansutskottet 70 betänkanden som nämner ordet resultatstyrning. Under perioden publicerades också 36 utredningar från något av riksdagens utskott som refererar till resultatstyrning.

[5] De 22 myndigheterna i urvalet är Arbetsdomstolen, Rådet för Europeiska socialfonden i Sverige (ESF-rådet), Länsstyrelsen i Örebro län, Kronofogdemyndigheten, Totalförsvarets forskningsinstitut, Försvarets materielverk, Trafikverket, Elsäkerhetsverket, Datainspektionen, Åklagarmyndigheten, Myndigheten för press, radio och tv, Statens kulturråd, Statens geotekniska institut, Naturvårdsverket, Livsmedelsverket, Skogsstyrelsen, Försäkringskassan, Myndigheten för familjerätt och föräldraskapsstöd, Rymdstyrelsen, Linköpings universitet, Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete (Sida) och Svenska institutet. Urvalet om 22 myndigheter utgick från urvalet om 11 myndigheter i vår analys av instruktioner och regleringsbrev och kompletterades med ytterligare 11 myndigheter. Kompletteringen gjordes strategiskt i syfte att få en internrevisionsmyndighet per departement, då det endast är dessa som omfattas av bestämmelser om internrevision och vissa delar av regelverket för intern styrning och kontroll. På grund av ett fel vid enkätutskicket kom båda myndigheterna från Försvarsdepartementets område att vara internrevisionsmyndigheter. I urvalet om 22 myndigheter ingår 2 myndigheter per departement, varav 12 är internrevisionsmyndigheter. I urvalet finns en spridning mellan stora, medelstora och små myndigheter. Urvalet är inte tillräckligt stort för att vi utifrån urvalet ska kunna uttala oss om samtliga myndigheter i den statliga redovisningsorganisationen.

I syfte att belysa den ekonomiska styrningen ur ett riksdagsperspektiv har vi skickat en *enkät till kanslicheferna för riksdagens utskott*. I den ställde vi frågor om den ekonomiska styrningen i dag och utmaningar som finns. Kanslicheferna har valt att besvara ESV:s enkät med ett gemensamt svar, hanterat i den så kallade kanslichefskretsen i Riksdagsförvaltningen. Deras gemensamma enkätsvar kom in i oktober 2020.

Vi har vidare samlat in material från *Regeringskansliet* i syfte att belysa den ekonomiska styrningen utifrån regeringens perspektiv. Det har skett på flera sätt. Vi har diskuterat den ekonomiska styrningens syfte, hur styrningen genomförs i praktiken och dess utmaningar vid *fokusgruppsmöten* med de så kallade huvudmännen[6] för de 22 myndigheterna i vårt större urval. Dessa möten genomfördes vid två tillfällen under oktober 2020 och samlade huvudmän från 10 av Regeringskansliets 11 departement.[7] Fokusgruppsmötena genomfördes med frågeställningar som hade skickats ut i förväg. Mötena präglades av en samsyn i svaren, samtidigt som deltagarna lyfte fram särdrag för olika myndigheter eller politikområden. Vi har också diskuterat den ekonomiska styrningen med Regeringskansliets så kallade *BUCH-grupp*[8] och i möten med *enskilda tjänstemän* inom Finansdepartementet.

Vi har i olika skeden av uppdraget intervjuat personer som på olika sätt arbetar eller har arbetat med de frågor som ESV:s uppdrag omfattar. Genomgående för dessa intervjuer är att de har handlat om den ekonomiska styrningens syfte och utveckling, nuläge och utmaningar. Under våren 2020 genomförde vi elva inledande, breda intervjuer med företrädare för Riksdagsförvaltningen, Regeringskansliet, myndigheter och forskare. Under hösten 2020 har fler intervjuer genomförts med personer som är eller har varit aktiva på centrala positioner inom statsförvaltningen eller som i sin forskning studerat den ekonomiska styrningen och dess delområden. Vi har också genomfört möten med företrädare för Riksrevisionen och Statskontoret, två myndigheter som inom ramen för sina respektive uppgifter har god insyn i frågor som rör den ekonomiska styrningen i staten. Uppdragets frågeställningar har också varit föremål för diskussioner i ESV:s olika råd och nätverk under hösten 2020.[9] Sammantaget har vi genomfört cirka 35 *intervjuer och möten* inom ramen för detta uppdrag.

[6] Enligt 10 § förordningen (1996:1515) med instruktion för Regeringskansliet ska det för var och en av de myndigheter som hör till departementen finns en huvudman som ansvarar för frågor om myndighetens styrning.
[7] Vid fokusgruppsmötena deltog huvudmän för 13 av de 22 utvalda myndigheterna. Flera av huvudmännen tog också med sig medföljande till fokusgruppsmötena, till exempel myndighetshandläggare och budgetsamordnare.
[8] BUCH-gruppen är budgetchefens grupp för information och diskussion i budgetprocessfrågor.
[9] Frågeställningarna som rör detta uppdrag har diskuterats med ESV:s ekonomichefs- och controllerråd och internrevisionsråd samt med ESV:s nätverk för internrevisorer respektive intern styrning och kontroll.

### 2.2.3 Interna och externa avstämningar och samråd

Arbetet har genomförts av en projektgrupp bestående av Kenneth Eliasson, Anna Håkanson, Curt Johansson, Sven-Olof Junker och Karolina Larfors (projektledare). Några kollegor har också bistått som referenspersoner eller med avgränsade kartläggningsinsatser. Projektgruppen har vid flera tillfällen diskuterat materialet vid interna seminarier på ESV. Utkast till texter har också delats med externa läsare vid några tillfällen.

Projektgruppen har haft många externa och interna kontakter, för att få ett brett underlag, en öppenhet för olika uppfattningar och möjligheter att diskutera iakttagelser. Samtidigt har uppdragets bredd inneburit en materialinsamling som omfattat många olika sakområden under en begränsad tid. En följd av detta är att fördjupning inte har varit möjligt i alla detaljer. Sammantaget bedömer vi dock att det insamlade materialet är tillräckligt för att kunna svara mot uppdraget.

Inom ramen för uppdraget har projektgruppen samrått med företrädare för Riksgäldskontoret i de delar som rör statens garanti- och utlåningsverksamhet. Vi har också under arbetets gång stämt av med företrädare för Finansdepartementet.

## 2.3 Avgränsningar

Uppdraget är avgränsat till ekonomisk styrning i staten, som vi delar upp i de fyra områden som nämns i uppdraget: resultatstyrning, finansiell styrning, intern styrning och kontroll samt internrevision.

Den ekonomiska styrningen angränsar till andra sätt att styra statsförvaltningen, som till exempel regelstyrning, processtyrning, styrning genom organisering och utnämningsmakten. Dessa sätt att styra behandlas inte i rapporten. Den omfattar inte heller myndigheternas interna verksamhetsstyrning eller styrningen av statsförvaltningen genom till exempel regelverk för offentlig upphandling eller EU:s regelverk.

I uppdraget har vi utgått från de fyra delområdenas olika startpunkter, men med ett fokus på perioden efter tillkomsten av lagen (1996:1059) om statsbudgeten.

Arbetet med uppdraget har inte omfattat att ta fram förslag till regeländringar.

Uppdraget har inte heller omfattat någon analys av den internationella utvecklingen i frågor som rör ekonomisk styrning.

## 2.4 Definitioner

### 2.4.1 Ekonomisk styrning i staten

Ekonomisk styrning i staten består av resultatstyrning och finansiell styrning.[10] Regeringen redogör årligen i budgetpropositionen för utvecklingen av den ekonomiska styrningen. I sammanhanget beskriver regeringen utvecklingen för resultatstyrning, finansiell styrning, intern styrning och kontroll samt internrevision.[11]

I denna rapport utgår vi från de fyra delområden som framgår av ESV:s uppdrag. Sambandet mellan dessa kan förstås på följande sätt: För att den finansiella styrningen och resultatstyrningen ska få genomslag behöver regeringen och myndighetsledningarna säkerställa att det finns en väl fungerande intern styrning och kontroll på myndigheterna. På vissa myndigheter finns även en internrevision, som granskar och lämnar förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll.

### 2.4.2 Resultatstyrning

Enligt ESV syftar resultatstyrningen till att skapa förutsättningar för en effektiv statlig förvaltning. Den bygger på delegerat ansvar och förtroende, kombinerat med regelbunden återkoppling. Resultatstyrning innebär att man

- anger mål
- följer upp resultaten och utvärderar dem
- gör en bedömning som kan ligga till grund för åtgärder.[12]

Regeringen anger i budgetpropositionen för 2020 att regeringens resultatstyrning ska bidra till förverkligandet av de politiska målen och ge underlag för att bedöma hur utvecklingen ser ut i förhållande till dessa mål.[13]

Vid sidan av begreppet ”resultatstyrning” förekommer också begreppen ”mål- och resultatstyrning” samt ”mål- och resultatorienterad styrning”, exempelvis när resultatstyrningen lanserades på 1980-talet och under första halvan av 1990-talet. Vi ser begreppen som synonyma och använder ”resultatstyrning” i denna rapport, om det inte handlar om direkta citat.

### 2.4.3 Finansiell styrning

Finansiell styrning innebär att fastställa de ekonomiska ramarna för en verksamhets resursförbrukning. Vidare framgår att de viktigaste verktygen inom finansiell

[10] Prop. 2020/21:1, Förslag till statens budget för 2021, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–13, bilagor 1–17, s. 181; prop. 1997/98:1, Förslag till statsbudget, finansplan m.m., kapitel 6 Ekonomisk styrning av statlig verksamhet.
[11] Prop. 2020/21:1, Förslag till statens budget för 2021, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–13, bilagor 1–17, avsnitt 11.4.
[12] Ekonomistyrningsverket, *Resultatstyrning*, https://www.esv.se/statlig-styrning/ekonomisk-styrning/resultatstyrning/.
[13] Prop. 2019/20:1, Förslag till statens budget för 2020, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–12, bilagor 1–8, avsnitt 10.4.

styrning är anvisning och tilldelning av anslag, dispositionsrätt till avgiftsinkomster, regler och villkor för anslag, avgifter, låneramar och kreditramar.[14]

Den finansiella styrningen ska enligt budgetpropositionen för 2020 säkerställa att det finns tydliga regler för redovisningen och användningen av statens medel och bidra till en effektiv resursanvändning.[15]

### 2.4.4 Intern styrning och kontroll

Intern styrning och kontroll är den process som syftar till att försäkra myndighetens ledning om att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör sina uppgifter, når målen för verksamheten och att verksamheten bedrivs enligt de krav som finns.[16]

### 2.4.5 Internrevision

Med internrevision menas i denna rapport internrevision som bedrivs enligt internrevisionsförordningen (2006:1228).[17] Den bedrivs av en funktion lokaliserad internt inom myndigheten. Internrevisionen ska granska och lämna förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll.[18]

[14] ESV 2011:9, s.14.
[15] Prop. 2019/20:1, Förslag till statens budget för 2020, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–12, bilagor 1–8, avsnitt 10.4.
[16] Ekonomistyrningsverket, *Myndighetsledningen säkerställer en betryggande intern styrning och kontroll*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/myndighetsledningens-ansvar/.
[17] ESV 2011:9, s.18.
[18] 3 § internrevisionsförordning (2006:1228).

# 3 Ekonomisk styrning – syfte och sammanhang

Ekonomisk styrning är ett av flera medel som regeringen använder för att styra statlig verksamhet så att statsförvaltningen kan utföra sina uppgifter, upprätthålla grundläggande värden och förverkliga regeringens politik. Den ekonomiska styrningen är sammanlänkad med budgetprocessen och ska förse riksdagen, regeringen och förvaltningen med beslutsunderlag för att göra bästa möjliga prioriteringar utifrån den politik som regeringen och riksdagen vill förverkliga. I detta kapitel redogör vi för den ekonomiska styrningens syfte, rollfördelning och hur styrningen utövas i praktiken. Vi inleder med att översiktligt beskriva det sammanhang som den ekonomiska styrningen har växt fram i och den kritik som har riktats mot den.

## 3.1 Några utgångspunkter

### 3.1.1 Den ekonomiska styrningen har utvecklats i ett sammanhang

Den ekonomiska styrningen i staten har utvecklats i ett sammanhang. Vi redogör här för några händelser och beslut som är särskilt viktiga.[19] En utgångspunkt är arbetet på 1990-talet med att åstadkomma en *uppstramad budgetprocess med fokus på effektivitet, god hushållning och resultat*, i syfte att öka kontrollen över statens finanser och förbättra regeringens redovisning till riksdagen av resultat inom olika verksamhetsområden. Den ekonomiska krisen i början av 1990-talet satte fokus på vikten av att ha ordning och reda i de offentliga finanserna och en samlad och transparent budgetprocess. Några av de förändringar som genomfördes för att strama upp budgetprocessen var att riksdagen beslutade om en ny modell för att fatta beslut om statens budget (den så kallade rambeslutsmodellen)[20], antagandet av lagen (1996:1059) om statsbudgeten som betonade effektivitet och resultat[21], övergången till ett budgetår som motsvarade kalenderåret och förlängningen av riksdagens valperiod från tre till fyra år. Den reformerade statliga budgetprocessen blev en del i det finanspoliska ramverket, vars syfte är att finanspolitiken ska vara långsiktigt

[19] Vår beskrivning är i denna del mycket översiktlig. Det finns många översikter av utvecklingen av statsförvaltningen och förvaltningspolitiken, som med fördel kan läsas av den som önskar mer information eller en bredare ansats. Se till exempel SOU 2002:32, SOU 2007:75, SOU 2018:79 och Statskontoret 2019:103.
[20] SOU 2013:73; skr. 2017/18:207. Rambeslutsmodellen, som tillämpades första gången för budgetåret 1997, innebär att riksdagen beslutar om statens budget i två steg: först helheten och sedan detaljerna i budgeten. I ett första steg fattar riksdagen det så kallade rambeslutet, som innebär att riksdagen beslutar om inkomstberäkningarna och fastställer en utgiftsram för alla 27 utgiftsområden. I det andra steget fattar riksdagen beslut om anslag och bemyndiganden om ekonomiska åtaganden för varje utgiftsområde genom ett enda beslut. Summan av anslagen inom varje område får inte överskrida den tidigare fastställda ramen. Lagförslag som har en tydlig anknytning till statens budget och som lämnas i eller i anslutning till en budgetproposition ingår också i beslutet.
[21] 1 § lag (1996:1059) om statsbudgeten.

hållbar och transparent. Det finanspolitiska ramverket omfattar också bland annat ett överskottsmål för den offentliga sektorns sparande och ett utgiftstak för staten.[22]

Riksdag och regering fattade också ett antal andra beslut för att *delegera och decentralisera ansvar och befogenheter* i statsförvaltningen. Det gällde bland annat:

- Övergången till resultatstyrning genom verksledningsbeslutet 1987 och kompletteringspropositionen 1988.[23]
- Beslutet att införa ramanslag från 1987, som ledde till att myndigheterna successivt fick ramanslag.[24] Ramanslaget innebar att myndigheterna inom en given kostnadsram fick befogenhet att bestämma hur myndigheternas tillgängliga medel för förvaltningsändamål ska disponeras för olika kostnadsslag, till exempel löner, lokaler och övriga förvaltningskostnader.[25]
- Beslutet från 1991 att delegera ansvar och befogenheter till myndigheterna vad gäller statens lokalförsörjning.[26]
- Beslutet från 1994 om den arbetsgivarpolitiska delegeringen, som innebar att riksdag och regering överlät till myndighetscheferna att enskilt och tillsammans utforma den statliga arbetsgivarpolitiken.[27]

Det ökade ansvaret och utrymmet har följts av ökade krav på både myndigheterna och regeringen att *följa upp och redovisa resultat*. Införandet av resultatstyrningen och den reformerade budgetprocessen har också lett till att riksdagen har fått en mer aktiv roll i när resultatinformation återförs i den politiska styr- och beslutsprocessen.[28] Samtidigt har förväntningarna på att politiken ska vara kunskapsbaserad ökat över tid och bidragit till fokus på informationsåterföring.[29]

Under 1990-talet uppmärksammade den externa revisionen (dåvarande Riksrevisionsverket (RRV) och Riksdagens revisorer) flera *brister* i myndigheternas interna styrning och kontroll. Detta bidrog till ett ökat fokus på frågor som internrevision och ansvaret för den interna styrningen och kontrollen på myndigheterna.[30] År 2003 omorganiserades den externa revisionen genom att Riksrevisionen bildades som en revisionsmyndighet under riksdagen.[31] Förändringen medförde att regeringen på ett annat sätt behövde säkerställa att den interna

[22] Skr. 2017/18:207.
[23] Prop. 1986/87:99; prop. 1987/88:150. Se även kapitel 4 i denna rapport.
[24] Prop. 1986/87:100, bilaga 1; bet. 1986/87:FiU10; rskr. 1986/87:122.
[25] Prop. 2010/11:40, s. 49–52. Tidigare hade det varit separata anslag för de olika kostnadsslagen och det fanns inte möjligheter för myndigheterna att föra medel mellan dem. Se även kapitel 5 i denna rapport.
[26] Prop. 1990/91:150; bet. 1990/91:FiU30; rskr. 1990/91:386.
[27] Reformen innebar bland annat att det är myndigheterna som anställer, lönesätter, utvecklar, motiverar och avvecklar sin personal och att riksdagen inte längre skulle godkänna kollektivavtal om anställningsvillkor för de anställda inom det statliga avtalsområdet. Se skr. 2013/14:155, avsnitt 7, SOU 2002:32 och Agv 2007:3.
[28] Förs. 1993/94:TK1 och bet. 1993/94:KU18, samt förs. 2000/01:RS1 och bet. 2000/01:KU23.
[29] SOU 2018:79.
[30] Prop. 1994/95:100, bilaga 1, kapitel 5; SOU 2004:23, avsnitt 9.2.
[31] Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.

styrningen och kontrollen i staten fungerade väl, med ett ökat fokus på den statliga internrevisionen som följd.[32]

Vidare har medlemskapet i EU påverkat det finanspolitiska ramverket[33] i Sverige och även den finansiella styrningen. För statsförvaltningen i stort har medlemskapet inneburit ett nära samarbete med EU:s institutioner och andra länders förvaltningar.[34] Även andra internationella samarbeten i statsförvaltningen, som till exempel det inom OECD, har bidragit till att förvaltningen finns i ett internationellt sammanhang med kunskapsspridning och jämförelser.

Avslutningsvis är ytterligare några förändringar av den statliga förvaltningspolitiken av betydelse för sammanhanget:

- Statsförvaltningens förändring, med bland annat en utveckling mot färre myndigheter, sammanslagning av myndighetskoncerner till sammanhållna myndigheter[35] och renodling av myndigheters roller.[36] I utvecklingen har också ingått att regeringen har inrättat ett antal analys- och utvärderingsmyndigheter i syfte att förstärka tillgången till beslutsunderlag avseende de statliga insatsernas effekter.[37]
- Digitaliseringen av statsförvaltningen, som har påverkat både arbetssättet och den datainsamling som sker inom ramen för den ekonomiska styrningen och som utgör en grund för budgetprocessens olika delar. I detta har informationssystemet Hermes spelat en viktig roll för Regeringskansliet och myndigheterna.
- Den så kallade verksamhetsstrukturen tillämpades mellan 2001 och 2009 som en enhetlig indelningsstruktur i budgetprocessen och i styrningen och uppföljningen av myndigheternas verksamheter.[38]
- Myndighetsförordningen (2007:515) trädde i kraft 2008. I den förtydligades ansvaret för myndighetens ledning och styrelser gavs fullt ansvar.
- Riksdagen fattade 2010 beslut om ett nytt mål för förvaltningspolitiken.[39] Regeringen gjorde samtidigt bedömningen att styrningen av statlig verksamhet borde vara tydlig, inriktad mot verksamheternas resultat, verksamhetsanpassad och ha ett medborgarperspektiv. Styrningen borde vidare inriktas på att bli mer

[32] Prop. 2003/04:1, utgiftsområde 2, s. 28.
[33] Skr. 2017/18:207.
[34] Statskontoret, *Statsförvaltningen efter 20 år i EU*; Jacobsson, Bengt och Sundström, Göran, *Tjugofem år av gemenskap – statsförvaltningen och Europeiska unionen*.
[35] Statskontoret 2004:9; RiR 2010:3. Exempel på myndighetskoncerner som blivit sammanhållna myndigheter är Skatteverket, Tullverket och Försäkringskassan.
[36] Statskontoret, 2016, *Renodling av statlig verksamhet*; Statskontoret 2019:103.
[37] Skr. 2013/14:155, s. 59.
[38] Prop. 2000/01:1, Förslag till statsbudget för budgetåret 2001, s. 244ff; prop. 2008/09:1, Förslag till statsbudget för 2009, finansplan och skattefrågor m.m., s. 290ff.
[39] Prop. 2009/10:175; bet. 2009/10:FiU38; rskr. 2009/10:315. Målet lyder: En innovativ och samverkande statsförvaltning som är rättssäker och effektiv, har väl utvecklad kvalitet, service och tillgänglighet och som därigenom bidrar till Sveriges utveckling och ett effektivt EU-arbete.

långsiktig och strategisk, och myndighetens instruktion borde vara det grundläggande instrumentet i regeringens styrning av myndigheterna.[40]
- Regeringen lanserade 2016 en mer tillitsbaserad styrning. Regeringen såg behov av att utveckla former för styrning och uppföljning som balanserade behovet av kontroll med förtroende för professionernas verksamhetsnära kunskap och erfarenhet. En minskad detaljstyrning syftade till att ge större utrymme för strategisk styrning.[41]

### 3.1.2 Den ekonomiska styrningen är föremål för kritik och diskussion

Den ekonomiska styrningen i staten har diskuterats och ifrågasatts i förvaltningspolitisk forskning och i myndighetsrapporter. Vi sammanfattar här diskussionen i fyra teman.

För det första handlar kritiken om att statsförvaltningen har varit föremål för reformer som i forskningen och debatten ofta sammanfattas av begreppet New Public Management (NPM). Begreppet används för en utveckling som kritiker menar är inspirerad av styrmodeller inom den privata sektorn, där fokus ligger på resultat, decentralisering och delegerat ansvar och där syftet är att effektivisera förvaltningen och dämpa utgiftsutvecklingen i den offentliga sektorn.[42] Införandet av resultatstyrning inklusive resultatredovisning och intern styrning och kontroll ses i sammanhanget som exempel. Enligt kritiken har förändringarna införts på ett okritiskt sätt samtidigt som de har medfört bland annat ökad fragmentisering och en undanträngning av viktiga värden i statsförvaltningen, så som objektivitet, saklighet och integritet.[43] Utvecklingen ska ha medfört att den ekonomiadministrativa styrningen har haft företräde, till exempel genom författningarna i det ekonomiadministrativa regelverket och dokument som regleringsbrev, myndigheternas årsredovisningar och budgetunderlag.[44] Andra sätt att styra staten har därmed inte fått tillräckligt med utrymme och de tillitsfulla relationerna mellan politiker och tjänstemän har minskat.[45]

Ett andra tema i kritiken är att utvecklingen har bidragit till ett granskningssamhälle, där förvaltningen på flera sätt granskas[46] i syfte att säkerställa att den är effektivt organiserad, följer lagar och regler, inte slösar med offentliga medel, genomför politiken och agerar professionellt.[47] Införandet av resultatstyrning och reglerna för

[40] Prop. 2009/10:175. Regeringens bedömning av hur styrningen ska utvecklas framgår också av prop. 2008/09:1, Förslag till statsbudget för 2009, finansplan och skattefrågor m.m., s. 290ff.
[41] Prop. 2015/16:1, utgiftsområde 2.
[42] Statskontoret 2019:103, avsnitt 2.2.
[43] Ehn, Peter och Sundström, Göran, Förvaltningspolitik i förändring; Ahlbäck Öberg, Shirin och Sundström, Göran, Förvaltningspolitikens organisering.
[44] Ahlbäck Öberg, Shirin och Sundström, Göran, Förvaltningspolitikens organisering.
[45] Sundström, Göran, Perspektiv på politisk styrning.
[46] Med granskning avses flera olika aktiviteter som till exempel uppföljning, tillsyn, revision och kontroller av olika slag.
[47] Jacobsson, Bengt, Pierre, Jon och Sundström Göran, Den offentliga granskningen.

intern styrning och kontroll, liksom ett ökat fokus på ansvarsutkrävande, ses i denna diskussion som exempel på ökad granskning.[48]

För det tredje har det funnits en diskussion om att regeringens styrning av myndigheterna bidrar till ökad administration, som kan ta tid från myndigheternas kärnuppgifter. Det handlar till exempel om kraven på myndigheternas årsredovisningar (inklusive resultatredovisningen) och styrningen av interna processer på myndigheterna, som internrevision och intern styrning och kontroll.[49]

Ett fjärde tema i diskussionen om den ekonomiska styrningen har varit de synpunkter som riksdagen vid flera tillfällen har framfört på den resultatinformation som har lämnats till riksdagen. I budgetpropositioner beskrivs det utvecklingsarbete som blivit följden av riksdagens önskemål om utvecklingen av resultatstyrningen och den information som förmedlas i regeringens budgetpropositioner. Vi kan också se att det finns diskussioner om styrningen av vissa sektorer i statsförvaltningen, där till exempel högskolesektorn har pekat på sin särart.[50]

## 3.2 Syftet med den ekonomiska styrningen

Den ekonomiska styrningen syftar till att vara ett verktyg för politikens förverkligande. Den ekonomiska styrningen bedrivs med utgångspunkt i regeringens behov att styra för att genomföra sin politik och nå de beslutade målen för olika områden. Den syftar också till att följa upp genomförandet och måluppfyllelsen i myndigheter och verksamheter på ett sätt som svarar mot riksdagens och regeringens behov. Den ekonomiska styrningen utvecklas med målet att värna myndigheternas kärnverksamheter och beakta olikheter i förutsättningar och verksamheter.[51]

För att uppnå sitt syfte behöver den ekonomiska styrningen skapa förutsättningar för god kontroll av statens finanser, resursfördelning i enlighet med politiska prioriteringar samt hög produktivitet och effektivitet i hur statens resurser används.[52]

Den ekonomiska styrningen har en viktig roll i den statliga budgetprocessen. Beredningen av budgeten utgår från ett antal politiska mål och de resurser som finns tillgängliga för att nå dessa mål. Prioriteringar görs mellan olika verksamheter för att få en så god måluppfyllelse som möjligt. Den ekonomiska styrningen, i form av resultatstyrningen, den finansiella styrningen och den ekonomiska redovisningen, ska

[48] Sundström, Göran, Granskningspolitikens huvudlinjer; Jacobsson, Bengt och Sundström, Göran, Mönster i granskningssamhället.
[49] Statskontoret 2016:19; Forsell, Anders och Ivarsson Westerberg, Anders, *Administrationssamhället*.
[50] Se till exempel SOU 2019:6.
[51] Prop. 2020/21:1, Förslag till statens budget för 2021, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–13, bilagor 1–17, s. 181; prop. 2019/20:1, Förslag till statens budget för 2020, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–12, bilagor 1–17, s. 179.
[52] Prop. 1999/2000:1, Förslag till statsbudget för budgetåret 2000, s. 223.

förse riksdagen, regeringen och förvaltningen med beslutsunderlag för att göra de bästa möjliga prioriteringarna.[53]

Det är riksdagen och regeringen som utövar den ekonomiska styrningen i staten. Det finns en samsyn mellan företrädare för riksdagen och regeringen om att den ekonomiska styrningen är ett sätt att genomföra den beslutade politiken, säkra effektivitet och hushållning samt som beslutsunderlag inför prioriteringar. Den ekonomiska styrningen beskrivs också som ett sätt att koppla resultat till resurser, samtidigt som det ger ett underlag till regeringens återrapportering till riksdagen.[54]

## 3.3 Rollfördelningen i den ekonomiska styrningen

Den ekonomiska styrningen i staten utgår från den rollfördelning i den statliga styr- och ansvarskedjan som framgår av grundlag, lagar och förordningar. Rollfördelningen ger en förståelse för var den ekonomiska styrningen finns, varför den är utformad som den är och vilka befogenheter som olika aktörer har.

### 3.3.1 Riksdagen

Riksdagen stiftar lag, beslutar om skatt till staten och bestämmer hur statens medel ska användas. Riksdagen granskar också rikets styrelse och förvaltning.[55] Riksdagen har finansmakten. Det innebär att riksdagen beslutar om skatter och avgifter till staten samt om statens budget.[56] Riksdagen beslutar om budget för det följande budgetåret eller, om det finns särskilda skäl, för en annan budgetperiod. Riksdagen beslutar då om en beräkning av statens inkomster och om anslag för bestämda ändamål.[57] Anslag och inkomster får inte användas på annat sätt än vad riksdagen har bestämt.[58] Riksdagen beslutar om grunderna för regeringens förvaltning av och förfogande över statens tillgångar.[59] Budgetpropositionen är det politiska prioriteringsinstrumentet där alla inkomster och alla utgifter för kommande budgetår ingår. Att budgetpropositionen är fullständig och bruttoredovisas[60] underlättar för riksdagen att utöva sin finansmakt. Genom sin finansmakt har riksdagen en viktig roll i den ekonomiska styrningen i staten.

[53] Prop. 1997/98:1, Förslag till statsbudget, finansplan m.m., kapitel 6, s. 127.
[54] Samlat enkätsvar från kanslicheferna i riksdagens utskott samt intervjuer med företrädare för Regeringskansliet.
[55] 1 kap. 4 § regeringsformen (1974:152).
[56] 9 kap. 1 § regeringsformen (1974:152).
[57] 9 kap. 3 § regeringsformen (1974:152).
[58] 9 kap. 7 § regeringsformen (1974:152).
[59] 9 kap. 8–9 § regeringsformen (1974:152).
[60] Skr. 2017/18:207. Fullständighetsprincipen innebär att regeringens förslag till budget ska omfatta alla inkomster och utgifter samt andra betalningar som kan påverka statens lånebehov. Bruttoprincipen innebär att statens inkomster och utgifter ska budgeteras och redovisas brutto på inkomsttitlar och anslag.

### 3.3.2 Regeringen

Regeringen styr riket och är ansvarig inför riksdagen.[61] Regeringsärenden avgörs av regeringen vid regeringssammanträdet.[62] Det innebär att regeringen fattar beslut kollektivt och är kollektivt ansvarig.

Även regeringen har rättigheter och skyldigheter inom finansmaktens område. Regeringen lämnar en budgetproposition och efter budgetperiodens slut en årsredovisning för staten till riksdagen.[63] Regeringen förvaltar och förfogar över statens tillgångar.[64] Regeringens befogenheter inom detta område regleras också av budgetlagen (2011:203), som utgör ett komplement till regeringsformens (1974:152) bestämmelser om riksdagens och regeringens skyldigheter och befogenheter inom finansmaktens område. I budgetlagen återfinner vi till exempel regler för budgetering och redovisning av anslag och inkomsttitlar på statens budget, möjligheter att göra ekonomiska åtaganden samt regler kring finansiering av investeringar och utlåning. Där finns även bestämmelser om årsredovisningen för staten.

Det är regeringen som beslutar om förvaltningens organisering, något som inkluderar att inrätta och lägga ned myndigheter. Regeringen är ytterst ansvarig inför riksdagen för allt som myndigheterna gör, utom där förvaltningen har en självständighet. Att regeringen ansvarar inför riksdagen innebär också att regeringen är redovisningsskyldig inför riksdagen för de tillgångar som regeringen förvaltar och förfogar över. Redovisningsskyldigheten omfattar även den verksamhet som bedrivs av staten samt statens skulder och övriga ekonomiska åtaganden.[65]

Regeringsformen reglerar vilka föreskrifter som regeringen får meddela.[66] Regeringen beslutar föreskrifter i förordningsform. Regeringen meddelar i första hand föreskrifter om verkställighet av lag och föreskrifter som inte enligt grundlag ska meddelas av riksdagen, den så kallade restkompetensen. Till restkompetensen hör sådana offentligrättsliga föreskrifter som avser de statliga myndigheternas organisation, arbetsuppgifter och inre verksamhetsformer.[67] De offentligrättsliga föreskrifterna kan till exempel reglera viktiga delar i den ekonomiska styrningen, exempelvis sådant som gäller myndigheternas befogenheter och skyldigheter. Exempel på sådana förordningar är anslagsförordningen (2011:223) och förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. För flera av

[61] 1 kap 6 § regeringsformen (1974:152).
[62] 7 kap. 3 § regeringsformen (1974:152).
[63] 9 kap. 2 och 10 § regeringsformen (1974:152).
[64] 9 kap. 8–9 § regeringsformen (1974:152).
[65] 10 kap. 1 § budgetlag (2011:203).
[66] 8 kap. regeringsformen (1974:152).
[67] Ds 2014:1, s. 11.

förordningarna inom den ekonomiska styrningen har regeringen dessutom delegerat föreskriftsrätten till någon myndighet.

Regeringen beslutar även om förutsättningarna för den enskilda myndighetens verksamhet. Det sker genom beslut om myndigheternas instruktioner och i de årliga regleringsbrev som regeringen, med vissa undantag[68], beslutar för sina myndigheter. I instruktionen framgår myndighetens ansvarsområde, uppgifter, ledningsform och andra för myndigheten specifika förhållanden. Sådana specifika förhållanden kan till exempel vara om myndigheten har rätt att ta ut avgifter eller om myndigheten ska ha internrevision. Regeringen preciserar vidare inriktningen på myndighetens arbete i regleringsbreven och i särskilda uppdrag. I regleringsbrevets verksamhetsdel återfinns bland annat mål och återrapporteringskrav för myndighetens verksamhet. I regleringsbrevets finansiella del anger regeringen vilka anslag och hur stor del av ett anslag som myndigheten får använda, samt villkor för användningen. Regeringen beslutar om myndigheternas regleringsbrev efter att riksdagen har fattat beslut om budgeten för ett budgetår.[69] Sammantaget är både instruktionerna och regleringsbreven viktiga som infrastruktur för den ekonomiska styrningen.

### 3.3.3 Statliga förvaltningsmyndigheter under regeringen

De statliga myndigheterna under regeringen är mottagare av den ekonomiska styrningen. De är också regeringens verktyg för att utföra uppgiften att styra riket och genomföra den politik som beslutats. Myndigheterna är fristående från regeringen och har långtgående befogenheter att besluta om hur de ska genomföra de uppgifter och krav som regeringen har beslutat om. Myndigheterna under regeringen är dock inte självständiga utan lyder enligt regeringsformen under regeringen. Lydnadsplikten gäller däremot inte gentemot riksdagen eller medborgarna, och inte heller mot ett enskilt statsråd. Hur en myndighet ska besluta i enskilda fall som rör myndighetsutövning eller tillämpning av en lag hör till förvaltningens självständighet och är också undantaget från lydnadsplikten.[70] Myndigheterna lämnar olika typer av underlag så som årsredovisning, budgetunderlag och investeringsplan till regeringen. Underlagen ger en grund för uppföljning av hur de tillförda medlen används och vilka resultat som uppnås, men de är också en grund för budgetering och ändrad styrning. Uppföljningen ger i förlängningen underlag till riksdagens granskning av rikets styrelse och förvaltning.

[68] Universitet och högskolor är exempel på myndigheter som inte har någon instruktion, utan istället styrs av högskolelagen (1992:1434), högskoleförordningen (1993:100) och regleringsbrev (både ett gemensamt regleringsbrev och lärosätesspecifika regleringsbrev).
[69] ESV 2007:23; ESV 2016:50.
[70] 12 kap. 2 § regeringsformen (1974:152).

## 3.4 Ekonomisk styrning i staten – vad är det?

### 3.4.1 Ekonomisk styrning omfattar flera delar

Den ekonomiska styrningen i staten definieras i budgetpropositionen för 2021 som resultatstyrning och finansiell styrning. Det är samma definition som i budgetpropositionen för 1998 då regeringen för första gången beskrev begreppet ekonomisk styrning.[71] När regeringen i senare års budgetpropositioner har beskrivit arbetet med utveckla den ekonomiska styrningen omfattar beskrivningen även områdena intern styrning och kontroll och internrevision.[72]

#### *Den ekonomiska styrningens delområden viktas olika beroende på perspektiv*

Det finns olika syn på den ekonomiska styrningens delområden och de ges olika betydelse beroende på vilket perspektivet är. Perspektiven hör i sin tur samman med rollfördelningen i staten. Från ett *riksdagsperspektiv* beskrivs den ekonomiska styrningen av kanslicheferna i utskotten som resultatstyrning och finansiell styrning. De två delområdena kompletterar varandra och är tillsammans nödvändiga för att riksdagsutskotten ska kunna säkerställa en väl fungerande och effektiv statlig verksamhet. Utskotten utövar den ekonomiska styrningen framför allt vid deras hantering av de budgetpolitiska dokumenten som regeringen löpande lämnar till riksdagen och inom ramen för budgetprocessen i riksdagen. Den ekonomiska styrningen, med resultatstyrningen, den finansiella styrningen och den ekonomiska redovisningen, ses ur ett riksdagsperspektiv som central för att utskotten ska få ett fullgott beslutsunderlag, som i sin tur möjliggör prioriteringar och ansvarsutkrävande.[73]

Sett ut *regeringens perspektiv* är samtliga fyra delområden viktiga i relationen mellan regering och myndigheter. Områdena kan delas in i två grupper. Den ena gruppen, som omfattar resultatstyrningen och den finansiella styrningen, beskrivs av företrädare för Regeringskansliet som områden som regeringen aktivt använder sig av för att styra en myndighet i önskad riktning. De ingår därmed i den årliga styrningen och uppföljningen av en myndighet. I den andra gruppen finner vi delområdena intern styrning och kontroll och internrevision. Där fungerar bestämmelserna i förordningar förvisso styrande, men områdena är inte föremål för samma löpande styrning eller dialog. Samtidigt är det viktigt för regeringen att

[71] Prop. 2020/21:1, Förslag till statens budget för 2021, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–13, bilagor 1–17, s. 181; prop. 1997/98:1, Förslag till statsbudget, finansplan m.m., kapitel 6 Ekonomisk styrning av statlig verksamhet.
[72] Se till exempel prop. 2020/21:1, Förslag till statens budget för 2021, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–13, bilagor 1–17, s. 181–183 och prop. 2019/20:1, Förslag till statens budget för 2020, finansplan och skattefrågor, kapitel 1–12, bilagor 1–8, s. 179–181.
[73] Samlat enkätsvar från kanslicheferna i riksdagens utskott.

genom regelverket tydliggöra kraven på att den interna styrningen och kontrollen och internrevisionen fungerar på myndigheterna.[74]

Ur *myndigheternas perspektiv* återfinns de fyra delområdena i den ekonomiska styrningen i olika delar av de styrdokument som myndigheterna, som mottagare av styrningen, ska genomföra sin verksamhet utifrån. För alla fyra delområden tar myndigheten emot regeringens styrning och tillämpar den i den egna verksamheten. I kommande kapitel redogör vi för hur myndigheterna uppfattar styrningen inom den ekonomiska styrningens delområden.

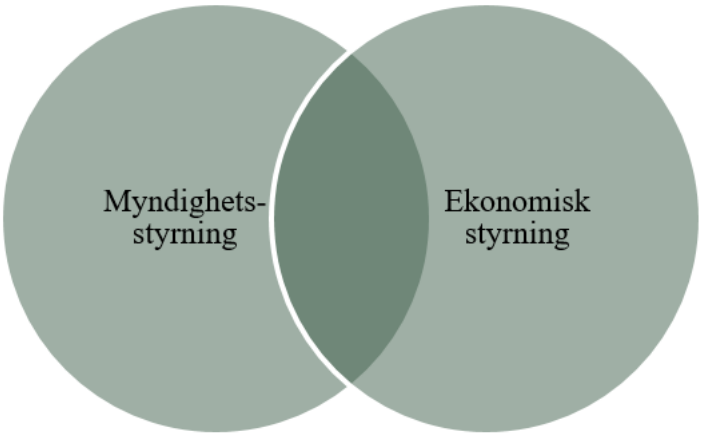
I en tidigare studie med myndighetschefer framgår att de uppfattar regeringens styrning av deras myndigheter som i huvudsak tydlig och att återrapporteringen är rimlig. Samtidigt har myndighetscheferna önskemål om mindre detaljreglering, möjlighet till friare resursanvändning, mer återrapportering av effekter i stället för aktiviteter samt minskade krav på dokumentation av olika administrativa uppgifter.[75]

### 3.4.2 Ekonomisk styrning i relation till myndighetsstyrning

Den ekonomiska styrningen förhåller sig till det som kallas myndighetsstyrning. Till myndighetsstyrningen hör beslut om en myndighets organisation och lokalisering, ledningsform och ledning, samt uppgifter och budget. Den ekonomiska styrningen kan beskrivas som en delmängd av myndighetsstyrningen. Samtidigt är den ekonomiska styrningen, genom sin koppling till budgetprocessen, också bredare än myndighetsstyrningen. Relationen mellan den ekonomiska styrningen och myndighetsstyrningen kan beskrivas som i figur 3.1.

[74] Intervjuer och fokusgrupper med företrädare från Regeringskansliet.
[75] de Fine Licht, Jenny och Pierre, Jon, *Myndighetschefernas syn på regeringens styrning*.

***Figur 3.1. Relationen mellan myndighetsstyrning och ekonomisk styrning***




Regeringens beslut om en myndighets instruktion och regleringsbrev är del av myndighetsstyrningen, samtidigt som dessa styrdokument också utgör en infrastruktur för resultatstyrningen och den finansiella styrningen. Till exempel framgår det av en myndighets instruktion om myndigheten ska eller får ta ut avgifter. Ett annat exempel är beslutet att en myndighet ska inrätta internrevision. Det är både ett organisatoriskt beslut inom ramen för myndighetsstyrningen och en del av den ekonomiska styrningen. Den typen av beslut återfinner vi i den yta i figur 3.1 som är gemensam för cirklarna.

### 3.4.3 Budgetprocessen som infrastruktur för den ekonomiska styrningen

Viktiga delar i den ekonomiska styrningen i staten handlar om hur statens medel ska prioriteras och hanteras, och om kopplingen mellan verksamhet, budgetering och uppföljning. Därmed kan den statliga budgetprocessen och de dokument som ingår i den beskrivas som ett slags infrastruktur för den ekonomiska styrningen. Sett från ett annat håll är den ekonomiska styrningen sammanlänkad med budgetprocessen då den syftar till att ge bättre underlag inför beslut om mål, inriktning och resursfördelning.[76] Den statliga budgetprocessen kan därför ses som något mer än de propositioner (den ekonomiska vårpropositionen, budgetpropositionen och ändringsbudgetar) som regeringen lämnar till riksdagen för beslut. I den ekonomiska styrningen avser vi med budgetprocessen den cykel som sträcker sig över flera kalenderår och som involverar riksdagen, regeringen och myndigheterna.[77]

Den statliga budgetprocessen regleras i regeringsformen, riksdagsordningen (2014:801) och budgetlagen. I regeringsformen finns grundläggande bestämmelser

[76] Skr. 2000/01:151, kapitel 7.
[77] Regeringskansliet, *Den statliga budgetprocessen steg för steg*, https://www.regeringen.se/sveriges-regering/finansdepartementet/statens-budget/budgetprocessen-steg-for-steg/.

om statens budget samt om riksdagens och regeringens befogenheter på finansmaktens område. Dessa befogenheter beskrev vi i avsnitt 3.3. I riksdagsordningen finns bland annat bestämmelser om budgetårets förläggning, vad som ska ingå i budgetpropositionen och indelningen av statens budget i utgiftsområden. Den reglerar också riksdagens beslut om statens budget. Där finns även bestämmelser om när budgetpropositionen, den ekonomiska vårpropositionen och ändringsbudgetar ska respektive får lämnas till riksdagen.[78]

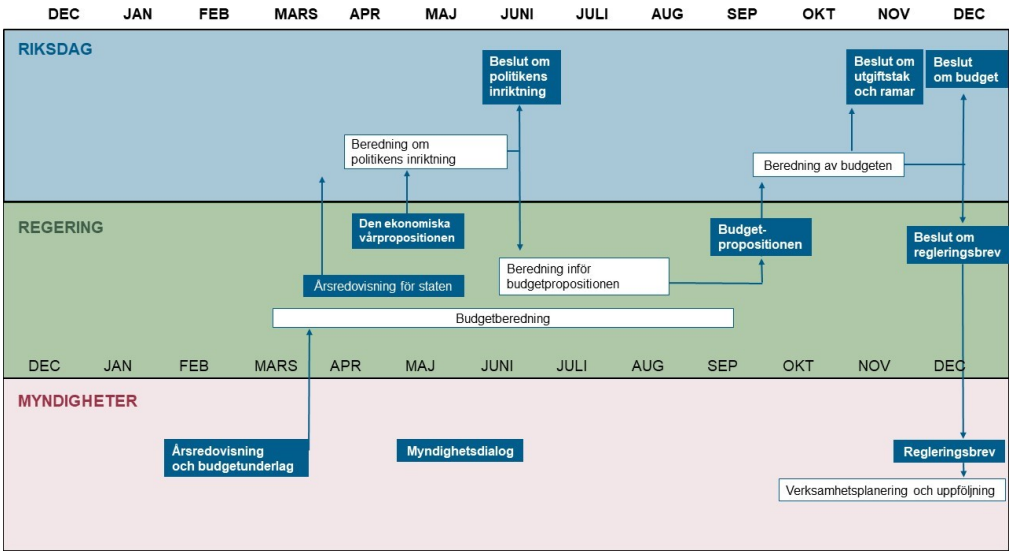
Budgetlagen kompletterar de bestämmelser om statens budget som finns i regeringsformen vad gäller fördelningen av befogenheter mellan riksdag och regering. Av budgetlagen framgår de skyldigheter och befogenheter som regeringen har på finansmaktens område. Budgetlagen trädde i kraft 2011 och ersatte då lagen om statsbudgeten från 1996. Huvudsyftena med att införa lagen om statsbudgeten var att ge en sammanhållen och klar reglering på finansmaktens område samt att stärka budgetdisciplinen. Lagen gav ett tydligt regelverk på finansmaktens område. Den gav även förutsättningar för ett effektivare beslutsfattande när det gäller resursfördelning och styrning av den statliga verksamheten.[79]

I budgetlagen finns bland annat bestämmelser om resultatredovisning, redovisningsskyldighet för statens medel, tillgångar och verksamhet, utgiftstak, anslag och inkomsttitlar, ekonomiska förpliktelser, statsbudgetens avgränsning, finansiering av investeringar och rörelsekapital, överlåtelse av statens egendom, redovisning och revision, prognoser och utfallsredovisning samt årsredovisningen för staten.[80]

Förenklat kan budgetprocessen presenteras som i figur 3.2, där riksdagen, regeringen och myndigheterna liksom de olika dokumenten som ingår i budgetprocessen framgår.

[78] 9–11 kap. riksdagsordningen (2014:801).
[79] SOU 2010:18.
[80] Budgetlag (2011:203).

***Figur 3.2 Den statliga budgetprocessen***




Den ekonomiska styrningen knyter samman budgeteringen, verksamheten och uppföljningen (se figur 3.2). Riksdagens beslut om statsbudgeten i två steg – i november och i december – utgör grunden för regeringen att därefter besluta om den årliga styrningen i myndigheternas regleringsbrev.

Redovisningen av tillgångar och resultat är en annan viktig del i budgetprocessen. Myndigheterna upprättar årligen årsredovisningar och budgetunderlag som underlag för regeringens uppföljning, prövning och budgetering av verksamheten. I årsredovisningarna redovisar myndigheterna även sina resultat.[81] Regeringen lämnar i sin tur en årsredovisning för staten till riksdagen under våren medan resultaten redovisas till riksdagen i budgetpropositionen under hösten.[82] Det senare ger riksdagen tillgång till en resultatanalys av föregående år när den ska ta ställning till fördelningen av medel på såväl utgiftsområden som anslagen inom dessa områden.[83] I kapitel 4 och 5 återkommer vi till budgetprocessen som en utgångspunkt för resultatstyrningen och den finansiella styrningen.

### 3.4.4 Centrala inslag i den ekonomiska styrningen

Några inslag är centrala i den ekonomiska styrningen, då de är tydligt sammankopplade med den ekonomiska styrningens syfte. Det handlar om effektivitet, god hushållning, författningsenlighet samt tillförlitlig och rättvisande redovisning. Några av dessa inslag återkommer även i annan styrning av

[81] 1 kap. 3 § och 3 kap. 1 § förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.
[82] 10 kap. budgetlag (2011:203).
[83] SOU 2010:18.

statsförvaltningen, som i målet för förvaltningspolitiken[84] och i några av de sex principerna som utgör den statliga värdegrunden[85].

### *I budgetlagen är hög effektivitet och god hushållning centralt*

Av budgetlagen framgår att statlig verksamhet ska eftersträva hög effektivitet och iaktta god hushållning. En liknande reglering fanns också i lagen om statsbudgeten, som föregick budgetlagen.[86] Motiven i förarbetena till varför dessa krav skulle uttryckas redan i inledning av budgetlagen var att regeringen ansvarar inför riksdagen för hur den styr riket. Hög effektivitet och god hushållning med resurserna är grundläggande krav som riksdagen kan ställa på regeringens ledning samt på genomförandet av statens verksamhet.[87]

Kraven på effektivitet och hushållning kan förstås utifrån att resurserna i staten är begränsade, samtidigt som det finns många önskemål och behov. Därmed uppstår ett behov att prioritera.

### *Myndighetsförordningen förmedlar krav på myndigheternas verksamhet*

Genom budgetlagen har riksdagen ställt krav på regeringen att styra riket så att hög effektivitet och god hushållning iakttas. Regeringen har i sin tur i myndighetsförordningen[88] formulerat krav på den verksamhet som myndigheter under regeringen bedriver. Myndighetens ledning[89] ansvarar inför regeringen för verksamheten och ska se till att den

- bedrivs *effektivt* och *enligt gällande rätt* och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i EU
- att den redovisas på ett *tillförlitligt och rättvisande sätt*
- att myndigheten *hushållar väl* med statens medel.[90]

Detta kallas för *ledningens verksamhetsansvar,* eller med ett annat ord de så kallade verksamhetskraven.[91]

---

[84] Målet för förvaltningspolitiken är ”en innovativ och samverkande statsförvaltning som är rättssäker och effektiv, har väl utvecklad kvalitet, service och tillgänglighet och som därigenom bidrar till Sveriges utveckling och ett effektivt EU-arbete”, se prop. 2009/10:175.
[85] Den statliga värdegrunden är grunden för hur anställda i staten ska agera för att den statliga verksamheten ska genomföras på avsett vis. De sex principerna är demokrati, legalitet, objektivitet, fri åsiktsbildning, respekt samt effektivitet och service, se Statskontoret, *Förvaltningskultur*, https://www.forvaltningskultur.se/.
[86] 1 § lag (1996:1059) om statsbudgeten.
[87] Prop. 1995/96:220, kapitel 5; bet. 1996/97:KU3.
[88] Vissa myndigheter har undantag från delar av myndighetsförordningen (2007:515). Av högskoleförordningen (1993:100) framgår till exempel att universitet och högskolor har undantag från vissa bestämmelser i myndighetsförordningen. Ett annat exempel är Sametinget, som enligt förordningen (2009:1395) med instruktion för Sametinget har undantag från myndighetsförordningen.
[89] Av 2 § myndighetsförordningen (2007:515) framgår att en myndighet kan ledas av en myndighetschef (enrådighetsmyndighet), en styrelse (styrelsemyndighet) eller en nämnd (nämndmyndighet). Myndighetens ledningsform anges i myndighetens instruktion eller i någon annan författning.
[90] 3 § myndighetsförordning (2007:515).
[91] ESV 2011:9.

Myndighetsförordningen föregicks av verksförordningen (1995:1322). I förarbetena till myndighetsförordningen betonades att en viktig skillnad jämfört med verksförordningen är att myndighetsförordningen tydliggör ledningens ansvar inför regeringen (verksamhetsansvaret) och de ledningsuppgifter som inte kan delegeras.[92] Regeringen har med myndighetsförordningen tydliggjort ansvarsförhållandena inom myndigheten och att myndighetens ledning bär det yttersta ansvaret inför regeringen. Med myndighetsförordningen fick styrelsen i styrelsemyndigheterna fullt ansvar för verksamheten inför regeringen och det tydliggjordes att myndighetschefen ska sköta den löpande verksamheten enligt styrelsens direktiv och riktlinjer.

Kravet på effektivitet ska inte tolkas som att det ensidigt handlar om att minska kostnaderna. Effektivitet i staten handlar i stället om relationen mellan kvalitet och kostnad i myndigheternas verksamhet. Ökad effektivitet i en verksamhet innebär med det bredare synsättet något av följande alternativ:

- Att verksamheten bedrivs till lägre kostnad med oförändrad eller högre kvalitet.
- Att verksamheten bedrivs med högre kvalitet till samma eller lägre kostnad.[93]

Effektivitet kan också beskrivas som relationen mellan resultat, kvalitet och de resurser som används i en verksamhet, där en verksamhet är mer effektiv ju mindre resurser som krävs för att uppnå resultat och kvalitet. På motsvarande sätt gäller att ju bättre resultat och kvalitet som kan fås för givna resurser, desto effektivare är verksamheten.[94]

### 3.4.5 ESV:s roll i den ekonomiska styrningen

I ESV:s uppgifter ingår att utveckla och förvalta den ekonomiska styrningen av den statliga verksamheten. ESV ska utveckla och förvalta principer, regelverk och metoder för en effektiv ekonomisk styrning i staten. I uppgifterna ingår att meddela föreskrifter, men också att ge stöd till andra statliga myndigheter inom ESV:s verksamhetsområde. Inom ramen för sin uppgift vad gäller den ekonomiska styrningen ska ESV bland annat

- utveckla och förvalta den statliga redovisningen, finansiella styrningen och resultatstyrningen
- utveckla, förvalta och samordna den statliga internrevisionen
- utveckla och förvalta den interna styrningen och kontrollen i staten.[95]

Utifrån sina uppgifter har ESV varit en aktör i utvecklingen av den ekonomiska styrningen sedan myndigheten bildades 1998. Dessförinnan hade RRV motsvarande

[92] SOU 2004:23; Finansdepartementet, 2007-03-30, *Underlag för gemensam beredning av en ny myndighetsförordning*.
[93] ESV 2016:59.
[94] ESV 2019:29.
[95] Förordning (2016:1023) med instruktion för Ekonomistyrningsverket.

uppgifter. ESV har till exempel genom sin föreskriftsrätt bidragit till det regelverk som finns inom den ekonomiska styrningen och inom ramen för sin stödjande uppgift bistått myndigheterna i tillämpningen.

### 3.4.6 Digitaliserade data i den ekonomiska styrningen

En central del i utvecklingen av den ekonomiska styrningen är den digitalisering av såväl data som arbetssätt som inleddes på 1990-talet.[96] En kärna i den ekonomiska styrningen är de data som samlas in, ordnas och bearbetas till underlag för beslutsfattande. Aktuella, relevanta och pålitliga data är en förutsättning för en väl fungerande budgetdisciplin, utgiftskontroll och finansiell transparens samt möjliggör en analys av resursförbrukningen i förhållande till de fastställda målen.

Sedan början av 2000-talet används inom staten det gemensamma informationssystemet Hermes för detta ändamål av Regeringskansliet och myndigheterna i den statliga redovisningsorganisationen. Hermes är ett it-stöd för den statliga budgetprocessen och bidrar bland annat till effektivitet och transparens i processen, större tillgänglighet till information och bättre kommunikation mellan aktörerna i budgetprocessen. Hermes hanterar budgetprocessens alla delar: budgetunderlag, budget och prognos, regleringsbrev och redovisning.[97]

Hermes har bidragit till ett effektivt budget- och uppföljningssystem i staten. Systemet har successivt utvecklats och anpassats efter nya behov och i dagsläget är stora delar av processen digital. Samtidigt samlas informationen in i olika format och återanvänds inte fullt ut. Det medför en ökad risk för fel, ökade kostnader och långsammare processer.

Riksdagen har i flera betänkanden anfört att arbetet med öppna data i staten måste ges ökad tyngd och att myndigheter i större utsträckning ska arbeta strategiskt för att öka tillgängligheten och utbudet av öppna data.[98] I regeringens digitaliseringsstrategi från 2017[99] finns ett ökat fokus på digitalt driven innovation i både statsförvaltningen och resten av samhället. Enligt digitaliseringsstrategin ska myndigheterna aktivt sträva efter att möjliggöra ett effektivt vidareutnyttjande av offentlig information för att underlätta framväxten av en informationsmarknad.

I syfte att bedöma förutsättningarna och påbörja utvecklingen av en än mer digitaliserad budgetprocess har ESV genomfört vissa insatser. Under 2017 tog ESV fram en förstudie kring digitalisering av inlämnandet av myndigheternas årsredovisningar.[100] ESV har också fortsatt utveckla delar i Hermes i syfte att mer

[96] Ds 2000:63, s. 113.
[97] Prop. 2003/04:1, utgiftsområde 2.
[98] Bet. 2016/17:FiU17; bet. 2017/18:FiU25.
[99] Näringsdepartementet, *För ett hållbart digitaliserat Sverige – en digitaliseringsstrategi*.
[100] ESV 2017:76.

information ska rapporteras via systemet och att den används i budgetprocessen. Därutöver har ESV inom ramen för det så kallade datalabbet Resultaten i staten arbetat med att på olika sätt tillgängliggöra och knyta samman datamängder som beskriver den statliga verksamheten och dess resultat.[101]

[101] Ekonomistyrningsverket, *Datalabbet – resultaten i staten*, https://datalabb.esv.se/.

# 4 Resultatstyrning

I detta kapitel redogör vi för hur resultatstyrning har definierats och tillämpats sedan den infördes i slutet av 1980-talet. Redogörelsen avser relationen mellan regeringen och myndigheterna respektive mellan regeringen och riksdagen. Resultatstyrning internt i myndigheter berör vi inte[102], men vi återger hur resultatstyrning har uppfattats av företrädare för myndigheter. Vi återger också hur resultatstyrning har uppfattats av företrädare för Regeringskansliet och Riksdagsförvaltningen.

## 4.1 Resultatstyrningens innebörd och omfattning

Resultatstyrning är en sammansatt modell för styrning. Den består av flera styrmedel och en specifik användning av dessa samt en kontinuerlig uppföljning och analys av hur styrningen fungerar. Dessa delar gör resultatstyrningen både igenkännbar och avgränsbar från styrning som inte är resultatstyrning.

### 4.1.1 Kännetecknande delar[103]

Resultatstyrning består av följande fyra delar:

- *Mål för verksamheten*: Inriktningar eller önskade tillstånd anges.
- *Ramstyrning och delegering*: Finansiella ramar anges samt att övrig reglering av verksamheten är rambestämmelser snarare än detaljbestämmelser. Den som har till uppgift att verka för att utvecklingen på ett område närmar sig ett angivet mål, får själv bestämma hur det ska göras inom ramen för tilldelade medel och befogenheter.
- *Återkopplad information om verksamhetens resultat*: Relevanta aspekter av verksamhetens resultat följs upp, redovisas och analyseras återkommande och regelbundet.
- *Användning av återkopplad information*: Resultatredovisningar används (eller avses användas) som underlag till dialog om hur verksamheten kan förbättras, till överväganden om vilka styrmedel som behöver förändras och till andra åtgärder.

Var och en av dessa delar kan förekomma i större eller mindre utsträckning. De kan antingen vara samtidiga eller komma efter varandra i ett cykliskt förlopp, men så länge samtliga delar finns i någon utsträckning går det att klassificera styrningen som resultatstyrning. Delarna behöver däremot inte finnas på alla nivåer i staten för att vi ska kunna säga att det är resultatstyrning vi ser. I något verksamhetsområde kanske det finns mål i regeringens budgetproposition till riksdagen men inte i regeringens styrdokument till myndigheten. Det är likväl resultatstyrning som tillämpas i det

[102] Det finns inget krav att myndighetens interna relationer ska kännetecknas av resultatstyrning.
[103] Denna beskrivning av kännetecknande delar följer av hur resultatstyrning har definierats och tillämpats, som vi redogör för i detta kapitel.

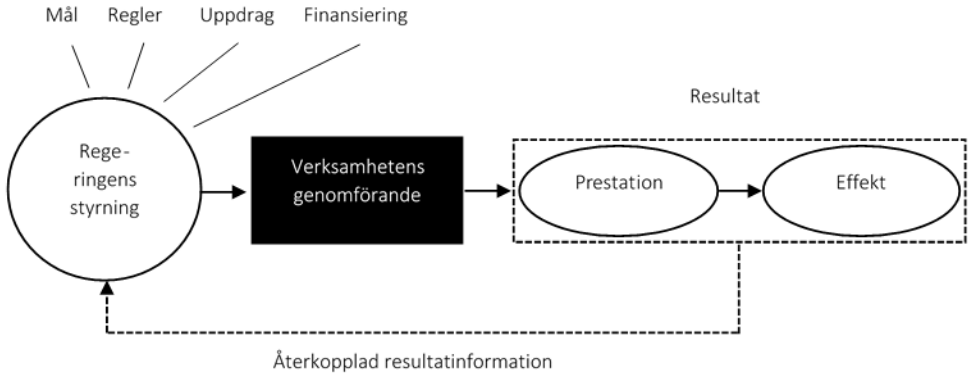
verksamhetsområdet. Resultatstyrningens olika delar passar olika bra på olika nivåer och i olika verksamheter.

### 4.1.2 Resultat och andra begrepp

En vanlig kommentar om den offentliga förvaltningens resultat är att det till skillnad från näringslivets resultat inte ska generera avkastning i pengar. I offentlig förvaltning ska monetära medel i stället generera icke-monetära resultat. Siffran på sista raden i myndigheters resultaträkning kallas därför inte resultat utan årets kapitalförändring. Den ska som regel vara noll.

Det egentliga resultatet av statlig verksamhet är de prestationer (till exempel handlagda ärenden) som myndigheten producerar och de effekter (till exempel förändrade beteenden i samhället) som myndighetens prestationer eller processer i verksamheten bidrar till. Effekter av statlig verksamhet kan också bero på lagstiftning. Särskilt skattelagstiftning kan vara ett effektivt styrmedel i en del fall. Men i de flesta fall är statens resultat beroende av att myndigheterna är inblandade på ett eller annat sätt. Figur 4.1 illustrerar hur de begrepp vi använder hänger ihop med varandra.

***Figur 4.1 Styrning, genomförande, resultat och återkoppling[104]***




Regeringens styrning kan vara både prestationsorienterad och effektorienterad.[105] När styrningen är mer orienterad mot prestationer än effekter eller tvärt om uppstår en skillnad i hur långt styrningens siktlinje sträcker sig. Siktlinjen i en prestationsorienterad styrning når inte längre än till nästa bidragsbeslut, rapport, inspektion etcetera. Siktlinjen i en effektorienterad styrning löper genom och bortom prestationerna.

[104] Figuren är förenklad och speglar inte hur riksdagen omfattas av resultatstyrning utan endast hur begreppen förhåller sig till varandra.
[105] ESV 2017:72.

### 4.1.3 Reglering

Det finns inga bestämmelser för resultatstyrning som modell, som på ett samlat sätt reglerar vad den ska innehålla eller hur den ska fungera. Regeringen kan dock sägas ha stämt av modellen med riksdagen i olika propositioner, vilket vi återkommer till. Däremot finns regler för resultat*redovisning*.

Myndigheterna ska redovisa, analysera och bedöma sitt resultat i förhållande till de mål och uppgifter som regeringen har beslutat. Utöver detta allmänna krav finns krav som endast gäller för vissa myndigheter. De myndigheter som handlägger ett stort antal ärenden ska redovisa styckkostnader. De myndigheter som redovisar individbaserad statistik ska göra den statistiken könsuppdelad.[106]

Myndigheternas resultatredovisning ska göras i enlighet med regelverkets bestämmelser och ibland enligt särskilda återrapporteringskrav i regleringsbrevet. I vissa fall rapporterar myndigheterna resultat i andra rapporter efter att regeringen har angivit det som ett uppdrag i regleringsbrevet eller som en uppgift i instruktionen.[107]

Regeringen är också ålagd att redovisa resultat. Regeringen ska i budgetpropositionen lämna en redovisning av de resultat som uppnåtts i verksamheten i förhållande till de av riksdagen beslutade målen.[108]

I jämförelse med reglerna för finansiell styrning, ekonomisk redovisning och bokföring är reglerna för resultatredovisning relativt få. De är inte heller lika precist formulerade som merparten av de andra bestämmelserna i det ekonomiadministrativa regelverket. Bestämmelserna för resultatredovisningen är mer öppna för tolkning. Att bestämmelserna är relativt oprecisa innebär att de är anpassningsbara till olika verksamheter. Vissa verksamheter är till exempel mer effektorienterade än prestationsorienterade. Andra verksamheter är mer inriktade på kvaliteten i de processer som förväntas bidra till önskade effekter. Redovisning av resultat ska i princip kunna utgå från samma regler, oberoende av vilka verksamheter som bedrivs. Regelverket för resultatredovisningen fastställer ramarna, hur bestämmelserna sedan tillämpas förväntas bli olika för olika verksamheter och myndigheter.

En verksamhetsanpassning av resultatredovisningen kan också knytas till en typologi för alla verksamheter som berörs. En sådan verksamhetstypologi innehåller då förslag på vilka resultatmått som kan passa olika verksamheter.[109] Exempelvis skulle kostnaden per handlagt ärende kunna vara ett relevant resultatmått för effektiviteten i

[106] 3 kap. 1 § förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.
[107] Exempelvis har Finansinspektionens ett uppdrag i regleringsbrevet att lämna en särskild redovisning av indikatorer för uppföljning av resultat inom finansmarknadsområdet under utgiftsområde 2 Samhällsekonomi och finansförvaltning, och exempelvis har Tillväxtverkets en instruktionsenlig uppgift att årligen i en rapport uppdatera och kommentera de indikatorer som används inom utgiftsområde 19 Regional utveckling.
[108] 10 kap. 3 § budgetlag (2011:203).
[109] Se t.ex. Molander, Per, *Dags för omprövning – en ESO-rapport om styrning av offentlig verksamhet*.

de verksamheter som både är myndighetsutövande och har många kontakter med allmänheten.[110] Flera sådana typologier har utarbetats sedan resultatstyrningen infördes.[111]

Regelverket för resultatredovisningen bygger också på ett slags verksamhetstypologi i den meningen att det skiljer på myndigheter som handlägger ett stort antal ärenden och övriga myndigheter. För myndigheter med stora ärendevolymer gäller särskilda bestämmelser. De ska redovisa antal ärenden och styckkostnaden för handläggningen av dessa. Därutöver ska även dessa myndigheter själva verksamhetsanpassa sina resultatmått. Regelverket för resultatredovisningen kan därför sägas vara en hybrid av både delegerad och centraliserad verksamhetsanpassning.

## 4.2 Resultatstyrningens utveckling i relationen mellan regeringen och myndigheterna

I beskrivningar av resultatstyrningens utveckling brukar en av de första referenserna vara försöken med programbudgetering under slutet av 1960-talet och början av 1970-talet. Programbudgetering utreddes[112], prövades av ett 30-tal myndigheter och följdes upp av Riksrevisionsverket (RRV) och Statskontoret. Som har påpekats av nästan alla som har studerat resultatstyrningens idéhistoria finns det betydande likheter mellan programbudgetering och resultatstyrning.[113] I stort sett hela språkbruket i resultatstyrningen kommer från programbudgeringen (”mål”, ”prestationer”, ”effekter”, ”produktivitet”, ”effektivitet” med mera). Regeringen kom dock aldrig att förespråka programbudgetering som generell princip för styrning. Regeringen beslutade i stället att försöken med programbudgetering skulle avbrytas och övergå i en utveckling av myndigheternas ekonomiadministration.[114]

Första gången som regeringen förespråkade resultatstyrning som generell princip för styrningen i staten var i de propositioner[115] som följde efter verksledningskommitténs slutbetänkande.[116] Av dessa är det framför allt kompletteringspropositionen 1988 (KP88)[117] som kan sägas utgöra regeringens första ställningstagande i frågan.

### 4.2.1 Kompletteringspropositionen 1988

Det var ingen färdigutvecklad modell för resultatstyrning som presenterades i KP88. Regeringen var tydlig med att understryka detta. Resultatstyrningen skulle genomföras stegvis och omprövas löpande. Förhållningssättet i arbetet med att utveckla resultatstyrningen skulle präglas av verklighetsförankring och

[110] Molander, Per, *Dags för omprövning – en ESO-rapport om styrning av offentlig verksamhet,* s. 193.
[111] En tidig sådan är Statskontoret 1994:4, *Verksamhetsanpassad resultatstyrning. Analysmodell och myndighetstypologi.*
[112] SOU 1967:11.
[113] Se t.ex. Sundström, Göran, *Stat på villovägar: Resultatstyrningens framväxt i ett historiskt-institutionellt perspektiv*.
[114] Prop. 1976/77:130.
[115] Prop. 1986/87:99; prop. 1987/88:150.
[116] SOU 1985:40.
[117] Prop. 1987/88:150.

pragmatism.[118] Men trots att en distinkt definition inte formulerades går det att utläsa vad regeringen menade med resultatstyrning i KP88.

Bakgrunden till de förändringar som föreslås i KP88 är att regeringen bedömde att den offentliga sektorn inte längre kunde växa. En omfördelning av finansiella medel behövde i stället stå i fokus. Regeringen ville införa metoder för att bättre kunna prioritera och ompröva samt för att höja produktiviteten och effektiviteten i statsförvaltningen.[119]

För att åstadkomma detta lanserade regeringen åtgärder som innebar följande:

- Statsmakterna skulle ange övergripande mål och huvudsaklig inriktning för verksamheten, samt ekonomiska ramar och andra ekonomiska villkor för verksamheten.
- Myndigheterna skulle ges successivt ökat ansvar att driva verksamheten med egen beslutskompetens, vilket skulle motsvaras av en minskad detaljreglering både av utnyttjandet av förvaltningsanslaget och sådana bestämmelser i instruktioner och andra förordningar som reglerar hur verksamheten skall organiseras och genomföras.
- Den formella och informella dialogen skulle förbättras.
- Kraven på redovisning och analys av vilka resultat som hade uppnåtts skärptes.
- Intresset skulle förskjutas från budgetering till uppföljning och utvärdering.[120]

Regeringen förtydligade också att en viktig skiljelinje mellan resultatstyrning och programbudgetering gick vid synen på mål. En uppfattning från programbudgeteringen var att övergripande mål inte var uppföljningsbara. Uppföljningsbara mål ansågs behöva vara mer konkreta än de övergripande målen. Sådana mål skulle härledas från de övergripande målen och målhierarkier konstrueras. Erfarenheterna från försöken med programbudgetering var emellertid entydiga, enligt regeringen: Målhierarkier innebar stora svårigheter, bland annat därför att de övergripande målen kunde vara flera och delvis motstridiga.[121]

Enligt KP88 skulle resultat ändå redovisas men det skulle göras på ett friare sätt i förhållande till de övergripande målen. Baserat på den information som myndigheterna skulle ta fram och presentera för regeringen skulle statsmakterna successivt sträva efter att klarare uttrycka dels krav på fortsatt resultatredovisning, dels önskad inriktning av respektive verksamhet.[122] Utgångspunkten skulle vara de övergripande målformuleringar som kom till uttryck i myndigheternas

[118] Prop. 1987/88:150, s. 69f.
[119] Prop. 1987/88:150, s. 68f.
[120] Prop. 1987/88:150, s. 69.
[121] Prop. 1987/88:150, s. 73.
[122] Prop. 1987/88:150, s. 73.

instruktioner.[123] Något mer konkret sades inte om styrning med mål och redovisning i förhållande till mål, utöver att regeringen underströk att programbudgeteringens formkrav om målhierarkier inte skulle användas.

Regeringens resonemang om resultatstyrning i KP88 behandlade både autonomi och kontroll. Delegerad beslutskompetens till myndigheterna (autonomi) skulle motsvaras av ökade krav på redovisning av resultat (kontroll).[124] Det fanns även ett försök att nyansera redovisningskraven. Det skulle syfta till både kontroll och lärande. I KP88 framställdes det som centralt att skapa rutiner för såväl övervakning av att myndigheterna gör det de ska göra (kontroll) som insamling av information som kan ligga till grund för bland annat omfördelning av resurser (lärande). Det fanns också konkreta förslag på hur dessa båda aspekter kunde tas omhand. Det kom till uttryck i de dokumentformer som skulle användas. Kontrollaspekten gavs formen årlig resultatredovisning med i huvudsak prestationsorienterat innehåll. Lärandeaspekten gavs formen fördjupad anslagsframställning vart tredje år med i huvudsak effektorienterat innehåll.[125]

Sammanfattningsvis bestod resultatstyrningen enligt KP88 av följande delar:

- Riksdag och regering anger budgetramar och övergripande mål men inga målhierarkier; detaljreglering minskas eller undviks på alla områden.
- Myndigheterna bidrar till att uppfylla målen inom ramen för tilldelade anslag och annan ramreglering.
- Myndigheterna rapporterar resultat i termer av prestationer, effekter och kostnader.
- Myndigheternas resultatrapporter skapar underlag för regeringens bedömningar av dels enskilda myndigheters resultat (om det utvecklas åt rätt håll), dels statsbudgeteten i sin helhet (om den bygger på rätt prioriteringar).

Resultatstyrning uppfattades inte som något renodlat och separerat från till exempel finansiell styrning och regelstyrning. Den skulle i stället förstås som en kombination av målstyrning, delegering, uppföljning, budgetramar och annan ramstyrning. Enligt KP88 behövde var och en av dessa komponenter samspela med varandra på ett visst bestämt sätt.

### 4.2.2 Senare definitioner eller preciseringar

Regeringen har från och med budgetpropositionen för 1998 använt uttrycket ”ekonomisk styrning” som en paraplybenämning för både finansiell styrning och resultatstyrning. Här fokuserar vi på hur regeringen har definierat

[123] Prop. 1987/88:150, s. 73.
[124] Prop. 1987/88:150, s. 69.
[125] Prop. 1987/88:150, s. 72.

resultatstyrningsdelen. I några fall är det kompletta (del-)definitioner. I andra fall utgår regeringen från att innebörden av resultatstyrning är känd och lyfter bara fram någon aspekt. Tabell 4.1 visar några nedslag i texter där sådana definitioner eller preciseringar har formulerats.

***Tabell 4.1 Definitioner eller preciseringar av resultatstyrning efter KP88***

| Källa | Definition |
|---|---|
| **Budgetpropositionen 1997/98** | ”Med resultatstyrning avses styrningen av den statliga verksamhetens omfattning, inriktning och effektivitet. Resultatstyrning sker bland annat genom att mål anges för olika verksamhetsområden och genom uppföljning och utvärdering.”[126] |
| **Budgetpropositionen 1998/99** | ”Resultatstyrning av statlig verksamhet innebär att mål anges, att resultatet följs upp och/eller utvärderas och att en bedömning görs som kan ligga till grund för åtgärder. Vid resultatstyrning av myndigheter överlåts valet av medel för att uppnå målen till myndigheterna själva.”[127] |
| **Budgetpropositionen 1999/2000:1** | ”Resultatstyrningen avser de delar av den ekonomiska styrningen som är inriktade på de prestationer och effekter som blir resultatet av verksamheten”[128] |
| **Kommittédirektiv 2006:30, utvärdering av resultatstyrning** | ”Med resultatstyrning avses ett styrsystem som innebär att mål anges för en verksamhet, att resultatinformation tas fram systematiskt och att resultatet analyseras och bedöms mot uppställda mål.”[129] |
| **Budgetpropositionen 2006/07:1** | ”Styrningen av myndigheter och verksamheter under regeringen syftar främst till att uppnå politiska mål och en effektiv verksamhet. Denna styrning sker på olika sätt, och resultatstyrningen är ett av flera styrmedel.”[130] |
| **Förvaltningspolitiska propositionen 2009/10:175** | ”Resultatstyrningen är även fortsättningsvis ett viktigt styrmedel för att nå effektivitet i staten.”[131] |

Av tabellen framgår att definitionerna och preciseringarna varit ganska lika. Oavsett från vilken tidpunkt citatet är hämtat framträder en konsekvent syn på vad resultatstyrning innebär. Att flera styrmedel ska samverka med varandra löper dessutom som en röd tråd från KP88 till förvaltningspolitiska propositionen 2010.

[126] Prop.1997/98:1, s. 127.
[127] Prop. 1998/99:1, s. 149.
[128] Prop. 1999/2000:1, s. 223.
[129] Dir. 2006:30, s. 2.
[130] Prop. 2006/07:1, s. 268.
[131] Prop. 2009/10:175, s. 30.

### 4.2.3 Regeringens styrning av myndigheterna de senaste två decennierna

*Reformer som inverkat på tillämpningen av resultatstyrningen*

Medan definitionerna av resultatstyrning har varit tämligen konstanta har tillämpningarna och formerna av resultatstyrningen genomgått stora förändringar. Hur resultatstyrningen kom att utvecklas de senaste två decennierna hör ihop med två centrala reformer.[132]

Den första reformen är när en gemensam verksamhetsstruktur för styrningen av myndigheterna infördes 2001.[133] Strukturen omfattade tre hierarkiska nivåer – politikområden, verksamhetsområden och verksamhetsgrenar – som skulle tydliggöra kopplingen mellan politiska mål i riksdagens budgetarbete och regeringens mål för myndigheterna.[134] Myndigheterna skulle också återrapportera uppnådda resultat enligt samma struktur. Ett syfte med förändringen var att samlat kunna ställa resultaten av statens verksamheter mot de faktiska kostnaderna. Ett annat syfte var att underlätta jämförelser mellan politiska områden och därmed underlätta prioriteringar mellan områdena. Vidare var det verksamheter snarare än myndigheter som skulle styras och följas upp.

Den andra reformen har sin bakgrund i en utredning som tillsattes 2006 för att se över resultatstyrningen.[135] Den så kallade Styrutredningen lämnade i sitt betänkande kritik mot att verksamhetsstrukturen hade ökat antalet mål för myndigheterna. Kritik framfördes också mot att återrapporteringskraven i regleringsbreven ofta var omfattande och krävde betydande utredningsresurser i myndigheterna. Dessutom uppmärksammades att det fanns svårigheter att bryta ned målen i olika nivåer på ett ändamålsenligt sätt inom enskilda områden, och samtidigt låta målen gälla flera områden.[136]

Mot bakgrund av Styrutredningens förslag beslutade regeringen i budgetpropositionen för 2009 om vissa ändringar i resultatstyrningen.[137] Verksamhetsstrukturen avskaffades helt. Regeringen angav också att myndigheternas instruktion skulle utgöra basen för den långsiktiga styrningen, liksom för deras återrapportering. Styrningen skulle bättre anpassas till enskilda myndigheters förutsättningar. Enligt propositionen var det angeläget att styrsignalerna till myndigheterna blev färre och tydligare för att de skulle få avsett genomslag.

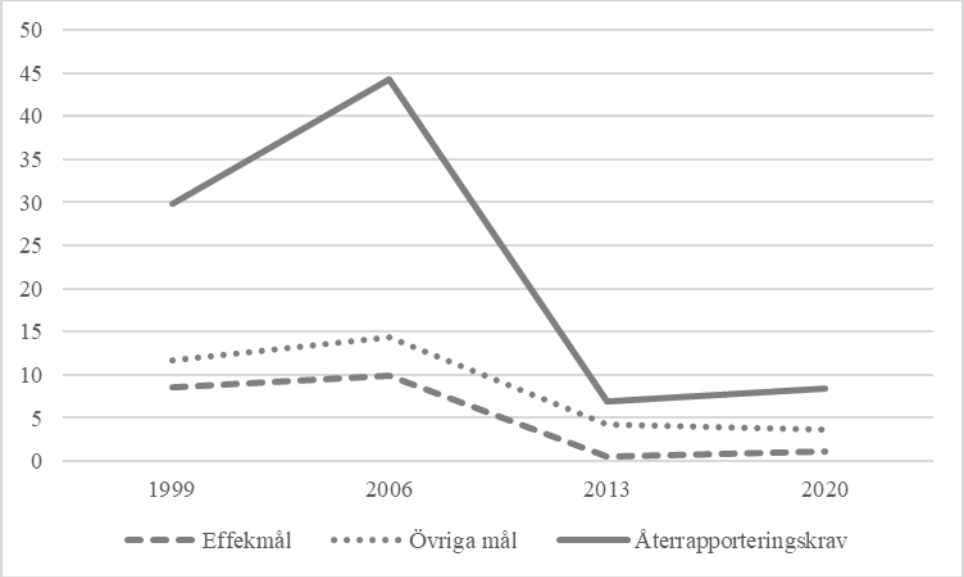
[132] ESV 2021:18. Studien omfattar regleringsbrev från 1999, 2006, 2013 och 2020 och instruktioner från 2006, 2013 och 2020 för 11 myndigheter.
[133] Prop. 2000/01:1, s. 244ff.
[134] Ds 2000:63, s. 53ff.
[135] Dir. 2006:30.
[136] SOU 2007:75, kap. 4.
[137] Prop. 2008/09:1, s. 290ff.

Regeringen förespråkade att både antalet mål och återrapporteringskrav skulle minska i regleringsbreven.

### *Antalet mål och återrapporteringskrav har minskat sedan 2009*

Efter att verksamhetsstrukturens infördes 2001 ökade antalet mål och återrapporteringskrav i regleringsbreven, för att därefter minska kraftigt när den avskaffandes 2008.[138] Det gällde både effektmål om önskade förändringar eller tillstånd utanför myndigheten och övriga mål om exempelvis leveranser, handläggningstid och kvalitetssäkring. Antalet mål var i och för sig rätt många redan innan verksamhetsstrukturen kom på plats. Nya mål lades ändå till de befintliga och alla mål fördelades enligt verksamhetsstrukturens uppdelning i politikområden, verksamhetsområden och verksamhetsgrenar. Målen verkar inte heller ha varit löst inordnade i verksamhetsstrukturen. Snarare tycks de ha varit starkt knutna till den, eftersom det blev så mycket färre mål när verksamhetsstrukturen avskaffades (se figur 4.2).

***Figur 4.2 Antal mål och återrapporteringskrav i regleringsbrev (medelvärden)***




När det gäller antalet återrapporteringskrav har volymförändringarna varit närmast extrema. Mellan 1999 och 2006 var ökningen av antalet återrapporteringskrav tio gånger större än ökningen av effektmål. Volymförändringen av återrapporteringskrav efter att verksamhetsstrukturen hade avskaffats var ännu större. Denna minskning kan främst förklaras av den ändring i reglerna för resultatredovisningen som gjordes samtidigt med att verksamhetsstrukturen avskaffades. Från mitten av 1990-talet och fram till 2008 skulle resultatredovisningen baseras på myndighetsspecifika återrapporteringskrav i regleringsbrevet. Enligt bestämmelserna som kom 2008, och

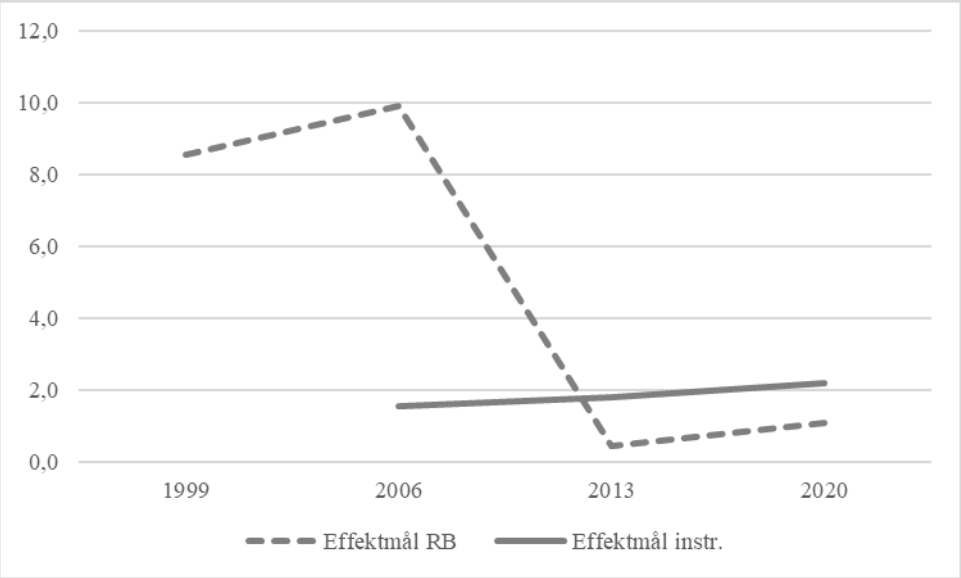
[138] ESV 2021:18.

som tillämpades i årsredovisningarna från 2009 till 2018, var myndighetsspecifika återrapporteringskrav undantag snarare än huvudregel.

### *Effektmål har inte flyttats till myndigheternas instruktioner*

Det förekommer att regeringen använder instruktionen för att ange effektmål till myndigheterna.[139] Samtidigt kan vi konstatera att minskningen av effektmål i regleringsbreven efter 2009 inte har motsvarats av en ökning av effektmål i instruktionen (se figur 4.3). Regeringen har också uttalat att mål är exempel på sådant som vanligtvis inte ska regleras i instruktionen utan i annat beslut.[140]

***Figur 4.3 Antal effektmål i regleringsbrev och instruktioner (medelvärden)***




Regeringens resultatstyrning av myndigheterna har genomgått stora förändringar framför allt sedan 2009. Minskningen i antalet mål och återrapporteringskrav som anges till myndigheterna kan ses som att graden av delegering till myndigheterna har ökat när det gäller vad som ska göras och hur det ska utföras. Det ökade antalet uppgifter i instruktionen har balanserat denna ökning något, men inte helt.[141]

## 4.2.4 Regelverket för resultatredovisningen från 1989 till 2018

Reglerna för den årliga resultatredovisningen har funnits i fem olika versioner fram till i dag. Tabell 4.2 sammanfattar utvecklingen av regelverket.

[139] Se t.ex. ESV 2020:28, s. 21.
[140] Prop. 2009/10:175, s.111.
[141] ESV 2021:18.

***Tabell 4.2 Utvecklingen av regelverket för resultatredovisning 1989-2018***

| Tidpunkt och källa | Innehåll |
|---|---|
| 1989: tre paragrafer i dåvarande budgetförordningen (1989:400) | Övergripande bestämmelser för årlig resultatredovisning som angav när redovisningen skulle lämnas, vad den skulle vara till för, hur den skulle redovisas och hur den skulle indelas. |
| 1993: förordningen (1993:134) om myndigheters årsredovisning och anslagsframställning. | Ökade krav på att redovisa prestationer och mätbara effekter av verksamheten. Konkreta verksamhetsmål skulle formuleras och följas upp, och avvikelser från målen skulle också förklaras. |
| 1996: förordningen (1996:882) om myndigheters årsredovisning m.m. | Bristande regeltillämpning uppmärksammades. Nya bestämmelser angav att resultat skulle redovisas i förhållande till mål och återrapporteringskrav i regleringsbrevet. |
| 2000: förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag | 1996 års regler fördes utan justering över till den nya förordningen. Regelverket var därmed intakt. |
| 2008: ändringar i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag | I stället för att all resultatredovisning i årsredovisningen skulle vara beroende av återrapporteringskrav i regleringsbrevet knöts resultatredovisningen mer till generella regler. De innebar att myndigheterna skulle redovisa hur främst prestationer hade utvecklats med avseende på volymer och kostnader. |
| 2018: ändringar i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag | Det uppmärksammandes att den prestationsorienterade redovisningen sällan användes av regeringen, varken som underlag till beslut eller i dialoger. En bestämmelse att resultatredovisningen ska utgå från bland annat mål återinfördes. Ytterligare en förändring var krav på analyser och bedömningar av verksamhetens resultat och dess utveckling. |

### *1989 – övergripande bestämmelser som introducerar begrepp*

De första bestämmelserna för årlig resultatredovisning kom 1989 och var då ganska övergripande. Framförallt var de en grund för de vägledningar och idéskrifter som Civildepartementet och RRV tog fram samtidigt. Bestämmelserna upptog tre paragrafer i den dåvarande budgetförordningen (1989:400). De angav när resultatredovisningen ska lämnas (15 september), vad den ska vara till för (regeringens bedömning), hur den ska redovisas (kortfattat och koncentrerat), vad som ska framgå av den (väsentliga förändringar) och hur den ska indelas (samma indelning som i den fördjupade anslagsframställningen). De vägledningar och idéskrifter som hörde samman med reglerna var i huvudsak begreppsorienterade. De gav en föreställningsram till resultatredovisningen. Begreppspar som prestationer/effekter och uppföljning/utvärdering introducerades. Behovet av att redovisa både kvantitet och kvalitet diskuterades.

RRV följde upp och utvärderade hur reglerna kom att tillämpas. RRV bedömde myndigheternas första resultatredovisningar som uppmuntrande, men ansåg samtidigt att redovisningarna kunde förbättras i väsentliga hänseenden.[142]

### *1993 – resultatredovisningen regleras allt mer*

I samband med att årsredovisningen infördes för statliga myndigheter i början av 1990-talet blev resultatredovisningen avsevärt mer reglerad än tidigare. Sådant som tidigare hade förekommit som diskussioner i vägledningar och idéskrifter reglerades nu i en förordning. Enligt denna förordning (1993:134) om myndigheters årsredovisning och anslagsframställning skulle myndigheten redovisa såväl prestationer som mätbara effekter av verksamheten. Hur myndighetens resultat hade utvecklats med avseende på volym, intäkter, kostnader och kvalitet skulle redovisas och kommenteras i förhållande till övergripande mål. Dessutom skulle mer konkreta verksamhetsmål formuleras och följas upp. Avvikelser från målen skulle också förklaras.

Enligt en studie som publicerades av ESV hade myndigheterna stora svårigheter att tillämpa reglerna fullt ut. Mätbara effekter var det knappast någon myndighet som lyckades redovisa. Det rådde oklarheter om hur resultatets volymer, kostnader, intäkter och kvaliteter skulle tolkas samt hur redovisningen av allt detta skulle kopplas till de övergripande målen. Problemen löstes temporärt genom att alla inblandade (inklusive revisorerna) tonade ner sina förväntningar på reglernas efterlevnad. I stället för bestämmelser i regelverket kom återrapporteringskrav i regleringsbrevet att bli de viktigare kraven.[143]

### *1996 – redovisning utifrån mål och återrapporteringskrav*

Efter några år ändrades 1993 års regler. I förordningen (1996:882) om myndigheters årsredovisning m.m. angavs att resultat skulle redovisas i förhållande till mål och återrapporteringskrav i regleringsbrevet. Den praxis som den tidigare bristande regeltillämpningen ledde fram till blev nu den gällande regeln. I det nya regelverket ingick också en slags reservbestämmelse, ”räddningsplankan” kallad. Om inga återrapporteringskrav angavs i regleringsbrevet skulle myndigheterna redovisa hur prestationer hade utvecklats med avseende på volym, intäkter, kostnader och kvalitet. Det inträffade dock aldrig att någon myndighet behövde tillämpa denna reservbestämmelse. Samtliga myndigheters regleringsbrev innehöll återrapporteringskrav redan från början.

Vid den här tiden förbättrades också informationskvaliteten i resultatredovisningarna. ESV följde upp och bedömde redovisningar av resultat i myndigheternas

[142] Riksrevisionsverket, *Resultatredovisningar. Några erfarenheter*, s. 7.
[143] ESV 1999:20. Det empiriska materialet i denna rapport samlades in av Riksrevisionsverket vid två tillfällen under andra halvan av 1990-talet.

årsredovisningar för 2000[144] och 2002.[145] Även några enstaka myndigheters resultatredovisningar i årsredovisningarna för 2003 och 2005 bedömdes av ESV.[146] Dessa studier visar att myndigheterna blev kontinuerligt bättre på att redovisa resultat eller befäste sin förbättring sedan tidigare.

Formen med återrapporteringskrav fungerade emellertid inte alltid som den var tänkt. Information som kunde vara bra begärdes in, men användes inte alltid. Äldre återrapporteringskrav, som inte längre var aktuella, kunde ligga kvar år från år, samtidigt som nya återrapporteringskrav lades till. I några fall gavs årliga återrapporteringskrav om att redovisa långsiktiga effekter av verksamheten, men som inte kunde redovisas årligen eftersom effekterna var just långsiktiga.[147] Trots det överfördes ändå 1996 års regler utan justering till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Reglerna från 1996 kom därmed att vara intakta till och med myndigheternas årsredovisningar för 2008.

### *2008 – redovisning i förhållande till myndighetens uppgifter*

2008 års regler följde efter den diskussion om myndigheternas resultatredovisning som Styrutredningen förde i sitt betänkande.[148] Utredningen menade bland annat att regleringsbrevets verksamhetsdel med mål och återrapporteringskrav enligt den hierarkiska indelningsstrukturen var problematisk. Enligt Styrutredningen hade denna struktur medfört att målen blev för många och styrningen otydlig. Styrutredningen föreslog att verksamhetsstrukturen avskaffades och målen och återrapporteringskraven med den. I stället för att redovisa resultat i förhållande till mål och återrapporteringskrav skulle myndigheten redovisa inriktningen, omfattningen och kostnaderna vad gäller uppgifter som tilldelats den genom lag, instruktion eller annat regeringsbeslut.[149] Utredningens regelförslag blev emellertid inte riktigt det som regeringen sedan beslutade.

Den beslutade ändringen innebar att alla myndigheter skulle redovisa hur främst prestationer hade utvecklats med avseende på volymer och kostnader. Till viss del var det alltså den så kallade räddningsplankan i 1996 års regelverk som gjordes till huvudbestämmelse i 2008 års regelverk. Departementen agerade dock olika utifrån det nya regelverket. Vissa departement tog fram avskalade regleringsbrev utan något innehåll i verksamhetsdelen. Andra departement behöll innehållet i verksamhetsdelen

[144] ESV 2002:14.
[145] ESV publicerade ingen bearbetad rapport om detta utan uppföljningen låg endast till grund för en exempelsamling i form av ett Excelark. Det var ett arbetsmaterial för ESV:s kursverksamhet men som inte längre finns kvar. Refererade uppgifter från den uppföljningen återfinns i diarieförda uppdragsrapporter (se nästa fotnot).
[146] ESV:s uppdragsrapporter till Jordbruksdepartementet avseende årsredovisningar för 2003 från Fiskeriverket (dnr 79-451/2004), Sv. Lantbruksuniversitetet (dnr 79-573/2004) och Sametinget (dnr 79-291/2004), samt uppdragsrapporter till myndigheter avseende årsredovisningar för 2005 från Kulturrådet (dnr 79-329/2006) och Skatteverket (dnr 79-1047/2006).
[147] ESV 1999:20.
[148] SOU 2007:75.
[149] SOU 2007:75, s. 29.

och angav som tidigare mål och återrapporteringskrav.[150] En del myndigheter fick därför redovisa både i förhållande till mål och återrapporteringskrav i regleringsbrevet och enligt den tidigare men aldrig tillämpade reservbestämmelsen i regelverket.

### *2018 – målen återvänder i sällskap av analyser och ärenden*

Efter en rad ESV-studier om tillämpningen av 2008 års regelverk[151] ändrade regeringen bestämmelsen om att främst redovisa prestationers antal och kostnader. Flertalet myndigheter kunde redovisa detta för något verksamhetsområde och på något sätt, men ofta var redovisningen begränsad till vissa områden av verksamheten. Bara i några fall kunde relevanta resultat redovisas i termer av volymmått och kostnader för prestationer. I Regeringskansliet använde man – generellt sett – endast de redovisningar av prestationers antal och kostnader som kom från de stora ärendehandläggande myndigheterna. För övriga myndigheter blev denna prestationsorienterade redovisning nästan aldrig använd, varken som underlag till beslut eller i dialoger. I stället uppgavs att regeringen hade ett större behov av en mer effektorienterad redovisning samt att man önskade mer analyser och bedömningar av redovisade resultat.[152]

Mot den bakgrunden justerade regeringen förordningen. Den tidigare ovillkorliga bestämmelsen att redovisa främst prestationer och deras antal och kostnader ändrades till att bara de myndigheter som har ett stort antal ärenden i ett eller flera ärendeslag behöver redovisa antalet ärenden och styckkostnaden för handläggningen av dessa ärenden. Vidare infördes en bestämmelse att resultatredovisningen ska utgå från bland annat mål, för att därmed ge en bättre grund för redovisning av utfall i förhållande till effektmål. Ytterligare en förändring var att den tidigare bestämmelsen att kommentera resultatet ändrades till att analysera och bedöma verksamhetens resultat och dess utveckling.[153]

ESV anpassade därefter sina föreskrifter och allmänna råd, bland annat för att skapa bättre förutsättningar för redovisning av måluppfyllelse och effektorienterad redovisning. En bestämmelse om resultatindikatorer infördes. Skälet till det var att mål sällan är formulerade i mätbara termer och att utfallsdata i förhållande till vaga mål (och även vaga kvalitetsbegrepp) kan tas fram först efter att indikatorer har utarbetats. Enligt ESV kan indikatorer vara ett bättre alternativ än att kräva att mål ska formuleras enligt de så kallade SMART-kriterierna.[154] En bestämmelse om

[150] ESV 2009:16.
[151] ESV 2010:24; ESV 2012:27; ESV 2016:51; ESV 2017:72.
[152] Önskemålet om mer effektorientering och analys återkommer i samtliga de studier som ESV genomförde om hur reglerna från 2008 fungerade.
[153] 3 kap. 1 § förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.
[154] Ekonomistyrningsverket, *Resultatredovisningen ska utgå från bland annat mål*, https://www.esv.se/statens-ekonomi/redovisning/resultatredovisning/mal/.

rimliga resonemang infördes också. Ändringen gjordes därför att uttalanden om verksamheters effekter sällan kan uttryckas enbart med redovisade data, utan behöver vanligtvis även kunna uttryckas med resonemang om till exempel orsakssamband och kausala mekanismer. Tidigare var kravet att resultatredovisningen skulle baseras på data och inget annat.

### 4.2.5 Om utvecklingen från effektmätning till effektorientering

Ett skifte i språkbruk har skett sedan 1990-talets uttryckliga bestämmelse i regelverket att myndigheterna skulle redovisa mätbara effekter i årsredovisningen. I det nuvarande regelverket för resultatredovisningen finns inga krav på att mätbara effekter ska redovisas. Däremot finns bestämmelser om att resultatredovisningen ska göras i förhållande till mål och att indikatorer ska tas fram. Mål kan vara effektmål och indikatorer kan avse utfallsdata i förhållande till effektmål. Mål kan givetvis också vara andra mål än effektmål, till exempel mål för handläggningstid i myndigheten. Indikatorer behöver inte höra ihop med något mål alls. De kan avse vilka oprecisa begrepp som helst. Möjligheterna att redovisa något som har med effekter att göra har ändå öppnats upp i och med de ändrade bestämmelserna i regelverket. När det finns effektmål kan redovisningen i årsredovisningen vara effektorienterad, men det betyder inte att mått på effekter behöver redovisas.

Effektmätning och effektorientering är inte två ord för samma sak. En effektorienterad redovisning omfattar mer än effektmätning. Den kan handla om den förändring i samhället som ett effektmål avser. Har utvecklingen närmat sig effektmålet? Svaret på den frågan kräver inget mått på effekten. Det kräver bara att data om utfallet samlas in och sammanställs. En effektorienterad redovisning kan även beröra kvaliteten i de processer som antas bidra till den önskade förändringen. Är processerna ändamålsenliga i förhållande till effektmålet? Den frågan kan emellertid bli mer komplicerad att besvara än frågan om måluppfyllelse. Den kan bland annat kräva en empirisk analys av orsakssambanden, inklusive effektmått.

Effekter låter sig inte mätas rakt av i samhället eller i naturen. Det är i stort sett bara inom ramen för kvantitativa analysmetoder som man kan tala om effektmått. I det sammanhanget är effektmåtten detsamma som statistiska mått som kommer ut från sådana analyser. Effektens storlek, styrka och sannolikhet eller odds kan uppskattas med hjälp av statistiska analyser.

De så kallade analysmyndigheterna spelar här en viktig roll.[155] I vissa områden har det utvecklats en arbetsdelning mellan analysmyndigheterna och andra myndigheter inom berörda områden. För de förra ingår det i deras kärnuppdrag att göra effektanalyser. För de senare kan det vara tillräckligt att ta fram utfallsdata till

[155] Molander, Per, *Dags för omprövning – en ESO-rapport om styrning av offentlig verksamhet.*

måluppfyllelsebedömningar, åtminstone för redovisningen i årsredovisningen. Denna arbetsdelning skulle i princip också kunna vara upplagd så – när de rätta förutsättningarna finns – att de utfallsdata som övriga myndigheter samlar in återanvänds i analysmyndigheternas effektanalyser. När sådana data har samlats in under flera år finns det tidsserier som kan vara utmärkt material i analysmyndigheternas effektanalyser.

### 4.2.6 Långsiktiga effektmål i ettåriga budgetcykler

Effektmål är vanligtvis långsiktiga. Vissa kan uppfyllas först efter 15 eller 30 år. Några är inriktningsmål eller visioner som aldrig kommer att uppfyllas. Att effektmål kan vara långsiktiga är emellertid inget som behöver vara ett hinder för redovisning av data i förhållande till dem varje år. I en del fall kan det vara kostsamt att samla in data om målen varje år. Då kan det vara ett skäl att ha längre intervaller mellan mättillfällena än ett år, men långsiktigheten är inget sådant skäl.

Man måste skilja på utfallet och effekten. Utfallet är det tillstånd eller den utveckling som effektmålet avser. En redovisning av måluppfyllelse kan baseras på endast utfallsdata.[156] En redovisning av effekten behöver även ta hänsyn till myndighetens prestationer, processer och andra faktorer i omvärlden.

Effektanalyser kan vara både hypotetiska och faktiska. Analyser av hypotetiska effekter är hur man tänker sig att orsakssambanden ser ut.[157] Analyser av faktiska effekter går ett steg längre och innehåller empiriskt kontrollerade orsakssamband.[158] När regeringen har angett ett effektmål för en myndighets verksamhet borde den myndighetens årsredovisning kunna innehålla utfallsdata och analyser av åtminstone hypotetiska effekter. Såväl underbyggda bedömningar av måluppfyllelse som resonemang om förväntade effekter kan i princip vara årliga. Analyser av faktiska effekter förutsätter att tiden är mogen för sådana analyser. De kräver dessutom en särskild planering i förhållande till den metod som väljs för analysen. I upplägg med försöks- och kontrollgrupp blir det heller inte bara analysen som behöver planeras särskilt utan också verksamheten.

Dessa omständigheter kan medföra att analyser av faktiska effekter sällan genomförs. Det är ändå viktigt att vara uppmärksam på de svårigheter som är inblandade och ställa sig frågan vilka faktiska effekter som är mest väsentliga att skaffa sig kunskap om. Myndighetsledningar, regeringen och ibland riksdagen[159] behöver fatta beslut om effektstudier från fall till fall. Årsredovisningens analyser och bedömningar kan

[156] ESV 2006:7.
[157] Verksamhetslogik kan enligt ESV vara ett hjälpmedel i det sammanhanget, vilket beskrivs i ESV 2016:31.
[158] Några vägledningar på svenska om sådana metoder är Esaiasson, Peter m.fl., *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad* och Teorell, Jan och Svensson, Torsten, *Att fråga och att svara: samhällsvetenskaplig metod*.
[159] Försöket med lördagsöppet på Systembolaget beslutades av riksdagen 1999.

löpa på som vanligt i sitt eget spår, vilket inte utesluter att man vid tillfälle refererar till mer avancerade effektstudier i årsredovisningen.

### 4.2.7 Resultatstyrning och tillit

Den senaste ändringen i regelverket för resultatredovisningen i årsredovisningen innebär både att förutsättningarna för effektorienterad redovisning förväntas bli bättre och att resultatredovisningen i allmänhet förväntas bli mer användbar. Skiftet från prestationsorientering till effektorientering är delvis sammanvävd med de förvaltningspolitiska strävandena om tillitsbaserad styrning.[160] De nuvarande reglerna för resultatredovisningen kan anses stödja tillitsbaserad styrning.

I resultatstyrningen finns en balans mellan tillit och styrning/kontroll. Det behöver inte alltid vara en jämnviktsbalans. Ibland kan kontroll och styrning dominera och ibland tillit, delegering och autonomi. Det är här som ändringen av reglerna för resultatredovisningen kommer in i bilden. I vilken utsträckning som resultatstyrningen går åt ena eller andra hållet kan delvis bero på i vilken utsträckning den är effektorienterad eller prestationsorienterad. Resultatstyrningen medför i så fall olika grad av tillit.

En effektorienterad resultatstyrning medför högre grad av tillit. Den innehåller följande komponenter:

- Mål för effekter/utfall, som anger vilka förändringar i samhället eller i naturen som önskas inträffa.
- En uppföljning av effektmålen som besvarar frågan om omprövning/justering, det vill säga om de prestationer, processer, regler och finansiella medel som ska bidra till målet behöver ändras.
- Antagande om funktionssätt: Verksamhetens aktörer är redan från början (inre[161]) motiverade att verka för målen och deras handlingsutrymme att göra kompetenta val i hur-frågan leder till måluppfyllelse.

En prestationsorienterad resultatstyrning, däremot, medför lägre grad av tillit. Den består av detta:

- Mål för prestationer, som anger vad eller hur mycket som ska klaras av inom en viss tidsrymd.

[160] Efter Tillitsdelegationens slutbetänkande (SOU 2019:43) har regeringen bland annat på sin webbplats uttryckt att tillitsbaserad styrning av statsförvaltningen ska kännetecknas av en balans mellan tillit och kontroll.
[161] Inom psykologisk forskning används ofta begreppen intrinsic, inre, respektive extrinsic, yttre, när man försöker förklara vilka faktorer som får oss att komma igång med ett arbete och känna engagemang för det. Ett resultat av den forskningen är att medel för yttre och inre motivation inte bör blandas. Se t.ex. Deci, Edward L., Koestner, Richard, och Ryan, Richard M., A meta-analytic review of experiments examining the effects of extrinsic rewards on intrinsic motivation.

- En uppföljning av prestationsmålen som besvarar frågan om kontroll, det vill säga om det som ska göras har blivit gjort.
- Antagande om funktionssätt: Verksamhetens aktörer har ett i grunden oklart engagemang för att uppnå målen men övervakande kontroll medför (yttre[162]) motivation som därmed leder till måluppfyllelse.

Som en följd av resultatstyrningens verksamhetsanpassning kan olika verksamheter vara mer eller mindre orienterade mot effekter respektive prestationer. Olika verksamheter kan därför vara mer eller mindre lämpade för tillitsbaserad styrning. Det nuvarande regelverket för resultatredovisningen är dock konstruerat så att fler myndigheter än tidigare ska kunna lämna en effektorienterad resultatredovisning i årsredovisningen.

All tillitsbaserad styrning behöver dock inte vara effektorienterad resultatstyrning. En del myndigheter har bara ett fåtal av de egenskaper som utmärker resultatstyrning. De kan sakna mål och återrapporteringskrav i styrdokumenten och de har kanske heller inte någon uppföljning av mål i andra dokument.[163] För dessa myndigheter skulle tillit och delegering ändå kunna förekomma men i så fall vara mer kopplad till utrymmet att tolka gällande bestämmelser än till val av strategier för hur mål ska nås.

### 4.2.8 Exempel på effektorienterad och prestationsorienterad resultatstyrning

Resultatstyrningen är utformad på olika sätt beroende på område. Miljöpolitiken är till exempel ett område med i huvudsak effektorienterad resultatstyrning. På grund av de styrmedel som används i miljöpolitiken har riksdagen en framträdande roll. Flera styrmedel är där knutna till skattelagstiftning och det är riksdagen som stiftar lagar. Riksdagen beslutar också om miljömålen. I en del fall är det ratificeringar av internationella överenskommelser som riksdagen beslutar om. Myndigheternas roll är att följa upp utfallen i förhållande till miljömålen och föreslå åtgärder för att nå dessa, men de har begränsade möjligheter att självständigt vidta måluppfyllande åtgärder. Det innebär dock inte att det saknas delegering till berörda myndigheter. Delegeringen avser delvis bara andra aspekter än att de får tillgång till de mer verksamma styrmedlen. Myndigheternas autonomi kan till exempel avse kvaliteten i arbetet med att följa upp miljömålen och utformningen av förslagen till hur målen ska nås. Regeringens främsta roller i miljöpolitiken är att vara initiativtagare och internationell förhandlingspart.

[162] Deci, Edward L., Koestner, Richard, och Ryan, Richard M., A meta-analytic review of experiments examining the effects of extrinsic rewards on intrinsic motivation.
[163] I ESV:s enkät till myndigheterna är det några som uppger att de inte omfattas av resultatstyrning utan är främst styrda av regler och EU-direktiv.

Högre utbildning är ett exempel på ett område som i dag är föremål för en i huvudsak prestationsorienterad resultatstyrning. Den verksamheten är också den enda i staten där storleken på tilldelade anslag är direkt kopplad till antalet utförda prestationer. Finansieringen av lärosätenas utbildning på grundnivå och avancerad nivå baseras på antalet registrerade studenter (omräknade till helårsstudenter) och studenternas avklarade poäng (omräknade till helårsprestationer) inom olika utbildningsområden. Finansieringen är densamma för alla lärosäten som omfattas av systemet, men varierar mellan olika utbildningsområden. Denna styrning kan vara tämligen självgående, vilket innebär att riksdagen och regeringen kan ha en relativt passiv roll i förhållande till lärosätena. En extern part med en mer aktiv roll är Universitetskanslersämbetet (UKÄ), som bland annat har till uppgift att granska kvaliteten i den högre utbildningen. Även om det inte alltid är uttalat bygger arrangemanget på antagandet att om lärosätena inte kontrollerades skulle de prioritera fler poäng per student och större anslag framför kvaliteten i utbildningen. UKÄ:s roll är att se till att examinationernas värde inte devalveras.

### 4.2.9 Informella kontakter

En formell styrning med mål och uppgifter i styrdokumenten ger nästan alltid ett utrymme för tolkning. Informella kontakter kan därför vara ett viktigt komplement till den formella styrningen. Informella kontakter är ofta muntliga samtal som bland annat syftar till att tydliggöra innebörden i regeringens styrning via regleringsbrevet, instruktionen och andra beslut. Exempelvis kan mål vara vagt formulade i skrift men kan genom samtal sättas in i ett sammanhang och göras mer begripliga. I de informella kontakterna blir den formella styrningen preciserad. Däremot förmedlas ingen ny styrning med inriktning på andra ämnesområden än dem som hör ihop med till exempel ett uppdrag i regleringsbrevet. De informella kontakterna är dialoger om den formella styrningen, både den befintliga och sådan som är under beredning. De informella kontakterna blir därför också en kanal för myndigheteten att framföra sina synpunkter och bedömningar.

Regeringen har bedömt att kontakter mellan Regeringskansliet och andra myndigheter är viktiga inslag i en effektiv förvaltning och att de bör syfta till informations- och kunskapsutbyte samt till att förtydliga regeringens styrning.[164] Även riksdagens konstitutionsutskott (KU) har uttalat att det är svårt att föreställa sig en väl fungerande statsförvaltning utan informella kontakter. KU påminde då också om att sådana kontakter inte får gå utöver den formella ramen för myndigheternas verksamhet.[165]

[164] Prop. 2009/10:175, s.101.
[165] Bet. 2012/13:KU10, s. 100.

Informella kontakter är vanligt förekommande. I en enkät till myndighetschefer[166] framkommer det att 77 procent av de svarande har sådana kontakter åtminstone en gång i månaden.[167] Enligt samma studie anser 61 procent att de informella kontakterna har stor betydelse och 75 procent anser att de informella kontakterna underlättar myndighetens verksamhet.[168]

Myndighetscheferna har alltså en positiv syn på informella kontakter, generellt sett. De uppfattar dessutom att både informella kontakter och regeringens tillit har ökat mer än minskat. Balansmåtten[169] är +23 respektive +35.[170] Informella kontakter och tillit verkar alltså höra ihop och följas åt. Enligt ESV kan det indikera att regeringen i de informella kontakterna respekterar det handlingsutrymme som myndighetschefen vill behålla. Med andra ord kan det beskrivas som att regeringen i de informella kontakterna preciserar den formella styrningen så mycket som myndighetschefen önskar.

De informella kontakterna kan emellertid spela olika stor roll för olika myndigheter. I synnerhet ledningsform kan vara en särskiljande faktor. Bland de myndighetschefer som företräder enrådighetsmyndigheter anser 82 procent att informella kontakter underlättar arbetet. Motsvarande andel i styrelsemyndigheterna är 60 procent.[171] En förklaring till denna ganska stora skillnad kan vara att myndighetschefer för enrådighetsmyndigheter ser ett värde i att kunna ventilera strategiska beslutsalternativ med företrädare för regeringen. Styrelsemyndigheternas myndighetschefer har styrelsen att diskutera med inför strategiska beslut och kan vara trygga med det.

### 4.2.10 Enskilda fall av överutnyttjad resultatstyrning

Resultatstyrningens utveckling kan beskrivas som en mer och mer välfungerande tillämpning av modellen. Men det finns också fall där tillämpningen har gått i motsatt riktning. Enligt ESV:s enkätundersökning för denna rapport anser några myndigheter att vissa av de återrapporteringskrav som regeringen anger i regleringsbreven är obefogat detaljerade. Även i andra sammanhang har ESV noterat att en del myndigheter har krav på återrapportering som är anmärkningsvärt omfattande och svåra att motivera utifrån deras specifika verksamheter. Den information som myndigheten därmed tar fram kan rimligen inte användas för att styra förutsättningarna för myndighetens verksamhet och resultat. Detaljeringsgraden i

[166] de Fine Licht, Jenny och Pierre, Jon, *Myndighetschefernas syn på regeringens styrning*. Enkäten gick ut till 193 myndighetschefer varav 148 svarade (77,5 procent).
[167] de Fine Licht, Jenny och Pierre, Jon, *Myndighetschefernas syn på regeringens styrning*, s. 16.
[168] de Fine Licht, Jenny och Pierre, Jon, *Myndighetschefernas syn på regeringens styrning*, s. 17.
[169] Balansmåtten har beräknats som andelen som svarat ”ökat” minus andelen som svarat ”minskat”.
[170] de Fine Licht, Jenny och Pierre, Jon, *Myndighetschefernas syn på regeringens styrning*, s. 25.
[171] I den refererade rapporten finns inte denna uppdelning efter ledningsform. ESV har i stället genom Statskontoret fått tillgång till datamängden och återanvänt den. Det har gjorts i samråd med rapportens författare, Jenny de Fine Licht och Jon Pierre.

kraven gör dem heller inte lämpade att vara ett led i regeringens redovisning av resultat till riksdagen.

Så vitt vi känner till finns det inga aktuella studier – som utgår från dagens regelverk och förvaltningspolitiska kontext – som har analyserat orsakerna till att återrapporteringskraven i några fall blir överdrivet många och detaljerade. Det kan ändå antas att när relationerna mellan departementet och myndigheten inte har fungerat har regeringens möjlighet att ange återrapporteringskrav i regleringsbrevet blivit ett instrument som lätt har kunnat överutnyttjas. Kedjan av händelser som har lett fram till det kan vara en kombination av allt från kommunikationssvårigheter till att regeringen har haft orealistiska förväntningar på myndigheten. Men oavsett hur det har gått till har resultatstyrningen ibland urartat med stöd av en av sina egna tekniker, återrapporteringskrav i regleringsbrevet. Resultatstyrning kan alltså inte bara tillämpas olika med anledning av olika verksamheter utan också på förfelade sätt.

ESV vill därtill betona att en normal redovisning av resultat i årsredovisningen inte behöver vara beroende av återrapporteringskrav i regleringsbrevet. För en sådan redovisning kan det vara tillräckligt att myndigheten tillämpar regelverket för resultatredovisningen.

## 4.3 Resultatstyrningens utveckling i relationen mellan regeringen och riksdagen

En viktig del av resultatstyrningen är att regeringen ska förse riksdagen med information om vilka resultat som uppnåtts. Resultatet ska redovisas i förhållande till de mål som riksdagen har beslutat om. Inledningsvis under 1990-talet fanns det inga direkta regler för hur regeringen skulle rapportera resultat i den statliga verksamheten till riksdagen. En utredning bedömde att det saknades skäl att närmare föreskriva detta. Utredningen utgick från att andra dokument borde användas istället, till exempel budgetpropositionen, andra propositioner och skrivelser. Det var upp till regeringen att bedöma vilket format som var lämpligast.[172]

År 2010 bedömde regeringen att verksamhetens karaktär är avgörande för hur redovisningen av resultat till riksdagen ska utformas samt att budgetpropositionen på de flesta områden är det mest lämpliga dokumentet för den löpande redovisningen av mål och resultat. Regeringen bedömde också att det var angeläget att fortsätta utveckla resultatredovisningen till riksdagen.[173]

[172] SOU 1996:14, s. 314–315.
[173] Prop. 2009/10:175, s.103.

### 4.3.1 Budgetpropositionen är grunden för regeringens resultatredovisning

I samband med beslutet om budgetlagen (2011:203) infördes kraven att budgetpropositionen skulle innehålla en resultatredovisning i förhållande till de beslutade målen i riksdagen.[174] Eftersom budgetpropositionen även innehåller mål och prioriteringar för den förda politiken utgör den en viktig koppling mellan de framåtblickande och bakåtblickande aspekterna av resultatstyrning.

Regeringens resultatredovisning ska enligt de gällande reglerna dessutom vara anpassad till budgetens utgiftsområden, vilket i sin tur underlättar för riksdagens utskott att bedöma hur utvecklingen ser ut i förhållande till politiska prioriteringar. Bakgrunden till dessa regler är att riksdagen vid flera tillfällen fram till 2010 efterlyste en resultatredovisning som var anpassad till riksdagens egna beredningsformer och till besluten om statens budget.[175]

För att möta dessa förväntningar använder regeringen flera underlag för den resultatredovisning som lämnas till riksdagen i budgetpropositionen. I första hand används myndigheternas årsredovisningar som lämnas till regeringen i februari varje år.[176] Regeringen har också inrättat flera analys- och utvärderingsmyndigheter med uppdrag att följa upp, analysera och utvärdera effekterna av statliga insatser inom skilda samhällssektorer. Mellan 2009 och 2011 inrättade regeringen fem sådana analys- och utvärderingsmyndigheter med uppgift att förse regeringen med oberoende kunskapsunderlag.[177] Dessa underlag används också i resultatredovisningen till riksdagen. ESV har samtidigt konstaterat att regeringen i första hand använder resultatinformation från myndigheter snarare än från andra källor (till exempel forskningen) i resultatredovisningen till riksdagen.[178]

### 4.3.2 Riksdagens syn på resultatstyrning

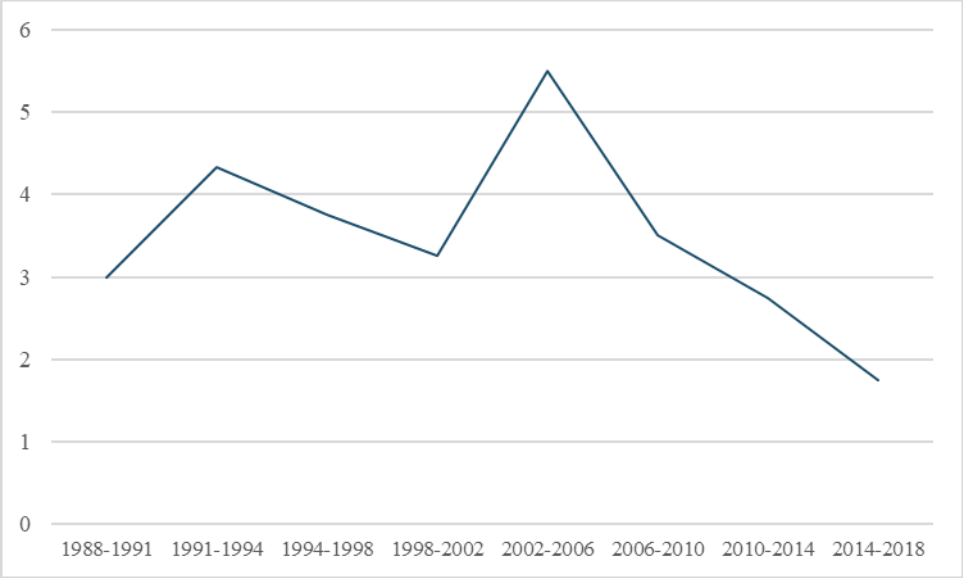
Resultatstyrningen har aldrig varit någon särskilt het politisk fråga. Det finns studier som hävdar att riksdagen överlag uppvisat ett ointresse för regeringens målformuleringar och återrapportering av uppnådda resultat.[179] Andra undersökningar är däremot tydliga med att resultatstyrningen varit ett viktigt motiv för flera reformer som riksdagen ställt sig bakom de senaste tre decennierna.[180] För att bringa klarhet i frågan har vi undersökt i vilken utsträckning och i vilka sammanhang som resultatstyrning har diskuterats i riksdagen, samt hur riksdagens

[174] 10 kap. 3 § budgetlag (2011:203).
[175] SOU 2010:18, s. 42.
[176] ESV 2017:72, s. 21 ff.
[177] Skr. 2013/14:155, s. 59.
[178] ESV 2017:72, s. 21 ff.
[179] Mundebo, Ingemar, *Hur styrs staten? Resultat av resultatstyrning*.
[180] Wahlström, Ninni, *Om det förändrade ansvaret för skolan: vägen till mål-och resultatstyrning och några av dess konsekvenser*; Sundström, Göran, *Stat på villovägar: Resultatstyrningens framväxt i ett historiskt-institutionellt perspektiv*; Ehn, Peter och Sundström, Göran (red.), *Statlig förvaltningspolitik för 2020-talet. En forskningsantologi*.

inställning till styrmodellen har förändrats under åtta mandatperioder från 1988 till 2018. Analysen är avgränsad till betänkanden från finansutskottet och material som utskotten skriver när de arbetar med att följa upp och utvärdera de beslut som riksdagen har fattat.[181]

Vår övergripande slutsats är att riksdagen regelbundet har behandlat frågan om resultatstyrning på ett engagerat sätt. Det motsäger alltså uppfattningen att riksdagen generellt har uppvisat ett ointresse för resultatstyrningen. Tvärtom har riksdagens företrädare yrkat på en utökad resultatstyrning i staten och intagit en mer kritisk attityd till negativa konsekvenser av resultatstyrningens tillämpning. Figur 4.4 visar det genomsnittliga antal analyserade betänkanden från finansutskottet och utskottsutredningar per riksdagsår utslaget över mandatperioderna. Vad diagrammet framför allt visar är att resultatstyrning löpande varit ett aktuellt ämne i riksdagens arbete. Ett viktigt skäl till minskningen sedan 2010 är att alla fackutskott i riksdagen numera behandlar resultatfrågor i sina budgetbetänkanden.

***Figur 4.4. Genomsnittligt antal dokument i materialet som behandlar resultatstyrning utslaget på mandatperioder.***




***Källa**: Betänkande från finansutskottet och skriftligt material från utskotten, som publiceras i RFR-serien ("Rapporter från riksdagen") i riksdagens öppna dataarkiv.*

Det går att urskilja tre kännetecknande faser för behandlingen av resultatstyrning i riksdagen vilka beskrivs i följande tre avsnitt.

[181] Detta material samlas i "Rapporter från riksdagen" i riksdagens öppna dataarkiv.

### 4.3.3 Prövande och utforskande attityd 1988–1999

Betänkanden från finansutskottet och utskottsutredningar kännetecknades inledningsvis av en prövande och utforskande attityd till resultatstyrningen och de utmaningar som tillämpningen ger upphov till. Ett konstaterande var att resultatstyrningen sex år efter att ha genomförts fortfarande inte hade slagit igenom samt att den knappast var konsekvent tillämpad i förvaltningen.[182] Dessutom uppmärksammades att det uppstod konfliktytor till andra former av styrning, särskilt inom enskilda politikområden som kultur- och utbildningssektorn. I en annan utredning fastslogs att dubbla eller flerdubbla styrsystem riskerade att minska förmågan för riksdagen att utkräva ansvar.[183]

Finansutskottet intog under 1990-talet en mer positiv hållning till resultatstyrning, samtidigt som en rad problem uppmärksammades i själva tillämpningen. Tre problembilder diskuterades vid flera tillfällen. För det första, att resultatstyrningen ökade behovet av en oberoende revision av statens förvaltning. Ett betänkande utgick samtidigt från att enbart vetskapen om att verksamheten granskades av en stark revision skulle vara av stort förebyggande värde.[184] För det andra, att genomförandet under första halvan av 1990-talet främst hade haft sin tonvikt på relationen mellan regeringen och de statliga myndigheterna.[185] För det tredje, att resultatredovisningen och återkopplingen till riksdagen var bristfällig. Utifrån detta perspektiv gjorde finansutskottet bedömningen att riksdagen behövde inta en mer aktiv roll i resultatstyrningen för att de avsedda politiska effekterna skulle uppnås. Framför allt ansåg utskottet att riksdagen skulle ställa mer krav på en förbättrad återrapportering av de resultat som hade uppnåtts i olika delar av förvaltningen.[186]

### 4.3.4 Krav på att resultatstyrningen omprövas 2000–2008

I samband med behandlingen av budgeten för 2000 enades riksdagen om en relativt utförlig kravlista på resultatstyrningens fortsatta utveckling (se tabell 4.3). Denna händelse menar vi inleder en ny fas som i större utsträckning kännetecknades av att resultatstyrningens tillämpning utreddes närmare, kritiserades och slutligen omstöptes.

[182] Urd. 1996/97:URD4.
[183] Urd. 1998/99:URD1.
[184] Bet. 1991/92:FiU2.
[185] T.ex. bet. 1993/94:FiU20.
[186] Bet. 1993/94:FiU10.

***Tabell 4.3. Riksdagens krav år 2000 på resultatstyrningens utveckling***

| | |
|---|---|
| 1. Formulera verksamhetsmål som går att följa upp | 6. Förtydliga kopplingen mellan uppnådda resultat och budgetförslag |
| 2. Redovisa fler resultat i kvantitativa indikatorer eller nyckeltal | 7. Basera resultatanalyser på fakta |
| 3. Redovisa måluppfyllelser som kan bedömas av riksdagen | 8. Tydliggör motiv för regeringens bedömning avseende resultatanalys |
| 4. Redovisa resultat och i mindre grad vidtagna åtgärder och utredningar | 9. Redovisningens omfång bör vara avvägd i förhållande till resursinsatserna och politiskt intresse |
| 5. Redovisa verksamheter och i mindre grad myndighetsprestationer | 10. Dialogen mellan riksdagen och regeringen bör fortsätta |

***Källa:*** *Bet. 1999/2000:FiU20, s. 192–193.*

Flera av finansutskottets betänkanden under 2000-talets inledande år noterade att resultatredovisningen och den inrättade verksamhetsstrukturen varit bristfällig. Utskottet ansåg att det var angeläget att sambanden mellan uppföljningens resultat och de föreslagna anslagsnivåerna blev tydligare i regeringens budgetförslag för att resultatstyrningen skulle få en bredare uppslutning i riksdagen.[187] Härmed riktades i första hand kritik mot den verksamhetsstruktur som hade inrättats i början av 2000-talet, eftersom den ansågs gå på tvärs mot budgetens utgiftsområden, som i sin tur definierade riksdagsutskottens ansvarsområden i budgetprocessen. Utskottet ansåg 2004 att om inte riksdagen gavs en reell möjlighet att ta del i resultatstyrningen var risken stor att omläggningen av styrsystemet, tvärtemot intentionerna, skulle medföra en svagare politisk styrning.[188]

År 2006 tillsatte regeringen Styrutredningen[189] för att utvärdera resultatstyrningen. Det var ett initiativ som finansutskottet mottog positivt. Samtidigt framhöll utskottet en grundläggande kritik som var baserad på en kartläggning utförd av riksdagens utredningstjänst (RUT).[190] Kartläggningen visade att regeringen genomfört en rad förändringar i målen för politikområden som inte haft som syfte att göra målen mer uppföljningsbara. Utskottet konstaterade därför att det fortfarande fanns ett väsentligt utrymme för att arbeta mer systematiskt och sammanhållet med utvecklingen av resultatindikatorer[191] som skulle användas för att bedöma måluppfyllelsen på politikområdesnivå. Utskottet uppmanade regeringen att arbeta vidare med att förbättra resultatredovisningen i budgetpropositionen.

I budgetpropositionen för 2009 verkställde regeringen flera av Styrutredningens förslag. Finansutskottet hade inga invändningar mot att den gemensamma verksamhetsstrukturen avskaffades. Däremot ansåg utskottet att flera frågor av

[187] Bet. 2003/04:FIU28.
[188] Bet. 2004/05:FIU1.
[189] Dir. 2006:30.
[190] Bet. 2006/07:FiU2.
[191] Bet. 2006/07:FiU2.

intresse för riksdagen fortfarande var obesvarade och att förändringarna som föreslogs snarare var ett steg i utvecklingen av resultatstyrningen än ett färdigt förslag.[192] Detta gällde exempelvis i vilken utsträckning målen skulle vara bundna till riksdagen, hur en underindelning av utgiftsområdena skulle utformas, vilken resultatinformation som regeringen avsåg presentera för riksdagen och hur ofta denna information borde lämnas.

Finansutskottet beklagade dessutom att det ännu inte redovisades någon samlad strategi för hur resultatredovisningen var tänkt att fungera gentemot riksdagen.[193] Utskottet krävde därför att regeringen skulle säkerställa att inriktningen mot en ökad verksamhetsanpassning och flexibilitet i resultatstyrningen inte skulle innebära att kvaliteten eller precisionen i resultatredovisningen till riksdagen försämrades.

### 4.3.5 Skiftat fokus mot en effektorienterad resultatrapportering 2009–2018

I efterdyningarna av de styrningsreformer som regeringen införde budgetåret 2009 efterfrågade riksdagen i ökande grad en resultatredovisning som tydliggjorde vilka effekterna blev i samhället av de verksamheter som finansierades av staten. En statlig utredning från 2010 bedömde att regeringen inte lämnade en fullständig resultatredovisning av det slag som riksdagen önskar.[194] Finansdepartementet och finansutskottets kansli initierade då ett utvecklingsarbete och erfarenhetsutbyte som fortfarande pågår mellan Riksdagsförvaltningen och Regeringskansliet i syfte att förbättra regeringens resultatdialog med riksdagen.

År 2013 arrangerade sex riksdagsutskott (däribland finansutskottet) ett öppet seminarium om resultatstyrningen tillsammans med Riksbankens Jubileumsfond. Seminariet utmynnade i en utskottsutredning. Rapporten utgör ett centralt kunskapsdokument för att förstå vilka erfarenheter av, lärdomar om och utmaningar som då förelåg för resultatstyrningen. Utredningen lämnade däremot ingen generell bedömning av resultatstyrningen.[195]

Ett utvecklingsarbete av resultatstyrningen, som aviserades i budgetpropositionen för 2015, gjorde det möjligt för regeringen att presentera investeringsplaner för samhällsinvesteringar inom olika områden för riksdagen. Finansutskottet bedömde också att formerna för resultatdialogen mellan riksdagen och regeringen har utvecklats i positiv riktning och att allt fler riksdagsutskott behandlar resultatfrågor i sina budgetbetänkanden.[196] Som vi nämnde tidigare är detta en förklaring till att

[192] Bet. 2008/09:FiU2.
[193] Bet. 2008/09:FiU2.
[194] SOU 2010:18.
[195] Rapport från riksdagen 2012/13:RFR7.
[196] Bet. 2015/16:FiU1, s. 165.

resultatstyrning i minskande grad har behandlats i finansutskottets betänkanden under 2010-talet.

Resultatindikatorer används vanligen för en effektorienterad resultatredovisning. ESV analyserade 2017 ett urval av de resultatindikatorer som användes för att redovisa resultat i budgetpropositionen.[197] Analysen visade att bara ett fåtal utgiftsområden och delområden vid den här tidpunkten saknade indikatorer, men att det inom vissa utgiftsområden fanns väldigt många indikatorer. Analysen visade också att användningen av indikatorer skiljde sig åt mellan olika utgiftsområden. Det gällde såväl indikatorernas koppling till målen som kopplingen mellan indikatorer och utvecklingen av verksamhetskostnader i staten.

För att öka förståelsen för hur användningen av resultatindikatorer i budgetpropositioner har utvecklats över en längre tidsperiod, har vi undersökt hur många gånger ordet förekommer i ett urval av tre utgiftsområden (UO 17 Kultur, medier, trossamfund och fritid, UO 20 Allmän miljö och naturvård, och UO 24 Näringsliv) i budgetpropositionerna för 1999, 2006, 2011 och 2020. Regeringen använder även andra begrepp och bedömningsgrunder i budgetpropositionen, men här har vi avgränsat analysen till indikatorer.

Som framgår av tabell 4.4 används ordet ”indikator” (även i sammansatt form) mångdubbelt fler gånger i budgetpropositionen för 2020 jämfört med tidigare år. Relaterade ord som ”resultat”, ”effekt” och ”mål” har också ökat om än i mindre omfattning. Det här resultatet antyder att det skett en betydande förändring när det gäller regeringens resultatredovisning med indikatorer till riksdagen.

***Tabell 4.4 Hänvisning till centrala resultatbegrepp i fyra budgetpropositioner i utgiftsområdena 17, 20 och 24***

| | Indikator* | Resultat* | Effekt* | Mål* |
|---|---|---|---|---|
| 1999 | 4 | 298 | 176 | 233 |
| 2006 | 19 | 223 | 193 | 389 |
| 2013 | 74 | 279 | 240 | 457 |
| 2020 | 128 | 405 | 243 | 606 |

** Ordet kan även förekomma i sammansatt form.*
***Källa:** Budgetpropositionerna för 1999, 2006, 2011 och 2020.*

En närmare analys av hur och i vilka sammanhang som ordet ”indikator” förekommer visar att budgetpropositionen för 2020 avviker i två viktiga avseenden. För det första är diskussionen om resultatindikatorer 2020 mer utförlig och integrerad i resultatredovisningen än i de andra budgetpropositionerna som analyserats. För det

[197] ESV 2017:46, s. 9.

andra är de indikatorer som nämns i högre grad kopplade till de politiska målen i budgetpropositionen än tidigare år.

## 4.4 Utmaningar för resultatstyrningen i staten

Överlag lämnas ett gott betyg till resultatstyrningen i vårt insamlande material. Flera av de tillfrågade myndigheterna uppfattar resultatstyrningen som rimlig och välfungerande. Med ”rimlig” anger myndigheterna att det handlar om att det finns mål som utgångspunkt för verksamheten, att detalj- eller abstraktionsnivån i styrdokumenten är välbalanserad och att styrningen präglas av mer tillit än detaljstyrning.

I enkätsvaret från riksdagsutskottens kanslichefer beskrivs resultatstyrningen numera ha en ändamålsenlig utformning, men att det även fortsättningsvis finns behov av att anpassa tillämpningen till nya förutsättningar. På liknande sätt har företrädare från Regeringskansliet i intervjuer och möten beskrivit att resultatstyrningen är välfungerande, men att det krävs ett kontinuerligt arbete för att bygga kunskap om dess tillämpningar.

I enkätsvaren och även i vårt övriga material framgår det också att det finns utmaningar för resultatstyrningen på olika nivåer i staten. En del handlar om styrmodellens tillämpning medan andra rör frågor av mer principiell karaktär.

### 4.4.1 Utmaningen med de långsiktiga effektmålens hemvist

Eftersom tillitsbaserad styrning underlättas av styrning med effektmål uppstår frågan i vilket styrdokument effektmålen ska placeras. Instruktionen ska vara ett styrdokument för långsiktig styrning, och effektmål är ofta av långsiktig karaktär. Men trots att det därmed kan verka följdriktigt att placera effektmål i instruktionen råder det oklarhet kring huruvida sådana mål ska placeras där eller på annan plats. Enligt den förvaltningspolitiska propositionen från 2010 ska instruktionen vara platsen för långsiktig myndighetsstyrning men den ska inte vara platsen för långsiktiga mål.[198] Regleringsbreven ska å sin sida däremot rymma ettårig styrning, vilket också framgår av den förvaltningspolitiska propositionen. Regleringsbrevet och instruktionen är dock de enda reguljära och myndighetsspecifika styrdokument som finns. Långsiktiga effektmål kan därför sägas sakna en tydlig hemvist i något av de styrdokument som vänder sig till respektive myndighet. Samtidigt har det funnits en efterfrågan från såväl riksdagen som regeringen på effektorienterad redovisning. Det framgår av vår tidigare genomgång av riksdagens behandling av resultatstyrning och det har också flera gånger påpekats för oss när vi har intervjuat tjänstemän i Regeringskansliet.[199]

[198] Prop. 2009/10:175.
[199] Se t.ex. ESV 2012:27, ESV 2016:51 och ESV 2017:72.

Dilemmat kan uppfattas som reellt och svårt att komma runt. För att en effektorienterad redovisning ska vara relevant och ha ett för regeringen önskvärt fokus behöver den relateras till något av regeringen angivet effektmål, som ju ofta är av långsiktig karaktär. Men att ange sådana mål i styrdokumenten till myndigheterna har inte haft stöd av skrivningar i varken förvaltningspolitiska propositionen eller i Regeringskansliets interna handledningar.[200] Regeringen beslutar ändå från fall till fall vilken placering långsiktiga effektmål ska ha och då har det ibland blivit i instruktionen.[201]

Vissa förutsättningar har dock ändrats sedan den förvaltningspolitiska propositionen skrevs för tio år sedan. Den skrevs i relation till de förra bestämmelserna för resultatredovisningen, där mål och myndighetsspecifika återrapporteringskrav sågs som undantag från den då gällande huvudregeln att redovisa prestationers antal och kostnader. Enligt de nuvarande bestämmelserna är det tvärtom. En av huvudreglerna i dag är redovisning i förhållande till mål medan redovisning av prestationers (ärendes) antal och kostnader bara gäller myndigheter som anser sig ha ett stort antal ärenden. Frågan om de långsiktiga effektmålens hemvist behöver ges ett svar i relation till den aktuella förvaltningspolitiska kontexten.

### 4.4.2 Utmaningen med resultatredovisning

Reglerna för myndigheternas resultatredovisning har som tidigare framgått blivit ändrade flera gånger. Sedan 2019 gäller att myndigheterna har större möjligheter att lämna en effektorienterad resultatredovisning.

Några av myndigheterna i vårt material lyfter specifikt fram tillämpningen av de nya reglerna som en utmaning. En del av den utmaningen ligger i att ta fram lämpliga indikatorer för att följa upp eventuella effektmål. För vissa myndigheter kan ett sådant arbete vara kostsamt. Arbetet med indikatorer kan i en del fall kräva nya arbetssätt för årsredovisningsarbetet. Troligen krävs även någon form av kompetensförstärkning hos vissa myndigheter. Enkätsvaren indikerar att det hos några av myndigheterna finns en viss ovana med att formulera hypotetiska orsakssamband mellan prestationer och tänkta effekter. Sådana resonemang utgör grunden i arbetet med att både ta fram indikatorer och analysera de utfall som därefter kan redovisas. Vi vet dock från tidigare studier att det brukar ta några år innan samtliga myndigheter fullt ut förmår tillämpa denna typ av regeländringar.[202]

[200] I Regeringskansliets cirkulär för regleringsbrev (Fi 2020:3) och Socialdepartementet, *Handledning för instruktioner* framgår det att långsiktig styrning inte ska regleras i regleringsbrevet och att ”mål regleras vanligtvis inte heller i instruktionen”, men att det ska vara ”den samlade bedömningen som avgör placeringen”. Det kan tolkas som att i regel ska långsiktiga effektmål inte anges någonstans men att de undantagsvis får anges i instruktionen. Det är dock inte särskilt tydligt.
[201] ESV 2020:28, s. 21.
[202] ESV 2020:28.

De nya reglerna syftar till en generellt bättre kvalitet i myndigheternas resultatredovisningar. Möjliggörandet av en effektorienterad redovisning är ett uttryck för det. Men som ESV flera gånger har belyst behöver informationen som myndigheterna rapporterar inte bara handla om relevanta saker för att bli använd utan också ha en sådan innehållslig kvalitet att den blir användbar. Användningen av resultatredovisningen enligt de nya reglerna blir ett test av hur ändamålsenliga reglerna är.

### 4.4.3 Utmaningen med horisontell styrning

En annan utmaning som berörs i vår myndighetsenkät är hur myndigheter ska hantera tvärsektoriella och horisontella mål och uppdrag.[203] Detta kan kopplas till en bredare kritik som diskuterats i forskningen men även i flera statliga utredningar, nämligen att resultatstyrningen bidrar till en fragmentering. Myndigheterna blir mer fokuserade på att fullgöra sina egna mål och uppdrag än på att bidra till övergripande mål. Det motverkar alltså den horisontella samordningen mellan myndigheter.

Flera exempel på denna utmaning framförs i vår myndighetsenkät. Här beskrivs när det har varit svårt att upprätta en tydlig arbetsgång och ansvarsfördelning i uppdrag som lämnas gemensamt till flera myndigheter. En särskild utmaning är det om det gäller ett uppdrag till myndigheter som tillhör olika departement. Om inte det gemensamma uppdraget anknyter till respektive myndighets regleringsbrev så finns en risk att uppdraget nedprioriteras. Även tvärsektoriella uppdrag som gäller fler myndigheter, exempelvis Agenda 2030, framförs av några myndigheter i vårt material som utmanande att integrera i kärnverksamheten.

Utmaningen med horisontell resultatstyrning gäller även för regeringen och Regeringskansliet. Statskontoret har tidigare uppmärksammat att det finns brister med koordineringen av politiska insatser över myndighets- och politikområdesgränser.[204] Styrningen i varje delområde kan framstå som förnuftig och effektiv, samtidigt som helheten inte är det. Tillitsdelegationen konstaterar att den svenska förvaltningsmodellen med fristående myndigheter ytterligare försvårar att organisera horisontella förvaltningspolitiska frågor på ett effektivt sätt i staten.[205] Horisontell styrning är alltså inte bara en utmaning för resultatstyrningen utan för hela den svenska förvaltningsmodellen.

## 4.5 Sammanfattning och reflektioner

Som modell betraktad omfattar resultatstyrningen:

- mål för verksamheten,

[203] Ahlbäck Öberg, Shirin, Förvaltningen; Alexius, Susanna, *Att styra komplexa uppdrag mot mål och resultat - en forskningsöversikt*.
[204] Statskontoret 2007:2.
[205] SOU 2019:43, s. 35f.

- ramstyrning och delegering,
- återkopplad information om verksamhetens resultat, samt
- användning av återkopplad information.

I praktiken har dessa komponenter aldrig tillämpats fullt ut. Under de dryga tre decennier som resultatstyrningen har utvecklats har dess egenskaper både balanserat mot varandra och varit olika mycket genomförda vid olika tillfällen. Tabell 4.5 sammanfattar hur resultatstyrningens egenskaper har förverkligats från tid till annan.

***Tabell 4.5 Resultatstyrningens utveckling***

| Tidsepok | Kännetecken |
|---|---|
| 1990-talet | Introduktion och uppstart. Ramanslag och delegerat arbetsgivaransvar etableras. Myndigheterna har svårigheter att redovisa resultat. Eftersom resultatredovisningarna är av varierande kvalitet kan vi anta att de inte alltid är användbara. |
| 2000-talet | Mycket styrning och kontroll i termer av många mål och återrapporteringskrav i regleringsbrevet. Begränsat utrymme för delegerat ansvar, eftersom målen ofta formuleras ihop med krav på hur de ska nås. Förbättrad förmåga att redovisa resultat, men begärd information är inte alltid relevant, eftersom äldre och inaktuella återrapporteringskrav får vara kvar. Informationen används inte i samma utsträckning som mängden återrapporteringskrav motiverar. |
| 2010-talet | Minskad styrning och kontroll och en del myndigheter har inte längre vare sig mål eller återrapporteringskrav angivna i styrdokumenten. Ökad delegering och autonomi. Inledningsvis är reglerna för resultatredovisningen generellt svåra att tillämpa men myndigheterna lär sig efter hand. Återkopplad information om prestationer används bara i ett fåtal fall. |
| 2018- | I balansen mellan styrning/kontroll och autonomi har myndigheternas autonomi fått något mer utrymme. Återkopplad information ges förutsättningar att användas i större utsträckning än tidigare (ökat fokus på effektorienterad resultatredovisning), men det återstår att se hur det blir i verkligheten. |

Det finns ett betydande drag av prövande och lärande i resultatstyrningens historia. Regeringen har vid flera tillfällen lanserat reformer som påverkat resultatstyrningens tillämpning, med hänvisning till den då befintliga kunskapen om tillämpningen. Myndigheterna har successivt lärt och anpassat sig efter dessa ändringar, i syfte att utforma återrapportering och beslutsunderlag som kan användas för överväganden och beslut. I den processen har riksdagen bidragit genom sina uttalanden till regeringen om att utveckla resultatstyrningen. En inte oväsentlig del av utvecklingen av resultatstyrningen har dessutom skett i ett dialektiskt förhållande till den kritik som i olika sammanhang har riktas mot den.

Vår redogörelse stärker bilden att staten kontinuerligt har lärt sig av sina erfarenheter när det gäller resultatstyrning. Ledstjärnorna för resultatstyrningens genomförande – pragmatism och realism – som introducerades ihop med resultatstyrningens introduktion i slutet av 1980-talet har väglett utvecklingen genom åren och verkar fortfarande göra det.

En annan iakttagelse vi vill lyfta fram är att även om resultatstyrning bygger på tillit, som följer av den delegering som getts, kan tilliten i resultatstyrningen variera. Vi hittar i och för sig inget exempel på en resultatstyrningspraktik som är maximalt och villkorslöst tillitsfull. Flera tecken syns dock på att tilliten den senaste tiden har ökat i resultatstyrningen. Exempel på det är att antalet återrapporteringskrav och mål (inklusive åtgärdskrav) till myndigheterna har minskat kraftigt efter reformen 2008/09. Andra tecken är betoningen av effektorienterad redovisning, som bättre matchar en tillitsbaserad styrning än prestationsorienterad redovisning.

Även om resultatstyrningen har utvecklats väsentligt sedan den introducerades medför tillämpningen av den fortfarande en del utmaningar. Vi vill särskilt peka på tre utmaningar i dag:

- Utmaningen med att skrivningar i olika dokument hindrar att en effektorienterad styrning blir realiserad på ett optimalt sätt.
- Utmaningen med att olika myndigheter har olika förutsättningar eller startsträckor att utarbeta indikatorer för redovisning av resultat.
- Utmaningen med horisontell styrning.

# 5 Finansiell styrning

Den finansiella styrningen ska bidra till en effektiv resursanvändning genom att säkerställa att det finns tydliga regler för hur statens medel används och redovisas. Styrningen syftar bland annat till att ha kontroll över vilka utgifter, ekonomiska åtaganden och betalningar som olika delar av statsförvaltningen får göra för statens räkning, så att statens medel utnyttjas på ett samhällsekonomiskt effektivt sätt och enligt politiska prioriteringar.

Vi har valt att dela upp beskrivningen av den finansiella styrningen i åtta avsnitt. Vi samlar också de utmaningar för den finansiella styrningen som framkommit i arbetet med detta uppdrag.

- Utgångspunkter och kort historik (avsnitt 5.1)
- Statens budget och finansiella befogenheter (avsnitt 5.2)
- Anslag och inkomster på statens budget (avsnitt 5.3)
- Avgifter och bidrag (avsnitt 5.4)
- Styrning av investeringar (avsnitt 5.5)
- Bestämmelser om ekonomiska åtaganden (avsnitt 5.6)
- Styrning av garantier och utlåning (avsnitt 5.7)
- Grundläggande redovisningsbestämmelser och övrig styrning (avsnitt 5.8)
- Utmaningar för den finansiella styrningen (avsnitt 5.9)

Redovisningsreglerna i staten har utformats för att stödja den finansiella styrningen, vilket innebär att de i vissa avseenden skiljer sig från motsvarande regler för företag. Utvecklingen av den finansiella redovisningen i staten kan inte ske utan att den anpassas till de styrmodeller som finns i staten.

## 5.1 Utgångspunkter och kort historik

Den finansiella styrningen har sin utgångspunkt i den fördelning av befogenheter som finns i staten. Regeringens befogenheter och skyldigheter i relation till riksdagen inom finansmaktens område regleras i 9 kapitlet regeringsformen (1974:152) och budgetlagen (2011:203) (se kapitel 3). Reglerna för den finansiella styrningen av myndigheter återfinner vi i huvudsak i förordningar som beslutas av regeringen. Regeringen kan ge ESV eller andra myndigheter ett bemyndigande att besluta om föreskrifter till dessa förordningar.[206]

[206] Riksdagens myndigheter styrs på motsvarande sätt som regeringens myndigheter, med den skillnad att bestämmelser normalt regleras i lagar som beslutas av riksdagen.

För att kunna utföra sin verksamhet får myndigheterna finansiella befogenheter[207] som rör budgetåret och kommande budgetår. De finns i instruktion och regleringsbrev som beslutas av regeringen. Av instruktionen framgår vilka uppgifter som en myndighet ska utföra. I regleringsbrevet bestäms de finansiella befogenheterna som gäller för just den myndigheten under året. Befogenheterna kan härledas till riksdagens beslut om budgetpropositionen och ändringsbudgetar (se avsnitt 5.2.1). Regeringen kan även fatta beslut om den finansiella styrningen i särskilda regeringsbeslut. I detta kapitel behandlar vi regeringens finansiella styrning av myndigheterna, då den sätter ramarna för hur verksamheten kan utföras i förvaltningen. En viktig del av denna styrning är att myndigheter i årsredovisningen ska redovisa utnyttjandet av de finansiella befogenheter som regeringen har tilldelat myndigheten.

### 5.1.1 Utvecklingen av den finansiella styrningen

Regeringen har sedan lång tid bedrivit en kontinuerlig utveckling av den finansiella styrningen i staten. I tabell 5.1 finns en sammanställning av viktiga reformer sedan 1980-talet. Vi utvecklar sammanställningen i den text som följer efter tabellen.

[207] Exempel på finansiella befogenheter är dispositionsrätt till anslag, låneramar och bemyndiganden.

***Tabell 5.1 Utveckling av den finansiella styrningen i staten***

| **1980-talet** |
|---|
| Nya principer för vad statens budget skulle innehålla och hur budgeten skulle presenteras togs fram i början av 1980-talet. |
| Ramanslag, som medger överföring av anslagsmedel mellan budgetår, infördes i slutet av 1980-talet. |
| |
| **1990-talet** |
| Rambeslutsmodellen[208] infördes. |
| Grundläggande principer för styrning av avgifter reglerades i avgiftsförordningen. |
| Statens lokalförsörjning decentraliserades, vilket innebar att myndigheterna fick ansvar för att besluta om behov av lokaler. |
| Nya riktlinjer för statens fastighetsförvaltning, vilket innebar att statens fastighetsinnehav renodlades och kommersiella fastigheter fördes över till bolag. |
| Redovisningsmodellen beslutades, vilket innebar att alla myndigheter skulle upprätta årsredovisningar på bokföringsmässiga grunder. Redovisningsreglerna har succesivt utvecklats över tid. |
| En modell att föra ut räntor i statens verksamhet infördes. |
| Regeringen delegerade till myndigheter via låneramar att själva besluta om investeringar som behövdes i myndighetens verksamhet. |
| Garantimodellen, som innebar att staten skulle ta ut avgifter för förväntade förluster vid utställande av garantier, togs fram. |
| Riksdagen beslutade 1996 om lagen (1996:1059) om statsbudgeten där den praxis som hade utvecklats kodifierades. |
| |
| **2000-talet** |
| Regeringen beslutade om nya förordningar som rörde myndigheternas årsredovisning och budgetunderlag samt bokföring och rapportering av utfall. |
| En intäktsmässig budgetering och redovisning av skatter infördes på statens budget 2006. |
| Förvaltningsutgifter skulle budgeteras och redovisas på statens budget på kostnadsmässig grund från och med 2009. |
| |
| **2010-talet** |
| Riksdagen beslutade 2011 om en ny budgetlag. |
| Regeringen beslutade om ett antal nya förordningar till följd av ny budgetlag. |
| En mer enhetlig och ändamålsenlig styrning av investeringar infördes i mitten av 2010-talet. |

I början av 1980-talet togs nya riktlinjer fram för vad statens budget skulle innehålla (se tabell 5.1). Under 1990-talet fastställdes den nuvarande strukturen att budgetsaldot ska utgå från statens lånebehov och att bruttoprincipen (se avsnitt 5.2.1) ska gälla för redovisning för utgifter och inkomster på statens budget. Ramanslagen

[208] Riksdagen fastställer först ramar för utgiftsområdena och anvisar därefter anslag.

som medger större flexibilitet till sparande och överskridande över budgetårsskiften infördes i slutet av 1980-talet.

Under 1990-talet infördes flera av de reformer som är viktiga för dagens finansiella styrning, bland annat att alla myndigheter ska upprätta en fullständig årsredovisning och att myndigheterna fick ansvar för att besluta om lokalförsörjning och investeringsbehov. Fastighetsförvaltningen renodlades och en modell infördes där statens räntekostnader fördes ut till verksamheten. En annan reform var att staten skulle ta ut avgifter för att täcka förväntade förluster i sin garantiverksamhet. År 1996 kodifierades de regler och praxis som utvecklats i lagen (1996:1059) om statsbudgeten, bland annat regler för hur regeringen får göra ekonomiska åtaganden. I lagen reglerades även att regeringen ska lämna en årsredovisning för staten till riksdagen. Reglerna om att regeringen ska lämna en årsredovisning till riksdagen fördes över till regeringsformen i samband med att ny budgetlag beslutades 2011.

I början av 2000-talet beslutade regeringen om förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) samt förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring. De fick stor betydelse för den statliga redovisningen och vilka uppgifter som myndigheter skulle lämna i budgetunderlaget. Under 2000-talet beslutade riksdagen även om vissa ändringar för hur utgifter och inkomster på statens budget ska redovisas och budgeteras. Under 2006 infördes intäktsmässig redovisning av skatter på statens budget, så kallade periodiserade skatter, för att få en tydligare koppling till skattebasens utveckling. För att anslagsutfallet skulle ge en mer rättvisande bild av resursförbrukningen under budgetåret redovisas förvaltningsutgifter från och med 2009 på kostnadsmässig grund.

I början av 2010 tillsattes en budgetlagsutredning som resulterade i en ny budgetlag 2011, budgetlagen (2011:203). Dels infördes den praxis som hade utvecklats sedan lagen om statsbudgeten beslutades och dels infördes nya regler, bland annat om beställningsbemyndiganden (se avsnitt 5.6.1). Lagen tydliggör också reglerna om redovisning och budgetering av anslag och inkomster. I samband med den nya budgetlagen beslutade regeringen även om flera nya förordningar, bland annat en ny anslagsförordning (2011:223), kapitalförsörjningsförordning (2011:210) och en gemensam förordning (2011:211) om utlåning och garantier. En ny garanti- och utlåningsmodell beslutas och införs successivt under 2010-talet. I mitten av 2010-talet införs även en mer ändamålsenlig styrning av statens investeringar. I kommande avsnitt går vi närmare in på hur dessa reformer har påverkat den finansiella styrningen.

## 5.2 Statens budget och finansiella befogenheter

Statsbudgeten och budgetprocessen regleras i regeringsformen, riksdagsordningen (2014:801) och i budgetlagen (se avsnitt 3.4.3):

- I 9 kapitlet regeringsformen finns grundläggande bestämmelser om befogenhetsfördelningen mellan riksdagen och regeringen inom finansmaktens område.[209]
- Riksdagsordningen reglerar bland annat när regeringen ska lämna en proposition med förslag till statens inkomster och utgifter för det kommande budgetåret (budgetproposition).
- Budgetlagen reglerar i första hand regeringens skyldigheter och befogenheter inom finansmaktens område och innehåller bestämmelser om statsbudgetens närmare avgränsning.

Bestämmelserna om statsbudgeten och budgetprocessen syftar till en sammanhållen och tydlig reglering inom finansmaktens område samt en god budgetdisciplin som bidrar till kontroll av statens finanser. Centrala delar är bestämmelserna om att regeringen ska lämna ett förslag till tak för statens utgifter och ett mål för den offentliga sektorns finansiella sparande (överskottsmålet) till riksdagen.

### 5.2.1 Viktiga utgångspunkter för budgetering

Statens budget utgör grunden för den finansiella styrningen av statens verksamhet under budgetåret, och består av inkomster (uppdelat på inkomsttitlar), utgifter (uppdelat på anslag), och saldot i statens budget. För att statens budgetsaldo ska överensstämma med statens lånebehov redovisas posten Riksgäldskontorets nettoutlåning och en kassamässig korrigering[210] på budgetens utgiftssida. Regeringen lämnar förslag till budget och övriga finansiella befogenheter i budgetpropositionen.

Budgetprocessen är utformad för att skapa en samlad process som gör det möjligt för riksdagen att få en helhetsbild av statens budget och den ekonomiska politiken. Genom att riksdagen först fastställer ramar för utgiftsområdena och därefter anvisar medel på anslag får riksdagen också kontroll över statens utgifter.

Enligt bestämmelserna i budgetlagen ska förslaget till budget i princip omfatta alla statens inkomster och utgifter, samt andra betalningar som påverkar statens lånebehov (fullständighetsprincipen). Bakgrunden till denna princip är att statens budget ska ge en heltäckande bild av statens samlade finanser och att alla utgifter ska prövas samlat.

Budgetlagen föreskriver vidare att statens inkomster och utgifter ska budgeteras och redovisas brutto var för sig på inkomsttitlar och anslag på budgeten (bruttoprincipen). Att det är bruttobeloppen som ska redovisas innebär till exempel att en utgift inte får redovisas som en minskning av skatteintäkter. Ett undantag från bruttoprincipen är

[209] Med begreppet finansmakten avses främst rätten att bestämma hur statens inkomster ska beräknas och att besluta om statens utgifter och på annat sätt förfoga över statens tillgångar.
[210] Utgör skillnad mellan hur inkomster och utgifter redovisas på statens budget respektive statens betalningar.

till exempel avgiftsintäkter som inte redovisas mot inkomsttitel utan får disponeras för att täcka myndighetens kostnader. Om riksdagen har beslutat att vissa inkomster får tas i anspråk för ett bestämt ändamål på annat sätt än genom beslut av anslag så ska dessa inkomster inte budgeteras och redovisas mot inkomsttitlar.

Avsteg från bruttoprincipen har bland annat ansetts beskära riksdagens finansmakt och finansutskottet har vid flera tillfällen betonat vikten av att bruttoprincipen upprätthålls.[211] Utskottet understryker att specialdestination av avgifter och avvikelser från bruttoredovisningsprincipen gör det svårare för riksdagen att få en fullständig bild av statens verksamhet och pröva hur inkomster och utgifter ska prioriteras mellan olika ändamål.[212] Av förarbetena till budgetlagen framgår att fullständighets- och bruttoprinciperna bör vara vägledande vid utformningen av statens budget.[213]

Budgetlagen innehåller även bestämmelser om effektivitet och resultat, bland annat att hög effektivitet och god hushållning ska eftersträvas i statens verksamhet. Av lagen framgår vidare att årsredovisningen för staten ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en finansieringsanalys samt en redovisning av det slutliga utfallet på statsbudgetens inkomsttitlar och anslag.

Regeringens finansiella styrning av myndigheterna utgår från budgetlagen. I budgetlagen tydliggörs regeringens befogenheter och skyldigheter inom finansmaktens område gentemot riksdagen.

### *Budgetprocessen*

Som framgår av avsnitt 3.4.3 ska regeringen senast den 15 april lämna en ekonomisk vårproposition till riksdagen. Propositionen innehåller förslag till riktlinjer för den ekonomiska politiken och budgetpolitiken. Den ekonomiska vårpropositionen utgör en plattform för arbetet med budgetpropositionen som lämnas till riksdagen senast den 20 september.[214] Budgetpropositionen omfattar som framgår ovan alla statens inkomster och utgifter samt andra betalningar som påverkar statens lånebehov och är därmed det årliga prioriteringsverktyget. I budgetpropositionen lämnar regeringen förslag till tak för statens utgifter för det tredje kommande året. I anslutning till den ekonomiska vårpropositionen och budgetpropositionen lämnar regeringen även

[211] Bet. 2006/07:FiU21, s. 78.
[212] Bet. 2003/04:FiU2, s. 37.
[213] Prop. 1995/96:220, s. 43; prop. 2010/11:40, s. 32–35.
[214] År då val till riksdagen äger rum lämnas budgetpropositionen senare än den 20 september. Vid valår lämnas budgetpropositionen senast två veckor efter riksmötets öppnande eller om valet resulterar i regeringsskifte, senast tre veckor efter att regeringen tillträtt, allra senast den 15 november. Se 9 kap. 5 § 6–7 stycket riksdagsordningen (2014:801).

förslag till ändringsbudget för det pågående budgetåret. Om särskilda skäl föreligger kan förslag till ändringsbudget lämnas vid fler tillfällen.[215]

### *Budgetens innehåll*

Budgeten omfattar statens inkomster och utgifter. Inkomsterna består huvudsakligen av skatter men staten har även inkomster från bland annat avgifter, såld egendom, bidrag från EU och återbetalning av lån. Inkomstsidan delas in i inkomsttitlar och är uppdelad på inkomsttyper. Utgifterna består av anslag där riksdagen bestämmer ändamålet, det vill säga vilken verksamhet anslaget ska finansiera. På utgiftssidan finns till exempel anslag för förvaltningsändamål, olika typer av transfereringar som sjukpenning och barnbidrag samt investeringar i till exempel infrastruktur. Budgeten är fördelad på 27 utgiftsområden med cirka 500 anslag. Till budgetens utgifter hör, som vi redogjorde för i inledningen på avsnitt 5.2, även Riksgäldens nettoutlåning och den kassamässiga korrigeringen.

## 5.3 Anslag och inkomster på statens budget

En stor del av den statliga verksamheten finansieras genom anslag. Styrningen av anslag är därför centralt i den finansiella styrningen. Anslagsindelningen utgår från riksdagens vilja att direkt styra, följa upp och dimensionera omfattningen av en viss verksamhet. Därför anvisar riksdagen inte bara ett belopp på anslaget, utan anger också de ändamål som ska gälla. Anslagets ändamål anger mer eller mindre utförligt vad pengarna får användas till. Hur ändamålen formuleras är inte reglerat och skiljer sig åt mellan anslagen, till exempel i grad av precisering av mål och vilken typ av insatser som får finansieras. Anslag och inkomster på statens budget får inte disponeras på annat sätt än vad riksdagen har beslutat.[216]

I regleringsbrevet bestämmer sedan regeringen hur stor del av anslaget som en viss myndighet får använda och anger de mer detaljerade villkoren för hur anslagen får användas. Dessa villkor måste rymmas inom det ändamål riksdagen beslutat för anslaget. Villkoren får med andra ord inte vara vidare än anslagets ändamål.

Inom ramen för villkoren i regleringsbrevet bestämmer myndigheten hur den ska förverkliga regeringens politik med hjälp av de anslag (eller annan finansiering) den tilldelats. I anslagsförordningen finns även generella bestämmelser om hur myndigheterna får använda anslag och när utgifter ska redovisas mot anslag.

Regeringen delar in de anslag som anvisats av riksdagen i anslagsposter. En anslagspost är det belopp under ett anslag som regeringen tilldelar en myndighet. Ett anslag kan delas in i en eller flera anslagsposter. Regeringen kan också dela in en

[215] Förslag till extra ändringsbudget har lämnats t.ex. i anslutning till finanskrisen 2008 och i anslutning till coronakrisen 2020.
[216] 9 kap. 7 § regeringsformen (1974:152).

anslagspost i delposter. Den här underindelningen av anslag i anslagsposter och delposter gör regeringen för att på ett tydligt och transparent sätt styra hur ett anslag ska användas.

Myndigheterna får inte själva besluta om att använda ett överskott från en anslagspost eller delpost till att täcka ett underskott från en annan anslagspost eller delpost. För det behövs regeringens bemyndigande. Det krävs alltså ett regeringsbeslut för att överföra medel mellan anslagsposter.[217] För att regeringen ska få omdisponera medel mellan olika anslag krävs beslut av riksdagen.[218] Det finns därutöver regler om vilka befogenheter som myndigheterna behöver för att kunna göra åtaganden som ska finansieras av framtida anslag (se avsnitt 5.6.1).

Myndigheterna ansvarar för sina kostnader och finansierar normalt dessa med anslag på statens budget. Regeringen har även gett myndigheterna bemyndigande att ta in avgifter eller bidrag[219] för att finansiera sin verksamhet, under förutsättning att det inte står i konflikt med myndighetens uppgifter i instruktionen eller med konkurrenslagstiftningen.

### 5.3.1 En utveckling från fyra anslagstyper till en

Fram till mitten av 1990-talet användes fyra anslagstyper, förslagsanslag, obetecknat anslag, reservationsanslag och ramanslag. Regeringens möjlighet att spara anslagsmedel eller överskrida anslag skilde sig mellan anslagstyperna:

- **Förslagsanslag** fick överskridas om det behövdes för att uppfylla ändamålet med anslaget.
- **Obetecknat anslag** fick inte överskridas, och outnyttjade medel fick inte användas under följande budgetår.
- **Reservationsanslag** fick inte överskridas, men outnyttjade medel fick användas längst tre år efter det att anslaget senast var uppfört på budgeten.
- **Ramanslag** fick tillfälligt överskridas med högst 10 procent genom att ta en anslagskredit i anspråk. Tillgängliga medel under följande år reducerades med ett belopp som motsvarande den kredit som utnyttjats. Outnyttjade medel fick användas under följande budgetår.

Genom att välja anslagstyp styrde riksdagen över villkoren för sparande och överskridande. När lagen om statsbudgeten trädde i kraft 1997 avskaffades förslagsanslaget. Successivt har även reservationsanslag och obetecknat anslag avvecklats. Från och med 1997 blev ramanslaget den vanligaste anslagstypen i statsbudgeten och från och med 2006 används endast ramanslag, med de villkor som

[217] 6 § anslagsförordning (2011:233).
[218] 9 kap. 7 § regeringsformen (1974:152).
[219] Med bidrag avses både donationer och inomstatliga bidrag.

anges ovan.[220] I budgetlagen anges att ramanslag ska användas vid budgetering av utgifter för bestämda ändamål.[221]

Ramanslaget infördes i slutet av 1980-talet i syfte att ge myndigheterna bättre incitament att genomföra verksamheten effektivt och hushålla med anslagsmedel. Det möjliggörs genom att myndigheterna inom vissa ramar både kan spara delar av anslaget och ta en kredit i anspråk. Det skapar finansiell handlingsfrihet och en ekonomisk flexibilitet kring budgetårsskiftena.

Som en konsekvens av att ramanslagets tillämpningsområde vidgades har regeringen fått större inflytande över om myndigheterna ska få disponera anslagssparande eller om det ska dras in, samt över myndigheternas möjlighet att utnyttja anslagskredit. Regeringen har tagit fram riktlinjer för när myndigheterna får använda anslagssparande och anslagskredit i olika verksamheter. Dessa utgångspunkter har utvecklats över tid och regleras i anslagsförordningen.

### *Två huvudtyper av ramanslag*

I praktiken skiljer man numera mellan två huvudtyper av ramanslag: anslag för förvaltningsändamål (förvaltningsanslag) och anslag för sakändamål (sakanslag).

Förvaltningsanslag är de anslag som finansierar den löpande driften av statliga myndigheters verksamhet i form av utgifter för personal, lokaler, avskrivningar för verksamhetsinvesteringar och kontorsutrustning samt övrig förvaltning. Med utgångspunkt i förvaltningsanslaget får man en uppfattning om myndighetens storlek och kostnaden för att genomföra myndighetens uppdrag. Det vanligaste är att förvaltningsanslag benämns med den aktuella myndighetens namn. Förvaltningsanslagen räknas årligen om genom pris- och löneomräkning (PLO).

Sakanslag används normalt som benämning för anslag som inte används för förvaltningsändamål, till exempel anslag för att finansiera utgifter för transfereringar och samhällsinvesteringar. Det förekommer att utgifter för myndighetens förvaltning redovisas mot sakanslag, exempelvis genom att regeringen specificerar vilken typ av kostnader som får belasta sakanslaget eller fastställer ett tak för förvaltningsutgifter som får redovisas på sakanslaget. En förutsättning för ett sådant upplägg är att det framgår av anslagets ändamål att anslaget får finansiera sådana utgifter. Exakt vilka typer av utgifter som ska ingå i ett förvaltningsanslag eller i ett sakanslag kan därmed variera, beroende på verksamhetens art och hur statsmakternas övriga styrning är utformad.

[220] Regeringen bedömde i prop. 2010/11:40 att det inte behövs andra anslagstyper än ramanslaget vilket riksdagen ställde sig bakom, och i den nya budgetlagen som trädde i kraft 2011 anges att ramanslag ska användas för budgetering av utgifter för bestämda ändamål. Se 3 kap. 2 § budgetlag (2011:203) och prop. 2010/11:40, s. 49–52.
[221] 3 kap. 2 § budgetlag (2011:203).

### 5.3.2 Anslagsvillkor och utnyttjande av anslag

Vilka anslag som en myndighet disponerar och anslagens finansiella villkor är en viktig del i den finansiella styrningen som regleras i myndighetens regleringsbrev.

De finansiella villkoren reglerar såväl myndighetens möjligheter till anslagssparande och anslagskredit som vad ett anslag får användas till – och därmed vilka utgifter som en myndighet får redovisa mot anslagen. Regeringen kan exempelvis reglera hur mycket av ett anslag som högst får användas eller vilket belopp som ska betalas ut för ett visst ändamål. Villkoren kan därmed precisera riksdagens beslut om anslaget.

Att en myndighet har dispositionsrätt till ett anslag innebär både rättigheter och skyldigheter. En myndighet har rätt att disponera anslagsmedel för utgifter som ryms inom anslagets ändamål och de villkor som regeringen angivit i regleringsbrevet. En myndighet är skyldig att redovisa hur den har använt anslaget under budgetåret. Endast myndigheter har rätt att disponera anslag. Om ett anslag ska användas av någon annan, till exempel en intresseorganisation, måste anslaget först tilldelas en myndighet, som sedan får betala ut pengarna i form av bidrag. Om ett anslag ska användas av flera myndigheter kan varje myndighet få dispositionsrätt till var sin anslagspost. Alternativt kan en myndighet få dispositionsrätt till hela anslaget och sedan betala ut pengarna i form av bidrag till övriga myndigheter enligt anslagets villkor.

#### *Regler om utbetalning av bidrag*

Det finns särskilda regler i anslagsförordningen som reglerar att bidrag som finansieras med anslag ska betalas ut i nära anslutning till att bidragsmottagaren ska använda bidraget.[222] Det gäller under förutsättning att någon annan tidpunkt inte har fastställts i lag, förordning eller annat beslut av regeringen. Regeln är en så kallad portalparagraf och infördes i samband med att den nya anslagsförordningen beslutades 2011. Bakgrunden till regeländringen var att det inte var ovanligt att myndigheter betalade ut bidrag långt innan bidraget skulle användas av mottagaren. Genom ändringen kunde regeringen stävja en sådan ordning då detta i princip var att kringgå budgetens ettåriga tidshorisont. Det var även viktigt att se till att utfallet på anslaget inte var missvisande, utan speglade den verksamhet som var utförd under året av bidragsmottagaren. I årsredovisning för staten redovisas utvecklingen av oförbrukade inomstatliga bidrag (se avsnitt 5.4.2).

#### *Anslagssparande och anslagskredit*

Möjligheten att disponera anslagssparande syftar till att främja god hushållning och ge incitament till att använda anslagsmedlen effektivt. Regeringen har i förarbetena till budgetlagen bedömt att det av verksamhetsrelaterade skäl behöver finnas

[222] 11 § anslagsförordning (2011:223).

flexibilitet för flera anslag. Samtidigt är det uppenbart att uppbyggnaden av sparande under olika anslag måste hållas under noggrann kontroll. Ett skäl till att stora behållningar bör minskas är att de kan försvåra regeringens möjligheter att hålla statens utgifter under utgiftstaket. Vidare påverkar det möjligheterna att bedöma reformutrymmet. En begränsning av anslagssparandet kan också göra det enklare för riksdagen att bedöma anslagsbehovet när den ska besluta om statens budget. Den begränsning av anslagssparandet som finns i anslagsförordningen, och den praxis för indragningar som tillämpas, är ett uttryck för att regeringen anser att en eventuell försvagning av incitamentet till god hushållning väger lättare än omsorgen om god budgetdisciplin och god kontroll av medelsförbrukningen under utgiftstaket.[223] De principer som ligger till grund för prövningen innebär att sparande som överskrider 3 procent av anslaget dras in på anslag som används för förvaltningsändamål och att allt anslagssparande dras in på rättighetsbaserade anslag. Anslagssparandet på övriga anslag prövas individuellt med utgångspunkten att sparandet ska dras in.[224]

Syftet med anslagskrediter är att det ska vara möjligt för myndigheterna att hantera oförutsedda händelser inom befintlig verksamhet. Regeringen har angett att det finns anslag som kännetecknas av att det kan vara svårt att bedöma när utgifterna för vissa projekt uppkommer och att det därför kan behövas en hög grad av flexibilitet.[225] För anslag som används för förvaltningsändamål får myndigheter disponera en anslagskredit som uppgår till 3 procent av det tilldelade beloppet. För övriga anslag beslutar regeringen särskilt om kreditens storlek.[226] Hur stor kredit myndigheten disponerar anges per anslagspost i myndighetens regleringsbrev. Regeringen har möjlighet att tilldela en anslagskredit på upp till 10 procent, men som regel medges inte så hög kredit.

Regeringen får med riksdagens bemyndigande även besluta att ett anslag får överskridas utöver anslagskrediten, om detta är nödvändigt för att i en verksamhet täcka särskilda utgifter som inte var kända då anslaget anvisades eller för att kunna uppfylla ett av riksdagen beslutat ändamål med anslaget. Regeringen inhämtar årligen i budgetpropositionen ett sådant bemyndigande för de anslag som inte avser förvaltningsändamål. Ett skäl för det kan vara att rättighetsstyrda utgifter har ökat väsentligt mer än vad som tidigare beräknats.[227]

[223] Prop. 2010/11:40, s. 52 ff.
[224] Prop. 2010/11:40, s 53.
[225] Prop. 2010/11:40, s 57.
[226] 8 § anslagsförordning (2011:223).
[227] 3 kap. 8 § andra stycket budgetlag (2011:203).

### 5.3.3 Redovisning mot anslag

I budgetlagen utgår reglerna för budgetering och redovisning av anslag från indelningen i förvaltningsutgifter, utgifter för transfereringar och övriga utgifter.[228] Myndigheterna är skyldiga att varje månad redovisa sina utgifter mot anslag på statens budget.

Utgifter på statens budget kan redovisas mot anslag vid olika tillfällen. En utgift kan till exempel redovisas när betalning sker. Det kallas *kassamässig* redovisning och tillämpades fram till mitten av 1980-talet för praktiskt taget alla anslag på statens budget. Fördelen med en kassamässig redovisning är att det är lätt att fastställa tidpunkten för en betalning. Vid en kassamässig redovisning är det dock möjligt att flytta betalningen om inte anslagsutrymmet skulle räcka till, vilket skulle påverka utfallet på anslaget. Om regeringen vill förhindra detta krävs detaljerade regler för när en betalning ska ske. Vid en kassamässig redovisning synliggörs inte heller vilken verksamhet som har utförts under året. Det var en viktig anledning till att en *utgiftsmässig* redovisning infördes under 1980-talet, det vill säga att anslagsutfallet visar när en vara eller tjänst har levererats och fakturan har mottagits. En sådan utgiftsmässig grund tillämpades till och med 2008 för både statens förvaltningsutgifter och investeringar för samhällsändamål (främst infrastrukturella investeringar, naturhistoriska tillgångar och försvarsmateriel). Det är även möjligt att tillämpa en *kostnadsmässig* grund för redovisning mot anslag. Denna grund har använts för förvaltningsutgifter sedan 2009.

Regeringen bedömde att det inte var aktuellt att övergå till en kostnadsmässig anslagsavräkning av investeringar för samhällsändamål och transfereringar, då det skulle innebära en försvagad kassamässig kontroll.[229] För transfereringar uppstår ofta kostnaden antingen vid betalningstillfället eller i nära anslutning till den tidpunkten, vilket gör att en övergång till att redovisa transfereringar på kostnadsmässig grund på total nivå skulle få liten påverkan på statens budget.

Finansutskottet har haft invändningar mot att anskaffningsutgiften för infrastrukturella investeringar ska periodiseras genom lånefinansiering i stället för att till fullo täckas med anslagsmedel under det aktuella budgetåret. Detta eftersom en lånefinansiering inte innebär någon ökning av det finansiella utrymmet. Däremot befarade utskottet att riksdagens inflytande över besluten om infrastrukturinvesteringar skulle minska med en lånefinansiering.[230]

[228] Reglerna om redovisning mot anslag finns i 4 kap. budgetlagen (2011:203) och 12 och 14 § anslagsförordningen (2011:223).
[229] Skr. 2004/05:101, s. 242.
[230] Bet. 1992/93:FiU10, s.65; ytt. 1992/93FiU4y.

### *Förvaltningsutgifter*

Riksdagen beslutade 2009 att förvaltningsutgifter ska redovisas det år kostnaden hänför sig till, det vill säga redovisning på kostnadsmässig grund. Övergången från utgiftsmässig till kostnadsmässig grund motiverades med att en sådan avräkning innebär att anslagsutfallet ger en mer rättvisande bild av resursförbrukningen under budgetåret. Vidare betonades att det är en fördel att myndigheterna kan använda samma redovisningsprincip för anslagsavräkningen som de använder i den löpande redovisningen och vid bokslutet.[231]

Det som avgör om en utgift är att beteckna som en förvaltningsutgift är en kombination av utgiftens karaktär och hur den hanteras i styrningen. Av ESV:s föreskrifter till 12 § anslagsförordningen framgår att förvaltningsutgifter i huvudsak avser kostnader som redovisas i avsnittet verksamhetens kostnader i myndighetens resultaträkning. Anslagsförordningens skrivning innebär först och främst att transfereringar inte är en del av förvaltningsutgifterna. Reglerna anger vidare att vissa verksamhetskostnader inte är förvaltningsutgifter, till exempel avskrivningar på infrastrukturella anläggningstillgångar, räntor på statsskulden och kostnader för avhjälpande av miljöskador.[232]

### *Utgifter för transfereringar*

I budgetlagen anges att utgifter för transfereringar ska redovisas mot anslag när betalning sker. Normalt är betalning den tidpunkt då likvida medel betalas ut. Därför brukar benämningen kassamässig grund i vissa fall användas. Varor och tjänster som myndigheten anskaffar för transferering likställs med en förvaltningsutgift och ska alltså redovisas på kostnadsmässig grund. Däremot har det tydliggjorts att om privatpersoner eller företag anskaffar varor och tjänster som en myndighet betalar ut en ersättning för så ska dessa utgifter redovisas mot anslag på kassamässig grund.[233]

### *Övriga utgifter*

Övriga utgifter är alla utgifter som inte är förvaltningsutgifter eller utgifter för transfereringar, till exempel infrastrukturella investeringar, kapitaltillskott till statliga bolag, utlåning och räntor på statsskulden. Det är huvudsakligen fråga om så kallade kapitaltransaktioner där myndigheten inte redovisar någon kostnad när utgiften uppstår. Övriga utgifter redovisas normalt vid det tillfälle som en myndighet får en faktura. Om inte någon faktura skickas, redovisas dessa utgifter när betalning sker.

[231] Prop. 2008/09:1, Förslag till statsbudget, finansplan m.m., s. 294.
[232] 12 § anslagsförordning (2011:233).
[233] ESV:s föreskrifter till 12 § anslagsförordningen (2011:233).

Riksdagen och regeringen har beslutat att vissa investeringar i anläggningstillgångar (normalt samhällsinvesteringar) ska finansieras direkt med anslag.[234] Anskaffning av sådana tillgångar ska redovisas mot anslag det budgetår som utgifterna hänför sig till, med ett belopp som motsvarar anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet är det belopp som en tillgång tas upp till i balansräkningen. Om en tillgång byggs upp under året ska årets utgifter som ökar anskaffningsvärdet i balansräkningen redovisas mot anslag.

Ibland är det oklart om en transaktion är en förvaltningsutgift eller en övrig utgift, vilket har fått till följd att reglerna har tydliggjorts. Regeringen gjorde exempelvis en ändring i anslagsförordningen 2017 och klargjorde att utgifter för avhjälpande av miljöskador på mark, vattenområde eller grundvatten är en övrig utgift. Dessa utgifter ska alltså redovisas mot anslag på utgiftsmässig grund, det vill säga det år som åtgärderna utförs.

### *Högskolemodellen för universitet och högskolor*

För universitet och högskolor gäller andra regler i fråga om redovisning mot anslag än för övriga myndigheter.[235] Universitet och högskolor redovisar sina intäkter av anslag månadsvis motsvarande den utbetalning av anslag som gjorts, oberoende av storleken på kostnaderna.

Anslaget för högskoleutbildning stäms av mot antalet registrerade studenter och antalet bokförda prestationer vid årets slut. Om inte antalet studenter och prestationer är tillräckligt stort för att motsvara det utbetalade anslaget måste den överskjutande delen betalas tillbaka. Om inte utbildningsanslaget utnyttjas fullt ut kan upp till 10 procent av anslaget sparas till kommande år.

Redovisningen mot forskningsanslag är definitiv och speglar alltså inte användningen av anslag, utan visar endast vilka medel som regeringen har tillfört till verksamheten.

Någon anslagskredit finns inte kopplad till vare sig utbildnings- eller forskningsanslaget. Om ett lärosätes kostnader understiger intäkterna ett visst år uppstår ett ekonomiskt överskott som lärosätet kan använda kommande år. Är kostnaderna större än intäkterna uppstår ett underskott som antingen täcks med tidigare överskott eller med framtida överskott.

[234] Det gäller främst investeringar i väg- och bananläggningar, natur och kulturtillgångar samt försvarsmateriel, vilket regleras i 2 kap. 6 § kapitalförsörjningsförordningen (2011:210). Skrivningen omfattar också de tillgångar som enligt anslagsvillkor eller annat regeringsbeslut vid anskaffningen ska finansieras med anslag.
[235] Reglerna för redovisning mot anslag finns i ett gemensamt regleringsbrev för universitet och högskolor.

### 5.3.4 Inkomster som myndigheter inte disponerar

För att en myndighet ska få disponera en inkomst behöver myndigheten stöd i lag, förordning eller regeringsbeslut.[236] Om ett sådant bemyndigande saknas får myndigheten inte disponera inkomsten. Inkomster som myndigheten inte disponerar ska redovisas på inkomsttitlar på statens budget. Varje myndighet redovisar sitt utfall på särskilda undertitlar under respektive inkomsttitel.

Det finns tre grunder för hur myndigheter redovisar inkomster mot inkomsttitlar. Kassamässig grund (skatter och EU-bidrag), intäktsmässig grund (avgifter och andra liknande ersättningar) och en inkomstmässig grund för övriga inkomster.[237] Förutom skatter och EU-bidrag redovisas även utdelningar och återbetalningar av lån på kassamässig grund.

Myndigheter ska redovisa inkomster från skatter, sociala avgifter och allmän pensionsavgift det budgetår då betalning sker. Dessa regler skiljer sig från bestämmelserna i budgetlagen[238] som reglerar att skatter ska redovisas intäktsmässigt mot statens budget.[239]

#### *Redovisning av skatter på statens budget*

Det kan gå lång tid mellan det tillfälle när en intäkt uppkommer och tillfället när skatt betalas in till staten. Regeringen ansåg därför att den kassamässiga redovisningen av skatter försvårade uppföljningen av skatteinkomsterna. Övergången från en kassamässig till en intäktsmässig redovisning av skatter 2006 motiverades med att intäktsmässig redovisning var att föredra eftersom den har en direkt koppling till skattebasens utveckling och de för året gällande skattereglerna. Samtidigt betonades att det också fanns behov av en kassamässig redovisning av de sammanlagda skatteinkomsterna för att ett budgetsaldo ska kunna beräknas.[240] Riksdagen godkände regeringens förslag om att införa periodiserade skatter. Denna förändring påverkade dock inte myndigheterna, då de även i fortsättningen skulle redovisa skatter kassamässigt mot inkomsttitlar. Myndigheterna och regeringen redovisar alltså skatter på statens budget på olika sätt.

Det finns särskilda inkomsttitlar för myndigheter där regeringen tar bort utfallet och lägger in periodiserade skatter i en ny struktur.

[236] 9 kap. 1 och 7 § regeringsformen (1974:152).
[237] 13 § anslagsförordning (2011:223).
[238] 4 kap. 2 § budgetlag (2011:203).
[239] Det framgår i förarbetena till budgetlagen att regeringen kan besluta om att myndigheter redovisar anslag och inkomster på annan grund än vad som regleras i budgetlagen. Detta gäller under förutsättning att utfallet ändras när utfallet redovisas till riksdagen.
[240] Prop. 2006/2007:1, avsnitt 6.2 Finansplanen.

### *Redovisning av avgifter och andra liknande ersättningar*

Det är inte alltid tydligt vilka inkomster som myndigheterna ska redovisa på intäktsmässig grund, det vill säga vad som avses med avgifter respektive andra liknande ersättningar. Utgångspunkten är att ersättningar och finansiella intäkter är att likställa med avgifter och ska redovisas intäktsmässigt, men det finns vissa undantag.

## 5.4 Avgifter och bidrag

Statlig verksamhet kan också finansieras av avgifter och bidrag. Grunden för regleringen av avgifter och bidrag finns i 8 och 9 kapitlet regeringsformen. Reglerna om den finansiella styrningen av avgifter och bidrag finns framförallt i avgiftsförordningen (1992:191) och donationsförordningen (1998:140). Vad som ryms inom begreppet avgift styrs av regeringsformen och dess förarbeten samt den praxis som har utvecklats. Där anges att offentliga inkomster huvudsakligen består av skatter och avgifter. En skatt kan karaktäriseras som ett tvångsbidrag till det allmänna utan någon direkt motprestation. En avgift är däremot en ersättning som betalas för en specifik vara eller tjänst som staten tillhandahåller och som utgör en motprestation. En avgift i statsrättslig betydelse definieras som en ersättning som helt eller delvis ska täcka statens kostnader för en motprestation. Motprestationen det allmänna ska ge i utbyte mot en avgift definieras som en direkt, särskild eller specificerad motprestation.[241]

Regeringsformen innehåller bestämmelser om normgivningsmakten, det vill säga vad riksdagen ska besluta genom lag och vad regeringen får besluta om genom förordning. Enligt regeringsformen fattar riksdagen beslut om att införa skatter, men också sådana avgifter som innebär ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden – så kallade offentligrättsliga eller belastande avgifter. Riksdagen kan genom lag bemyndiga regeringen att genom förordning meddela närmare föreskrifter om belastande avgifter. [242] Riksdagen kan även medge att regeringen i sin tur delegerar föreskriftsrätt om belastande avgifter till en myndighet.[243]

Det vanliga är att riksdagen delegerar rätten att meddela föreskrifter om belastande avgifters storlek till regeringen, som ibland delegerar rätten vidare till en myndighet. För uppdragsverksamhet, det vill säga avgifter för frivilligt efterfrågade varor eller tjänster, har regeringen rätt att bestämma att avgiften ska införas och vilken storlek den ska ha. Regeringen kan delegera rätten att bestämma avgiftens storlek till myndigheten.

[241] Prop. 1973:90, s. 213.
[242] 8 kap. 1 och 7 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152), där det regleras att regeringen får meddela föreskrifter som enligt grundlag inte ska meddelas av riksdagen.
[243] 8 kap. 10 § regeringsformen (1974:152).

Uttag av avgifter är inte bara en normgivningsfråga utan även en finansmaktsfråga. Finansmakten regleras i 9 kapitlet regeringsformen, där det framgår att riksdagen beslutar om ”skatter och avgifter till staten samt om statens budget”.[244] Inkomster får inte användas på annat sätt än vad riksdagen har bestämt, vilket vanligen sker genom beslut om anslag.[245] Regeringen får dock disponera avgiftsinkomster från frivilligt efterfrågade varor och tjänster som staten tillhandahåller och besluta att dessa ska specialdestineras till en viss verksamhet.[246]

Utöver skatter är avgifter och bidrag statens största inkomstkälla. Inkomster av avgifter eller bidrag kan antingen disponeras av myndigheten eller redovisas mot inkomsttitlar. Detta styrs normalt i myndighetens regleringsbrev. Belastande avgifter och bidrag från EU ska normalt redovisas mot inkomsttitlar och myndigheten får anslag för att finansiera verksamheten. Bidrag och frivilligt efterfrågade varor och tjänster som myndigheter har ett bemyndigande att ta ut avgift för disponeras normalt av myndigheten och redovisas inte mot inkomsttitlar på statens budget.[247] När en verksamhet inte redovisas mot anslag och inkomsttitlar (så kallade specialdestinerade medel) kommer endast verksamhetens nettobetalningar att påverka saldot på statens budget.

De totala avgiftsintäkterna i staten uppgick till 73 miljarder kronor 2019, varav offentligrättsliga avgifter utgjorde knappt 19 miljarder kronor.[248]

### 5.4.1 Avgiftsbelagd verksamhet[249]

Att en verksamhet är avgiftsbelagd innebär inte nödvändigtvis att den är avgiftsfinansierad. Av budgetlagen framgår att statens inkomster och utgifter som huvudregel ska budgeteras och redovisas brutto på inkomsttitlar och anslag, med undantag för frivilligt efterfrågade avgifter.[250] Verksamheten finansieras då med andra medel, vanligen från den berörda myndighetens förvaltningsanslag.

Ett viktigt inslag i regeringens styrning är budgeten för avgiftsbelagd verksamhet som finns i myndigheternas regleringsbrev. Dess främsta praktiska betydelse är för att styra myndigheternas rapportering av den avgiftsbelagda verksamheten. Myndigheten ska i årsredovisningen utgå från den indelning och struktur som framgår av avgiftsbudgeten i regleringsbrevet när den redogör för den avgiftsbelagda verksamheten. Om regeringen inte har beslutat om en budget för avgiftsbelagd

[244] 9 kap. 1 § regeringsformen (1974:152).
[245] 9 kap. 7 § regeringsformen (1974:152).
[246] 3 kap. 7 § budgetlag (2011:203).
[247] Sådana inkomster kallas specialdestinerade och regleras i 3 kap. 6 § budgetlagen (2011:203).
[248] ESV 2020:29, s. 8.
[249] Ytterligare information om avgiftsbelagd verksamhet återfinns t.ex. i ESV 2020:58.
[250] 3 kap. 4 § budgetlag (2011:203).

verksamhet ska myndigheten i årsredovisningen särredovisa den avgiftsbelagda verksamheten enligt den indelning och struktur den finner lämplig.

Alla avgifter har ett ekonomiskt mål som anger hur stor del av kostnaderna för en verksamhet som avgifterna ska täcka. Enligt 5 § avgiftsförordningen är full kostnadstäckning det ekonomiska mål som ska gälla om regeringen inte föreskrivit något annat. Full kostnadstäckning innebär att myndigheten ska beräkna avgifterna så att intäkterna över tid täcker alla kostnader som direkt eller indirekt hör till den avgiftsbelagda verksamheten. En sådan prissättning innebär att det finns ett tydligt samband mellan avgiften och myndighetens kostnad för den avgiftsbelagda varan eller tjänsten. Andra bestämda ekonomiska mål kan innebära att inkomsterna ska täcka en bestämd andel av de totala kostnaderna, de direkta kostnaderna eller vissa specifika kostnader. Det förekommer även att det ekonomiska målet är obestämt. Då finns inget uttalat krav på att intäkterna ska täcka kostnader. Fortfarande gäller dock att avgiften inte får sättas för högt i förhållande till motprestationen. Om verksamheten är konkurrensutsatt behöver hänsyn tas till konkurrenslagen (2008:579) vid prissättning. Priserna behöver då sättas så att myndigheten inte riskerar att anklagas för underprissättning.

I avgiftsförordningen finns bestämmelser om hur en myndighet ska agera om det uppstår överskott i den avgiftsfinansierade verksamheten. Vanligtvis ska myndigheter som får ett över- eller underskott från sin avgiftsbelagda verksamhet balansera det till följande år. Om det ackumulerade överskottet uppgår till mer än 10 procent av den avgiftsbelagda verksamhetens omsättning ska myndigheten föreslå för regeringen hur överskottet ska användas. Har det uppkommit ett underskott i den avgiftsbelagda verksamheten som inte täcks av ett balanserat överskott från tidigare räkenskapsår, ska myndigheten lämna ett förslag till regeringen till hur underskottet ska täckas.

Regeringen har successivt utvecklat styrningen av statliga myndigheters avgiftsbelagda verksamhet och skärpt och tydliggjort kraven på myndigheterna samtidigt som vissa administrativa lättnader har medgivits. I avgiftsförordningen finns bestämmelser om avgiftsbelagd verksamhet, med generella regler om myndigheters rätt att ta ut avgifter. Där anges att myndigheter endast kan besluta om avgiftens storlek och disponera avgiftsintäkterna om det följer av en lag, förordning eller av ett särskilt beslut av regeringen. Ett sådant bemyndigande kan antingen vara särskilt eller generellt. Ett särskilt bemyndigande riktar sig till en eller flera myndigheter och innebär oftast att myndigheten är skyldig att ta ut avgifter för en vara eller en tjänst. Om det står i bemyndigandet att myndigheten ska ta ut avgifter, får tjänsten inte utföras gratis. Stödet för att disponera inkomsterna från den avgiftsbelagda verksamheten återfinns normalt i myndighetens regleringsbrev eller instruktion. I 4 § avgiftsförordningen finns ett generellt bemyndigande för

myndigheter under regeringen att ta betalt för vissa angivna varor och tjänster.[251] Myndigheter kan välja att ta ut en avgift för sådana tjänster eller utföra dem gratis. Därutöver finns regler om avgifter när myndigheter lämnar ut allmän handling i 15–20 § avgiftsförordningen.

### *Inomstatliga avgifter*

Inomstatliga avgifter är avgifter som tas ut mellan statliga myndigheter.[252] Försvarsmaktens avgifter till Fortifikationsverket för hyra och Statens servicecenters avgifter för ekonomi- och löneadministration är exempel på inomstatliga avgifter. Det är tveksamt om avgifter som endast tas ut mellan myndigheter är avgifter i regeringsformens mening eftersom de inte direkt påverkar förhållandet mellan det allmänna och enskilda, och inte innebär några inkomster för staten som helhet. Av praxis anses dock inomstatliga avgifter normalt omfattas av de regler som gäller för utomstatliga avgifter, även om det inte tydligt framgår av bestämmelserna.

Under perioden 2010 till 2018 ökade de inomstatliga avgifterna från 28,9 till 36,7 miljarder kronor. År 2019 minskade avgifterna till 21,3 miljarder kronor vilket förklaras av att delar av Försvarets materielverks verksamhet gick från att vara avgiftsfinansierad till anslagsfinansierad.

### *Utvecklingen över tid för regelverket för avgifter*

Endast ett fåtal ändringar av substantiell karaktär har gjorts sedan avgiftsförordningen trädde ikraft 1992. Det betyder att förordningens principiella grund har varit densamma över tid. Under de senaste åren har regeringen skärpt kraven mot myndigheterna, till exempel genom att ändra kraven på att redovisa över- och underuttag för belastande avgifter. En reglering har införts av hur myndigheter ska hantera över- respektive underskott i avgiftsbelagd verksamhet. Myndigheter ska även själva följa upp att rätt avgiftsklass tillämpas enligt 10 § avgiftsförordningen och vid behov föreslå ändringar.

Regeringen har också lättat på myndigheternas administrativa börda genom att ändra kravet på årliga avgiftssamråd. Numera ska myndigheterna samråda med ESV vart tredje år om de avgifter de tar ut. Samråd ska även genomföras om myndigheten avser att väsentligt förändra en avgift eller ta ut en ny avgift. Dessutom har regeringen utökat sin redovisning till riksdagen i budgetpropositionen. Från och med 2019 redovisas ackumulerat resultat i budgetpropositionen för att riksdagen ska få möjlighet att följa utvecklingen av den avgiftsbelagda verksamheten.

[251] Detta gäller under förutsättning att tillhandahållandet av varorna och tjänsterna är förenligt med myndighetens uppgift och att verksamheten är av mindre natur eller tillfällig omfattning
[252] De inomstatliga avgifterna uppgick till 21,7 miljarder kronor 2019, se ESV 2020:29.

### 5.4.2 Bidragsfinansierad verksamhet

Utöver av anslag och avgifter kan statens verksamhet även finansieras av bidrag[253], vilket avser både inomstatliga bidrag och donationer. Inomstatliga bidrag finansieras vanligtvis från anslag på statens budget. Det finns särskilda regler i anslagsförordningen som reglerar att bidrag som finansieras med anslag ska betalas ut i nära anslutning till att bidraget ska användas av bidragsmottagaren, se avsnitt 5.3.2. Därutöver kan regeringen reglera andra villkor i regleringsbrev eller annat regeringsbeslut.

Regler om mottagande, förvaltning och placering av medel från donationer finns i donationsförordningen (1998:140). Utgångspunkten är att myndigheter kan ta emot bidrag om ändamålet har ett nära samband med myndighetens verksamhet eller om en närmare bestämning saknas. Det finns dock vissa undantag för donationer som skulle medföra ett större behov av medel från statens budget. I vissa fall krävs regeringens medgivande för att ta emot donationer. Det gäller bland annat om donationen består av fast egendom eller aktier som motsvarar hälften eller mer än hälften av rösterna.

Bidrag som inte har förbrukats redovisas som oförbrukade bidrag i myndighetens balansräkning. Oförbrukade bidrag uppgick till totalt 29 miljarder kronor i slutet av 2020, varav 16 miljarder var bidrag som myndigheter hade fått från andra myndigheter (så kallade inomstatliga bidrag). Universitet och högskolor hade de största oförbrukade bidragen, på totalt 21 miljarder kronor.

#### *Inomstatliga bidrag som finansieras från anslag*

Inomstatliga bidrag är ett sätt att finansiera projekt eller avgränsade verksamheter vid myndigheter. Ett exempel på inomstatligt bidrag är att Naturvårdsverket betalar ut bidrag till Skogsstyrelsen. Bidragen avser i regel mindre belopp och regleras i villkoren till det anslag som finansierar bidraget. I villkoren kan man ange att ett visst belopp ska betalas ut till en myndighet för ett angivet ändamål, till exempel att ”högst 5 000 000 kronor av anslagsposten användas för bidrag till Skogsstyrelsen för rådgivningen till skogsägare vad gäller att återväta tidigare dikade eller torrlagda våtmarker”.[254] I villkoren anges i regel att ej utnyttjade medel ska lämnas till den utbetalande myndigheten, tillsammans med ekonomisk redovisning. Det kan vara svårt att avgöra om inomstatliga ersättningar är bidrag eller avgifter. Reglerna om bidrag medger en större flexibilitet för bidragsgivaren och bidragsmottagaren, vilket har medfört att ersättningar ofta definieras som bidrag. Det gäller även i sådana fall där det finns motprestationer.

[253] Det finns därutöver inkomster från sponsring och andra ersättningar som myndigheter har rätt att disponera enligt 6 kap. 1 § kapitalförsörjningsförordningen (2011:210). Vi tar inte upp dessa inkomster i denna rapport.
[254] Regeringsbeslut, M2020/02056 (delvis), M2020/02000, M2020/01479 m.fl.

## 5.5 Styrning av investeringar

I detta avsnitt gör vi en genomgång hur den finansiella styrningen av investeringar har utvecklats. Bestämmelser om budgetering, redovisning och finansiering av investeringar finns i 3, 4 och 7 kapitlen budgetlagen samt i förordningen om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) och kapitalförsörjningsförordningen. Statens investeringar är omfattande och därför finns ett intresse av att de styrs strategiskt och effektivt. Investeringarna behöver prioriteras både sinsemellan och mot annan verksamhet.

Investeringar i staten finansieras antingen med lån eller med anslag. Budgetlagen anger att regeringen får besluta om att finansiera anläggningstillgångar som används i statens verksamhet (så kallade verksamhetsinvesteringar) med lån i Riksgäldskontoret, förutsatt att det är inom den låneram som riksdagen har beslutat för budgetåret. Övriga investeringar i anläggningstillgångar (så kallade samhällsinvesteringar[255]) ska finansieras med anslag, om inte riksdagen har beslutat något annat.[256] Med samhällsinvesteringar avses exempelvis investeringar i vägar, järnvägar och försvarsmateriel. Med verksamhetsinvesteringar avses exempelvis investeringar i it-system eller kontorsutrustning.

Av budgetlagen framgår också att regeringen måste ha ett bemyndigande från riksdagen för att förvärva aktier eller andelar i ett företag eller på annat sätt öka statens röstandelar. Förvärv och kapitaltillskott till företag ska finansieras med anslag. Det finns dock ett undantag för aktier och andelar som staten har erhållit genom testamente eller gåva.[257]

Inom den generella låneram som riksdagen har beslutat fördelar regeringen låneramar för verksamhetsinvesteringar till respektive myndighet i regleringsbreven. Därutöver finns särskilda låneramar för samhällsinvesteringar som är avgiftsbelagda, som riksdagen beslutar om i särskild ordning.

### 5.5.1 Vad avses med investeringar?

Benämningen investering används i flera sammanhang och det är inte alltid entydigt vad som avses. Följande betydelser av begreppet återfinns i exempelvis budgetpropositionen och årsredovisningen:

– investeringar i anläggningstillgångar

[255] Samhällsinvesteringar är investeringar som riksdagen beslutar om i särskild ordning, antingen genom att anvisa anslag eller en särskild låneram.
[256] Bestämmelser om budgetering och redovisning av bland annat investeringar finns i 3 och 4 kap. budgetlagen (2011:203). Regler hur investeringar ska finansieras finns i 7 kap. budgetlagen (2011:203).
[257] Dessa bestämmelser finns i 7 kap. 2 § och 8 kap. 3 § budgetlagen (2011:203).

– investeringar i nationalräkenskaperna.[258]

Därutöver används investeringar i vissa fall i en allmän betydelse för att beskriva att regeringen till exempel gör satsningar inom vissa områden.

### *Investeringar i anläggningstillgångar*

Vad som avses med investeringar i anläggningstillgångar regleras i FÅB.

Det är definitionen av en anläggningstillgång och vad som ska inkluderas i anskaffningsvärdet som är utgångspunkten för vad som ska tas upp i investeringsplanerna i budgetpropositionen och i de låneramar som föreslås för riksdagen.

Investeringar i anläggningstillgångar är tillgångar som anskaffats eller uppförts under budgetåret och som uppfyller definitionen av en anläggningstillgång. Av ESV:s föreskrifter till 5 kap. 1 § FÅB framgår att ”en tillgång är en resurs som kontrolleras av en myndighet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge myndigheten ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden”. Det är alltså inte tillgångens natur i sig utan avsikten med innehavet som är avgörande för tillgångens klassificering. I 5 kap. 1 § FÅB förstås med anläggningstillgång en tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Myndigheterna redovisar anläggningstillgångar till anskaffningsvärdet, vilket motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet ska myndigheten räkna in utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet, det vill säga för att få tillgången på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. I anskaffningsvärdet ingår alltså både inköpspriset och löner för personal som arbetar med att utveckla eller iordningställa anläggningstillgångar.

För anläggningstillgångar som tas emot som gåva är anskaffningsvärdet detsamma som marknadsvärdet. Utbetalning av förskott som ofta förekommer vid stora entreprenadkontrakt är dock inte en investering eftersom myndigheten inte fått någon leverans av anläggningstillgångar motsvarande betalningen.

### *Investeringar i nationalräkenskaperna*

I nationalräkenskaperna (NR) lämnar Statistiska centralbyrån (SCB) information om statens investeringar som till största delen utgår från vad som redovisas som anläggningstillgångar. NR har dock en annan avgränsning av staten än vad som framgår av budgetlagen. Därutöver finns skillnader i klassificeringen av vad som

[258] Nationalräkenskaperna är statistiskt grundade räkenskaper som upprättas enligt internationella principer och används för att beräkna bland annat bruttonationalprodukten (BNP).

räknas som investeringar, till exempel så redovisas kostnader för forskning som immateriella investeringar i NR. I denna rapport går vi inte in på redovisning av investeringar enligt NR.

### 5.5.2 Styrning av investeringar i budgetprocessen

Det har sedan början av 1990-talet funnits regler för hur regeringen och dess myndigheter ska redovisa och finansiera investeringar. Den så kallade lånemodellen, som innebar att myndigheter ska finansiera verksamhetsinvesteringar med lån i Riksgäldskontoret, infördes 1993. Ett syfte med lånemodellen var att delegera investeringsbeslut till myndigheter och föra ut räntekostnader i den verksamhet som de uppstår. Dessutom kunde anslagsnivåerna hållas på en jämnare nivå då anslagsbelastningen fördelades ut under den tid som tillgången användes i verksamhet, istället för som tidigare belasta anslaget vid anskaffningstillfället.

Regeringens styrning och uppföljning av investeringar ändrades i mitten av 2010-talet för att bli mer ändamålsenlig. En viktig förutsättning för att kunna skapa en bättre styrning var att införa en enhetlig struktur för hur myndigheterna skulle lämna information om investeringar i det budgetunderlag som lämnas till regeringen varje år. Den enhetliga strukturen har gjort det möjligt för regeringen att sammanställa och lämna en mer ändamålsenlig information om investeringar och hur dessa är finansierade till riksdagen i budgetpropositionen.

I budgetunderlaget delar myndigheten in investeringarna i verksamhetsinvesteringar och förslag till investeringsplan för samhällsinvesteringar. Därutöver finns ett krav på att specificera verksamhetsinvesteringar som överstiger 20 miljoner kronor. I budgetunderlaget framgår även hur investeringar i anläggningstillgångar kommer att finansieras.

Med samhällsinvesteringar avses investeringar som riksdagen beslutar om i särskild ordning. Samhällsinvesteringar finansieras huvudsakligen med anslag. Om investeringen används i en avgiftsbelagd verksamhet finansieras den dock vanligtvis genom en särskild låneram som beslutas av riksdagen (övrig kreditram). Därutöver kan samhällsinvesteringar helt eller delvis finansieras genom medfinansiering från exempelvis kommuner eller EU, vilket är vanligt för vägar och järnvägar. Normalt kräver en sådan medfinansiering ett riksdagsbeslut.[259]

I budgetpropositionen lämnar regeringen förslag till investeringsplaner för samhällsinvesteringar och en total låneram för statens investeringar i verksamheten (verksamhetsinvesteringar) som riksdagen beslutar om. Investeringsplanerna

[259] Bestämmelser om budgetering och redovisning av bland annat investeringar finns i 3 och 4 kap. budgetlagen (2011:203). Regler för hur investeringar ska finansieras finns i 7 kap. budgetlagen (2011:203).

presenteras normalt per myndighet och av respektive plan framgår hur investeringarna finansieras.

Investeringsplanerna delas i sin tur upp i nyinvesteringar och vidmakthållande investeringar (reinvesteringar). Respektive avsnitt specificeras i objektgrupper och innehåller utfall för föregående år, en prognos för innevarande år och planerade investeringar för de tre nästföljande åren.[260] Det görs även en uppföljning av föregående års investeringsplaner.

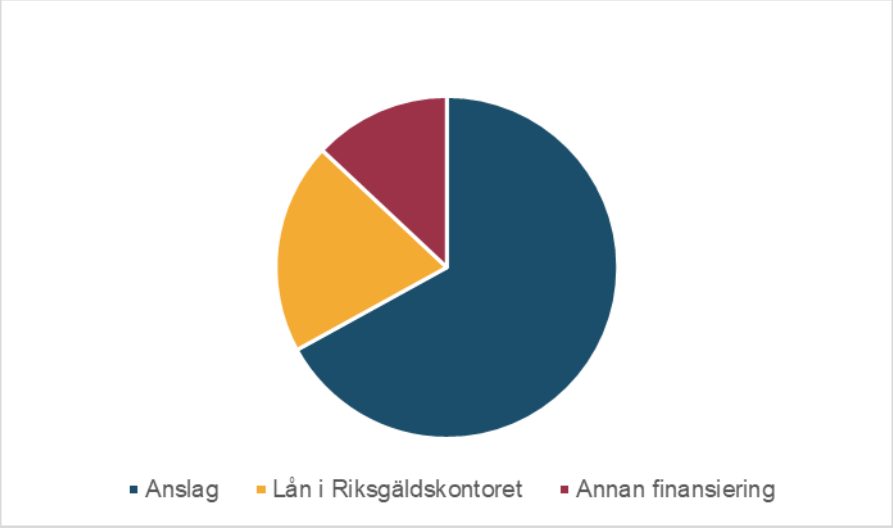
I investeringsplanerna för försvarsmateriel blir den förändrade styrningen och uppföljningen särskilt tydlig. Tidigare var dessa investeringsplaner endast en prognos över anslagsutfall, men numera har de utvecklats till att dela upp investeringar i försvarsgrenar som i sin tur underindelas i objektgrupper.

I budgetpropositionen finns både investeringsplaner som presenteras i respektive utgiftsområde och en samlad investeringsplan för staten som helhet. I den samlade investeringsplanen finns en sammanställning av samtliga investeringar, inklusive investering i forskning som inte redovisas som anläggningstillgång i årsredovisning för staten.[261]

Statens investeringar för 2021–2023 finansieras till drygt 67 procent med anslag, knappt 20 procent med lån i Riksgäldskontoret och knappt 13 procent på annat sätt (se figur 5.1).[262]

[260] Investeringsplanen för försvarsmateriel har en längre tidshorisont än övriga investeringsplaner i budgetpropositionen.
[261] Investeringar i forskning, till exempel vid universitet och högskolor, redovisas som investeringar i nationalräkenskaperna, men ska redovisas som kostnad i myndigheters årsredovisningar.
[262] Prop. 2020/21:1.

***Figur 5.1. Finansiering av investeringar 2021–2023***




***Källa:*** *Prop. 2020/21:1*

### 5.5.3 Regeringens styrning av investeringar hos myndigheter

Bestämmelser om hur myndigheter ska finansiera investeringar finns i 2 kapitlet kapitalförsörjningsförordningen (2011:210) och i regleringsbreven. Reglerna gäller dock inte för affärsverken[263] som har en större frihet än övriga myndigheter att själva ta ställning till hur investeringar ska finansieras.

Myndigheterna ska normalt finansiera verksamhetsinvesteringar med lån i Riksgäldskontoret. Myndigheter kan dock finansiera investeringar från utomstatliga bidrag, och om det medför en lägre kostnad för staten även genom leasing. I vissa fall har regeringen i särskild ordning beslutat om att myndigheter ska finansiera verksamhetsinvesteringar direkt med anslag.

Regeringen tilldelar varje myndighet en låneram som framgår av regleringsbrevet. Låneramen sätter ett tak för hur stora investeringar i anläggningstillgångar som myndigheten får ha som kommer påverka framtida verksamhetsutfall. Summan av alla myndigheters låneramar ska rymmas inom den låneram som riksdagen har beslutat om efter förslag från regeringen i budgetpropositionen.

Därutöver har regeringen infört en investeringsbudget för samhällsinvesteringar och i vissa fall för verksamhetsinvesteringar. Om regeringen har beslutat om en investeringsbudget i regleringsbrevet ska myndigheten följa upp dessa och kommentera väsentliga avvikelser i årsredovisningen.

[263] Luftfartsverket, Affärsverket svenska kraftnät och Sjöfartsverket.

Det finns ingen entydig gräns mellan vad som är verksamhetsinvesteringar respektive samhällsinvesteringar. Tillgångsslag är inte avgörande för uppdelningen utan det görs en avvägning mellan storleken på investeringen och om investeringen har en samhällsnytta. Indelningen i samhällsinvesteringar och verksamhetsinvesteringar i budgetunderlag och investeringsplaner är alltså kopplad till den finansiella styrningen, det vill säga om rätten att besluta om investeringar har delegerats till myndigheter eller om riksdagen genom anslag eller särskilda låneramar beslutar om investeringar i särskild ordning.

## 5.6 Bestämmelser om ekonomiska åtaganden

Regeringen får inte utan riksdagens medgivande ta upp lån eller göra andra ekonomiska åtaganden för staten.[264] Den främsta anledningen till att det behövs särskilda regler för ekonomiska åtaganden är att riksdagen beslutar om statens budget för det kommande budgetåret samtidigt som många ekonomiska åtaganden binder upp staten för mer än ett år. Regeringen behöver därför riksdagens bemyndigande för att kunna göra ekonomiska åtaganden som binder upp framtida anslagsutrymme eller påverkar statens budgetsaldo. Ett ekonomiskt åtagande kan till exempel vara att ingå ett avtal som medför utgifter på statens budget efter det budgetår som riksdagen har beslutat om.

I 6 kapitlet budgetlagen finns bestämmelser om beställningsbemyndiganden, garantier och utlåning samt åtaganden i den löpande verksamheten, vilket vi kommer att gå närmare in på i detta avsnitt och i avsnitt 5.7. Regeringen har beslutat om regler om ekonomiska åtaganden för myndigheterna i flera förordningar, bland annat anslagsförordningen, förordningen (2011:211) om utlåning och garantier och förordningen (1993:528) om statliga myndigheters lokalförsörjning.

### 5.6.1 Beställningsbemyndiganden

Fram till 1940-talet anvisade riksdagen anslag (reservationsanslag) för ett investeringsprojekts totala kostnad. Anslaget gav regeringen och myndigheterna de medgivande de behövde för att kunna lägga ut beställningar som sträckte sig över flera budgetår. För att komma bort från stora anslagsreservationer började statsmakterna i stället använda sig av ett system med beställningsbemyndiganden.

Beställningsbemyndigande är ett tillstånd som en statlig myndighet i vissa fall behöver från regeringen för att få ingå ekonomiska åtaganden som medför utgifter som ska finansieras med framtida anslag. Den här typen av tillstånd behövs eftersom myndigheterna får anslag för endast ett år i taget medan mycket av det myndigheterna arbetar med sker på längre sikt än ett år. Ett

[264] 9 kap. 8 § regeringsformen (1974:152).

beställningsbemyndigande sätter ett tak för hur stora åtaganden en myndighet får göra som ska finansieras med framtida anslag.

Bemyndiganden infördes först inom försvarsområdet. Då det fanns stora skillnader mellan beställnings- och leveranstidpunkten ansåg statsmakterna att de behövde införa ett system som både visade hur stora åtaganden som hade gjorts som skulle finansieras av framtida anslag och tidpunkten för anslagsutfallet. Bemyndigandesystemet utvecklades sedan till att även användas för infrastrukturella anskaffningar och transfereringsverksamhet.

Även om beställningsbemyndiganden i praktiken infördes tidigare var det först i och med att lagen om statsbudgeten trädde i kraft 1997 som det infördes regler om beställningsbemyndiganden. Antalet beställningsbemyndiganden ökade kraftigt från slutet av 1990-talet till början av 2010-talet. För budgetåret 2020 har riksdagen anvisat beställningsbemyndiganden på 102 anslag, vilket innebär att det finns ett bemyndigande på över 20 procent av anslagen på statens budget. Totalt uppgick bemyndigandena för 2020 till 520 miljarder kronor, inklusive ändringar som har skett under budgetåret.

### *Nuvarande bestämmelser*

Bestämmelserna om beställningsbemyndiganden[265] begränsar både regeringens och myndigheters möjligheter att göra ekonomiska åtaganden som binder upp framtida anslag. Samtliga åtaganden i slutet av året ska rymmas inom den ram som riksdagen har beslutat om.

Riksdagen beslutar om beställningsbemyndiganden per anslag efter förslag från regeringen i budgetpropositionen. Myndigheterna kan sedan beställa varor, besluta om bidrag, ersättningar, lån eller liknande som medför utgifter under senare budgetår än det år budgeten avser, förutsatt att det är för det ändamål och inom det belopp som regeringen har beslutat i regleringsbrev för budgetåret. Myndigheterna får även utan särskilt bemyndigande göra ekonomiska åtaganden för staten som uppgår till högst 10 procent av ett anvisat anslag, dock högst 10 miljoner kronor. Men det förutsätter att riksdagen inte har beslutat om ett bemyndigande för det aktuella anslaget.[266]

Ett åtagande uppkommer när det finns en utfästelse om att betala ut bidrag till en bidragsmottagare eller att beställa varor och tjänster som inte anses vara löpande verksamhet. En utfästelse är ett bindande avtal som normalt uppstår när det finns ett skriftligt avtal eller när exempelvis en bidragsmottagare har fått information om att

[265] Reglerna om beställningsbemyndiganden finns i 6 kap. 1 och 2 § budgetlagen (2011:203) och 17 och 18 § anslagsförordningen (2011:223).
[266] 17 § första och andra stycket anslagsförordning (2011:223).

stöd kommer att betalas ut. Ett internt beslut som inte har kommunicerats utåt räknas inte som ett åtagande.

Har myndigheten i regleringsbrevet tilldelats ett beställningsbemyndigande ska alla åtaganden som inte har infriats redovisas i anslagsredovisningen mot den tilldelade bemyndiganderamen. Det gäller både åtagande som myndigheten har gjort under året och åtaganden från tidigare år.

Det behövs ett nytt bemyndigande om nya åtaganden ska göras under budgetåret. Det förekommer att en myndighet har haft ett bemyndigande under ett tidigare år och då ingått åtaganden som ännu inte har infriats. Om myndigheten inte gör nya åtaganden behövs då inget nytt bemyndigande för det aktuella året. Det finns dock ett krav på att redovisa utestående åtaganden som inte har reglerats från äldre bemyndiganden.[267]

Ett åtagande mellan två myndigheter är inte bindande för staten. Utgångspunkten är att det normalt sett inte behövs ett bemyndigande för inomstatliga åtaganden. Den myndighet som bidraget kommer att betalas ut till kan dock ha bundit upp staten i ett utomstatligt åtagande i nästa led. Det kan alltså finnas en oklarhet om hela eller delar av ett inomstatligt åtagande är bindande för staten. Det vill säga i vilken utsträckning som den bidragsmottagande myndigheten i sin tur har ingått ett bindande avtal med en utomstående. Regeringen har därför valt att även inomstatliga åtaganden normalt ska redovisas mot beställningsbemyndiganden. Detta gäller till exempel forskningsmyndigheternas åtaganden att betala ut bidrag till universitet och högskolor.

Regeringen kan i olika sammanhang gå ut med olika former av avsiktsförklaringar om att de kommer att tillföra medel för specifika ändamål. Sådana avsiktsförklaringar kan exempelvis lämnas i budgetpropositionen eller i särskilda regeringsbeslut. Det skulle kunna tolkas som att regeringen har tagit ställning för att tillföra medel. Sådana avsiktsförklaringar anses dock inte vara bindande och redovisas normalt inte under beställningsbemyndiganden.

### 5.6.2 Åtaganden i den löpande verksamheten

Av 6 kap. 2 § budgetlagen framgår att regeringen får göra sådana åtaganden för staten som är nödvändiga för att den löpande verksamheten ska fungera tillfredställande, till exempel anställa personal och anskaffa kontorsutrustning. Regeringen reglerar detta i 17 § anslagsförordningen. I ESV:s föreskrifter till förordningen tydliggörs att det främst avser framtida förvaltningsutgifter.[268]

[267] 6 kap. 1 § förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.
[268] Förvaltningsutgifter definieras i 12 § anslagsförordningen (2011:223) och rör vilka utgifter som redovisas på anslag det budgetår som kostnaderna hänför sig till.

Regeringen har dock beslutat om särskilda regler för vissa åtaganden i den löpande verksamheten, till exempel myndigheternas lokalförsörjning och möjligheten att anskaffa tillgångar genom att ingå leasingavtal.

### *Lokalförsörjning*

I början av 1990-talet delegerades ansvar och befogenheter för att besluta om statens lokalförsörjning till myndigheterna.[269] Bestämmelser om vilka befogenheter och skyldigheter som myndigheterna har i frågor om lokalförsörjningen finns reglerat i förordningen om statliga myndigheters lokalförsörjning. Enligt förordningen avser lokalförsörjning åtgärder för att, genom hyra eller arrende, förse myndigheter med lokaler, mark och anläggningar för myndighetens verksamhet.[270]

Myndigheter får ingå hyresavtal som är maximalt sex år. För universitet och högskolor gäller att hyresavtalet får vara längst tio år.[271] Myndigheter kan dock få medgivande från regeringen att ingå längre avtal. Det kan exempelvis bli aktuellt om det finns behov av att göra större anpassningar och där det inte finns några realistiska alternativ till att verksamheten kan bedrivas i andra lokaler.

Den finansiella styrningen av lokaler utgår från att myndigheter ska vara bra kravställare och att det är fastighetsägaren som ska ansvara för att anpassa lokalerna för myndighetens behov. Fastighetsägaren bör sedan ta ut kostnaderna för hyresanpassningen under hyresavtalets längd. Det förekommer att myndigheter antingen på egen hand gör ny- eller ombyggnationer eller direkt finansierar fastighetsägarens utgifter. I både dessa fall ska myndigheterna redovisa nedlagda utgifter för ny- och ombyggnationer som en tillgång i redovisningen, då åtgärderna anses vara en verksamhetsinvestering. Det finns flera risker med att ta på sig ansvaret för ny- och ombyggnationer av lokaler, bland annat att staten finansierar fastighetsvärdens förvaltning av byggnader. Myndigheter kan även bli ansvariga för att lokalerna behöver återställas, vilket kan medföra stora kostnader om hyresavtalet inte förlängs.

### *Leasing*

Om myndigheter behöver göra investeringar i verksamheten är utgångspunkten att dessa ska anskaffas och finansieras med lån i Riksgäldskontoret. Myndigheter kan dock i vissa fall ingå ett avtal om hyra eller hyrköp, som ofta benämns leasing. Ett sådant avtal får myndigheter endast ingå om det leder till en lägre kostnad för staten.[272]

[269] Prop. 1990/91:150; bet. 1990/91:FiU30; rskr. 1990/91:386.
[270] 3 § förordning (1993:528) om myndigheters lokalförsörjning.
[271] 8–10 § förordning (1993:528) om myndigheters lokalförsörjning.
[272] 2 kap. 5 § kapitalförsörjningsförordning (2011:210).

## 5.7 Styrning av garantier och utlåning

En del av den finansiella styrningen är vilka bemyndiganden som regeringen och myndigheter behöver för att ställa ut garantier eller betala ut lån. Statens garanti- och utlåningsverksamhet är omfattande och kännetecknas av att det finns finansiella risker som skulle kunna få stora konsekvenser för statens budget. Reglerna om den finansiella styrningen av garantier och utlåning finns i 6 och 7 kapitlen budgetlagen och i förordningen om utlåning och garantier. Denna reglering brukar ofta benämnas som den statliga garanti- och utlåningsmodellen, och innebär att myndigheterna har en skyldighet att ta ut avgifter från garanti- och låntagare som motsvarar de förväntade kostnaderna.

Garantimodellen infördes i mitten av 1990-talet.[273] Ett lån med kreditrisk innebär en motsvarande ekonomisk risk för staten som när en garanti ställs ut. Därför ansåg regeringen att de grundläggande bestämmelserna i budgetlagen bör vara desamma för lån som för garantier. I budgetlagen infördes därför 2011 enhetliga regler för garantier och lån och garantimodellen utökades till att omfatta även lån.[274]

Regeringen måste ha ett bemyndigande från riksdagen för att staten ska kunna ställa ut garantier eller ge ut lån. Myndigheterna i sin tur behöver ett bemyndigande från regeringen för att besluta om garantier eller betala ut lån. Det är dock endast ett fåtal myndigheter som har ett sådant bemyndigande från regeringen att besluta om garantier eller betala ut lån. Vi återkommer nedan till vilka dessa är.

### 5.7.1 Statliga garantier

Genom att ställa ut kreditgarantier går staten i borgen för någon annans betalningsåtagande, vilket leder till en finansiell risk för staten. Garantier används till exempel för att stödja svenska exportföretag, bostadsbyggande, infrastrukturprojekt och för att trygga stabiliteten vid ekonomiska kriser. Det finns även garantier som är undantagna från garanti- och utlåningsmodellen, och staten inte tar ut någon avgift för förväntade kostnader. Insättningsgarantin[275] och garantikapital till internationella finansiella institutioner[276] är exempel på sådana garantier. I denna rapport kommer vi dock inte gå närmare in på garantier som är undantagna från garanti- och utlåningsmodellen.

[273] Reglerna för garantier infördes i lagen (1996:1059) om statsbudgeten.
[274] Det finns vissa skillnader i budgetlagen för hur garantier och lån ska finansieras.
[275] Insättningsgarantin skyddar vissa placeringar om ett institut skulle gå i konkurs.
[276] Garantikapital innebär att Sverige förbinder sig att under vissa omständigheter tillskjuta ett bestämt kapitalbelopp till institutionen, utöver det kapital som Sverige har betalat in tidigare. Garantikapital finns exempelvis utställda till Europeiska investeringsbanken och Nordiska investeringsbanken.

För det ändamål och till det belopp som riksdagen har beslutat för ett eller flera budgetår får regeringen ställa ut garantier och göra andra liknande åtaganden.[277] Om det finns särskilda skäl för det får en garanti ställas ut utan att beloppet begränsas.[278]

Regeringen har i förordningen (2018:2098) om garantier för utvecklingssamarbete reglerat att Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete (Sida) får utfärda garantier där riskerna drivs av andra faktorer än kreditrisker (så kallade volymgarantier). Detta gäller under förutsättning att riskerna kan bedömas och kvantifieras på ett tillförlitligt sätt och ligga till grund för att beräkna den förväntade förlusten.[279]

Fyra myndigheter utfärdar och förvaltar finansiella garantier i staten: Riksgäldskontoret, Exportkreditnämnden (EKN), Sida och Boverket. Därutöver har Trafikverket ett redovisningsansvar för vissa garantier inom infrastrukturområdet, men utfärdar inte några nya garantier.

### 5.7.2 Statens utlåning

Den statliga utlåningen utgör ett komplement till kreditmarknaden. De myndigheter som är ansvariga för statens utlåning är framför allt Centrala studiestödsnämnden (CSN) och Riksgäldskontoret. De största låntagarna är studenter, statliga bolag och Riksbanken. Den statliga utlåningen kan finansieras på två sätt: med anslag eller med lån i Riksgäldskontoret. Om utlåningen finansieras med anslag hamnar hela lånebeloppet under utgiftstaket medan räntor och amorteringar redovisas mot inkomsttitel. Om utlåningen finansieras med lån i Riksgäldskontoret kommer endast eventuella subventioner att finansieras från anslag, det vill säga om avgifter inte tas ut för att täcka förväntade förluster. Hur utbetalade lån är finansierade i staten påverkar dock inte saldot för statens budget, men lån som finansieras från anslag påverkar utgiftstaket.[280]

Regeringen kan använda garantier och i vissa fall även lån för att minska konsekvenserna av finansiella kriser som uppstår i samhället. Det två tydligaste exemplen de senaste åren är den nuvarande coronapandemin och finanskrisen 2008. Ofta används kreditgarantier, men det kan även vara aktuellt med andra åtgärder, till exempel ökat garantikapital till finansiella institutioner, ändringar av insättningsgarantin eller olika former av lån där det finns förmånliga räntor och/eller återbetalningskrav.

[277] 6 kap. 3 § budgetlag (2011:203).
[278] Exempel på en ram som inte är beloppsbestämd är kapitaltäckningsgarantin till Svedab.
[279] 11 § förordning (2018:2098) om garantier och utvecklingsarbete.
[280] Av statens totala utlåning var endast 1 procent finansierad med anslag 2020.

### 5.7.3 Garanti- och utlåningsmodellen

Den ekonomiska risken vid utlåning liknar i stor utsträckning risken vid kreditgarantiverksamhet. När staten ställer ut lån med kreditrisk tas en motsvarande risk som när staten ställer ut en kreditgaranti. Skillnaden är att finansieringen av lånet i det första fallet sköts av staten via Riksgäldskontoret och i det andra fallet av en bank eller ett annat kreditinstitut. Utvecklingen av regelverket för utlåning har inneburit att statens kostnader för verksamheten har tydliggjorts.

En bärande princip i garanti- och utlåningsmodellen är att mottagaren av en statlig garanti eller ett statligt lån ska betala en avgift som motsvarar den förväntade kostnaden för staten. I det fall riksdagen beslutar om en avgift som är lägre än den förväntade kostnaden uppkommer en statlig subvention som motsvarar den uteblivna avgiftsintäkten. I budgetlagen regleras att regeringen ska lämna förslag på hur en sådan subvention ska finansieras, vilket normalt görs genom anslag.[281] När garanti- och utlåningsmodellen infördes försvann möjligheten att kringgå utgiftstaket genom att ställa ut garantier eller lån utan att beakta de kostnader det kan leda till i framtiden.

En utlåning med förväntat låg förlust får finansieras med lån i Riksgäldskontoret.[282] I förarbetena till budgetlagen tydliggörs att det inte går att fastställa hur stor den förväntade förlusten får vara för att kunna finansieras med lån.[283] Det finns flera omständigheter som bör beaktas, till exempel lånets löptid. Av förarbetena framgår även att om den förväntade förlusten bedöms överstiga 20 procent av utlånat belopp bör utlåningen finansieras med anslag.

I förarbetena till budgetlagen anges att räntan på statliga lån ska sättas till finansieringskostnaden med ett tillägg som motsvarar den förväntade kostnaden, om inte EU:s statsstödsregler kräver att räntan sätts högre eller om riksdag eller regering beslutar annorlunda. Det regleras alltså på motsvarande sätt som för garantier att regeringen ska föreslå hur mellanskillnaden ska finansieras i de fall räntan sätts lägre än statens kostnader för utlåningen. Ränteinkomster motsvarande den förväntade förlusten ska föras till ett räntekonto i Riksgäldskontoret (kreditreserv). I de fall räntan på ett lån eller avgiften för en garanti överskrider den förväntade förlusten ska den överskjutande delen[284] redovisas mot inkomsttitel.

Varje myndighet som beviljar lån eller garantier ska ha en kredit- eller garantireserv för att finansiera/täcka konstaterade förluster som kan uppstå med anledning av de lämnade lånen och garantierna. Reserven får endast användas till att finansiera konstaterade förluster avseende lån eller infriande av garantier. Konstaterade

[281] 6 kap. 4 § budgetlag (2011:203).
[282] Regleras i 7 kap. 3 § budgetlagen (2011:203).
[283] Prop. 2010/11:40.
[284] Den ränta eller avgift som överstiger förväntad förlust brukar ofta benämnas marknadsriskpremie.

förluster inkluderar kostnader för indrivning och de säkerheter som används. Det finns alltid en obegränsad kredit kopplad till reserven som regleras i myndigheternas regleringsbrev.

Den administrativa avgiften för lån och garantier ska föras till myndigheternas räntekonton och används till att finansiera de administrativa kostnaderna.

Regeringen har beslutat om kompletterade regler för hur garanti- och utlåningsmodellen ska tillämpas i enskilda verksamheter. Det kan exempelvis vara villkor för att utfärda garantier, prissättning av garantier eller när det är möjligt att subventionera avgifter. Ett exempel är förordningen (2007:656) om exportkreditgarantier, som reglerar när och på vilket sätt som EKN kan ställa ut exportkreditgarantier.

Prissättningen av garantier och lån kan påverkas av EU:s statsstödsregler, som i vissa fall kan ställa krav på att en viss verksamhet ska ta ut högre avgifter än vad som motsvarar den förväntade förlusten. Det gäller exempelvis för exportkreditgarantier där det är vanligt att EKN tar ut garantiavgifter som är högre eller lägre än den förväntade förlusten. Till den del som garantiavgiften är högre än den förväntade förlusten ska den överskjutande delen redovisas mot inkomsttitel.

### 5.7.4 Uppföljning av lån och garantier

En viktig del av den finansiella styrningen av statens garantier och utlåning är att följa upp de bemyndiganden som myndigheter har tilldelats och vilka kostnader och risker som finns i verksamheten. Regler för hur garantier och utlåning ska redovisas av respektive myndighet finns i förordningen om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB).[285]

Regeringen styrning påverkas också till stor del av reglerna för

- när ett garantiåtagande eller utlåning uppkommer
- hur garantiåtaganden och utlåning ska redovisas både initialt och löpande
- värdering för att beräkna garanti- och låneförluster.

#### *Grundläggande utgångspunkter för redovisning av statliga garantier*

Definitionen av ett garantiåtagande är avgörande för att kunna följa upp utnyttjande av garantiramen och för att fastställa när redovisningsskyldigheten uppkommer. I ESV:s föreskrifter till 5 kap. 13 § FÅB regleras att ett garantiåtagande uppkommer när en myndighet har ingått ett finansiellt garantiavtal där både ansvarigheten för garantin har inträtt och där de finansiella villkoren har fastställts. Om det finns ett

[285] ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 4 kap. 1–2 §, 5 kap. 14 § och 7 kap. 1 § förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

garantiavtal där dessa villkor inte är uppfyllda har myndigheten ingått en garantiutfästelse. Redovisningsskyldigheten uppkommer när det finns ett garantiåtagande. Vid detta tillfälle redovisas både förväntade garantiförluster som en skuld (avsättning för garantier) och rättigheten att ta ut framtida avgifter som en tillgång. Om garantiavgifter tas ut för att täcka förväntade garantiförluster för det initialt ingen resultateffekt på resultatet. Verksamhetens resultat påverkas dock av hur dessa parametrar förändras över tid.

Det förekommer att staten tillför anslag för att subventionera garantiavgifter eller den administrativa avgiften i en garantiverksamhet, men det är mindre vanligt än i statens utlåningsverksamhet. Det krävs ett bemyndigande från regeringen för att en myndighet ska kunna använda anslag för att subventionera avgifter. I dagsläget är det framför allt Sida som har rätt att subventionera avgifter för garantier i deras biståndsverksamhet, vilket regleras i förordningen om garantier för utvecklingssamarbete och under anslagsvillkoren i Sidas regleringsbrev.

### *Grundläggande utgångspunkter för redovisning av statens utlåning*

En viktig utgångspunkt i redovisningsreglerna är att fastställa när redovisningsskyldigheten uppkommer för lån och hur förväntade låneförluster ska redovisas.

De grundläggande bestämmelserna om redovisning av statens utlåning skiljer sig i viss utsträckning från motsvarande regler för näringslivet. Den främsta orsaken är att staten ofta har inbyggda subventioner i utlåningsverksamheten som regleras i lag eller förordning. Det förekommer både att utlåningen inte helt behöver återbetalas, och att kostnader som är förknippade med utlåningen inte helt behöver täckas av låntagaren. Det är alltså vanligt att staten tar ut avgifter eller räntor för att täcka samtliga kostnader som är förenade med utlåningen.

Redovisningsskyldigheten uppkommer vanligtvis när lånet betalas ut eftersom det är först vid detta tillfälle som de finansiella villkoren fastställs. Om det finns låneutfästelser påverkar dessa inte den finansiella redovisningen eftersom exempelvis räntan fastställs när lånen betalas ut. Om de finansiella villkoren för lån fastställs före lånen betalas ut finns ett derivatinstrument som bör tas upp i årsredovisningen.

Regeringen tilldelar anslag till myndigheter antingen för att finansiera hela utlåningen direkt vid utlåningstillfället, eller om utlåningen lånefinansieras för att täcka förväntade förluster och administrativa kostnader som inte finansieras av avgifter.

Redovisningen är viktig för att myndigheterna ska kunna följa upp låneramen, förväntade låneförluster och eventuella anslagsvillkor. Information om vilka

förväntade låneförluster som finns i verksamheten är bland annat viktig för att regeringen ska kunna ställa kostnaderna mot uppnådda effekter av verksamheten.

#### *Krav att redovisa en sammanställning av verksamheten i årsredovisningen*

Statens garanti- och utlåningsverksamhet kan potentiellt ha en stor påverkan på statens budget och den finansiella redovisningen, både för enskilda myndigheter och i årsredovisning för staten. År 2020 uppgick statliga garantiåtaganden för kreditgarantier och garantier för tillförsel av kapital till 448 miljarder kronor. Statens lånefodringar uppgick till 438 miljarder kronor 2020.[286]

För att det ska vara möjligt att följa upp och konsolidera verksamheten på ett enhetligt sätt finns det ett krav på att berörda myndigheter ska lämna en sammanställning över garantiverksamheten respektive utlåningsverksamheten i årsredovisningen.[287]

#### *Redovisning av garantier och lån i årsredovisning för staten*

I 10 kapitlet budgetlagen finns regler för vad årsredovisningen för staten ska innehålla. Förutom utfallet på statens budget, resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys ska den innehålla upplysningar om förväntade förluster och väsentliga risker i statens utlåning och utställda garantier.

Statens garanti- och utlåningsverksamhet är omfattande och kan få stora konsekvenser för statens budget, statens resultat och den finansiella ställningen. För att få en överblick finns en sammanställning av statens garantier och utlåning i ett eget kapitel i årsredovisningen för staten. I kapitlet finns även en riskanalys som belyser hur olika scenarier kan påverka statens budget. Riskanalysen är ett komplement till redovisningen med syfte att belysa stora oförväntade förluster.

## 5.8 Grundläggande redovisningsbestämmelser och övrig styrning

Det finns även andra finansiella befogenheter som är viktiga för den finansiella styrningen i staten. Vi tar i detta avsnitt upp grundläggande utgångspunkter för statens redovisning och varför dessa frågor är en viktig del av den finansiella styrningen. Vi tar även upp regler som rör styrning av betalningar och likviditet, förvaltning av fastigheter, överlåtelse av statens egendom och mervärdesskattefrågor.

### 5.8.1 Grundläggande redovisningsbestämmelser

Den finansiella redovisningen innefattar regler för hur transaktioner och händelser ska bokföras löpande och redovisas i årsredovisningen. En viktig utgångspunkt för reglerna är att den finansiella redovisningen ska ligga till grund för att kunna följa

[286] Skr. 2020/20:101.
[287] ESV:s föreskrifter till 7 kap. 1 § förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

upp den finansiella styrningen av både regeringen och myndigheterna. Redovisningsreglerna anger bland annat vad som ska redovisas mot anslag, vad som är investeringar och hur garanti- och låneramar följs upp. En viktig utgångspunkt är att samtliga transaktioner och händelser under året ska redovisas samt att utgifter och inkomster ska periodiseras till det år som de är hänförbara till. Fordringar och skulder värderas till det belopp som myndigheter förväntar sig att de kommer att regleras till.

Redovisningsreglerna finns i 10 kapitlet budgetlagen, i förordningen om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) och i förordningen om myndigheters bokföring. Det framgår att bokföringsskyldigheten som ligger till grund för redovisningen ska utgå från god redovisningssed. Lagar, förordningar och särskilda regeringsbeslut samt ESV:s utfärdade föreskrifter och allmänna råd ger uttryck för god redovisningssed. Redovisningsreglerna är i vissa avseenden allmänt hållna och myndigheterna måste då göra en utfyllande tolkning. En sådan tolkning bör vara förankrad i faktisk förekommande redovisning och alltså ge uttryck för en redovisningssed hos myndigheterna.

God redovisningssed i staten utvecklas bland annat genom att pröva om rekommendationerna i olika frågor som preciseras för näringslivet, kommunerna och regionerna även är relevanta för staten. Normeringen inom redovisningsområdet har också internationaliserats och harmoniserats mellan olika länder. Främst inom ramen för International Federation of Accountants (IFAC) som ger ut International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

Under den senaste tioårsperioden har medlemsländerna även diskuterat att införa gemensamma redovisningsregler inom EU, så kallade EPSAS. Det finns dock ett motstånd mot detta i många länder då detaljerade regler kan stå i konflikt med de styrmodeller som finns i enskilda medlemsländer.

### *Myndigheternas årsredovisningar*

Myndigheterna ska varje år lämna en årsredovisning till regeringen senast den 22 februari.[288] Årsredovisningen ska innehålla:

- resultatredovisning
- resultaträkning
- balansräkning
- anslagsredovisning
- noter.[289]

[288] 2 kap. 1 § förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.
[289] 2 kap. 4 § förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

För myndigheter som vart och ett under de senaste två åren har en balansomslutning och kostnader på minst en miljard kronor ska årsredovisningen även innehålla en finansieringsanalys. Finansieringsanalysen ska bland annat visa hur myndighetens verksamhet är finansierad.

Regeringen införde kravet på att alla myndigheter skulle lämna en årsredovisning i början av 1990-talet. Före budgetåret 1992/1993 var endast affärsverk och uppdragsmyndigheter skyldiga att upprätta en årsredovisning på bokföringsmässiga grunder[290]. Övriga myndigheter som var bokföringsskyldiga skulle upprätta ett förenklat årsbokslut med bokslutsrapporter.

Kravet på myndigheterna om att upprätta en finansieringsanalys i årsredovisningen fanns redan 1993 och kravet på att lämna en delårsrapport infördes under det förlängda budgetåret 1995/96. Fram till 2008 gällde dessa regler för alla myndigheter. Från och med 2008 ändrades reglerna till att mindre myndigheter inte behövde lämna en delårsrapport och att endast större myndigheter behövde upprätta en finansieringsanalys. Kravet på att upprätta delårsrapport togs bort för samtliga myndigheter från och med 2018.

### *Årsredovisning för staten*

Regeringen är skyldig att lämna en årsredovisning för staten till riksdagen senast den 15 april.[291] Vad årsredovisningen för staten ska innehålla regleras i 10 kap. 6 § budgetlagen.

Av förarbetena till budgetlagen framgår det att det internationella ramverket IPSAS i stor utsträckning kan vara vägledande även för statens redovisning. Det är dock inte lämpligt eller önskvärt att detta ramverk ensamt ska utgöra ramverket för redovisningen. Detta eftersom ramverket inte är heltäckande och inte heller i alla delar applicerbart på redovisningen i staten, på grund av den svenska statsförvaltningens uppbyggnad.[292]

För att staten ska kunna följa upp statens budget löpande under året och även kunna lämna underlag till SCB om den statliga sektorn i nationalräkenskaperna rapporterar myndigheter in ekonomiska utfall till statsredovisningen. Vilken information som myndigheterna ska rapportera in varje månad, kvartal och årsvis finns reglerat i ESV:s föreskrifter till 21 § förordningen om myndigheters bokföring. Rapporteringen sker huvudsakligen via statliga rapporteringskoder som ESV beslutar om i särskild ordning, och som myndigheterna kopplar till konton i sin bokföring.

[290] Bokföringsmässiga grunder innebär bland annat att intäkter och kostnader redovisas när den ekonomiska händelsen inträffar, oavsett när betalning sker.
[291] 10 kap. 5 § budgetlag (2011:203). Vad årsredovisningen ska innehålla och omfatta framgår av 10 kap. 6–10 §.
[292] Prop. 2010/11:40, s. 107–108.

### 5.8.2 Betalningar och rörelsekapital

Bestämmelser om hur statliga myndigheter ska hantera sina betalningar ingår också i den finansiella styrningen. Den statliga styrningen av betalningar och rörelsekapital regleras i budgetlagen, förordning (2017:170) om statliga myndigheters betalningar och medelsförvaltning (även så kallade betalningsförordningen) och kapitalförsörjningsförordningen.

För att effektivisera den statliga kassahållningen förslog regeringen 1992 att ett ränteincitament skulle införas i statlig verksamhet.[293] Redan tidigare hade vissa myndigheter med avgiftsfinansierad verksamhet haft tillgång till rörlig kredit eller ett räntekonto med kreditmöjligheter i Riksgäldskontoret, men enligt förslaget skulle samtliga myndigheter nu omfattas av räntebeläggning för anslagsmedel och andra medel som disponerades i den egna verksamheten. Riksgäldskontorets skulle sätta räntan på marknadsmässiga grunder för både in- och utlåning, det vill säga att räntan skulle baseras på Riksgäldskontorets upplåningskostnader. Myndigheterna skulle sedan disponera de ränteintäkter respektive finansiera de räntekostnader som uppstod.

Betalningsförordningen reglerar hur myndigheterna ska hantera sina betalningar, bland annat att betalningar ska göras inom det statliga betalningssystemet. Förordningen fastställer att myndigheterna ska använda de betaltjänster som upphandlats via ramavtal. Den fastställer också hur myndigheterna ska genomföra sina betalningar och att betalningar normalt ska hanteras över statens centralkonto hos Riksbanken. Myndigheterna ansvarar för sina betalningar, att de utförs i rätt tid, med rätt belopp och till rätt mottagare.

Kapitalförsörjningsförordningen reglerar också delar av statens likviditetsstyrning. Förordningen fastställer att myndigheterna ska ta upp lån hos Riksgäldskontoret för verksamhetsinvesteringar (se avsnitt 5.5.3) och att behov av rörelsekapital finansieras via räntekontokrediter. Där finns även regler för hur räntekonton och anslagsutbetalningar ska hanteras.

### 5.8.3 Förvaltning av fastigheter

Den finansiella styrningen omfattar också hur staten får äga och förvalta fastigheter. Riksdagen har beslutat om vissa grundläggande principer för statens fastighetsförvaltning.[294] Kortfattat kan dessa beskrivas på följande vis:

[293] Prop. 1992/93:100, bilaga 1, s. 113.
[294] Prop. 1991/92:44; bet. 1991/92:FiU8; rskr. 1991/92:107.

- Fastighetsförvaltningen bör så långt som möjligt drivas med ett marknadsmässigt avkastningskrav. Som minimum bör avkastningskraven för förvaltning av ändamålsfastigheter täcka kapitalkostnaderna.
- Statens ägarroll bör renodlas. Graden av kapitalbindning och avkastningen på kapitalet bör fortlöpande bli föremål för prövning.
- Styrelsens och den verkställande ledningens ansvar för fastighetsförvaltningen bör klaras ut på ett bättre sätt än vad som är möjligt i myndighetsformen. Förvaltningen bör därför företrädesvis bedrivas i aktiebolagsform. Regeringen ska företräda staten som ägare i denna typ av bolag.

En stor del av det fastighetsinnehav som statens hade i början av 1990-talet har antingen sålts eller förts över till statliga bolag, exempelvis till Akademiska hus AB och Specialfastigheter AB.[295]

Reglerna om förvaltning av fastigheter finns i förordningen (1993:527) om förvaltning av statliga fastigheter m.m.

Regeringen beslutar vilka myndigheter som ska förvalta fastigheter. Normalt framgår ett sådant bemyndigande av den fastighetsförvaltande myndighetens instruktion. I dag finns två myndigheter som har som främsta uppgift att förvalta statens fastigheter; Statens fastighetsverk som till exempel förvaltar kulturfastigheter, muséer och ambassader, samt Fortifikationsverket som förvaltar statens försvarsfastigheter. Därutöver finns ett begränsat antal myndigheter som förvaltar fastigheter eller markanläggningar som en del av sin verksamhet.

### 5.8.4 Försäljning och disposition av statlig egendom

Staten kan äga både fast och lös egendom. För att säkra egendomens värde är det viktigt att styra hur statens egendom får disponeras och säljas. Enligt 9 kap. 8 § regeringsformen förvaltar och förfogar regeringen och deras myndigheter över statens tillgångar. Riksdagen beslutar om grunderna för förvaltning och förfogande av statens tillgångar. Närmare regler om överlåtelse och disposition av försäljningsinkomster finns i 8 kapitlet budgetlagen.

Reglerna om överlåtelse av statlig egendom är uppdelat på fast respektive lös egendom. Med fast egendom avses även tomträtt samt byggnad och (mark)anläggningar som är lös egendom enligt jordabalken.

I budgetlagen har regeringen fått ett bemyndigande av riksdagen att besluta om att sälja fast egendom om värdet inte överstiger 75 miljoner kronor.[296] Regeringen

[295] Akademiska hus förvaltar fastigheter för universitet och högskolors räkning. Specialfastigheter förvaltar fastigheter åt främst Kriminalvården och Polisen.
[296] 8 kap. 2 § budgetlag (2011:203).

beslutar vilka värdegränser som ska gälla för olika fastighetsförvaltande myndigheter i förordningen (1996:1190) om överlåtelse av statens fasta egendom m.m.

När det gäller lös egendom[297] kan regeringen och deras myndigheter besluta om att sälja egendomen om den inte längre behövs för statens verksamhet eller blivit obrukbar. Reglerna gäller dock inte för försäljning av frivilligt efterfrågade varor som staten tillhandahåller som ett led i en avgiftsfinansierad verksamhet.[298] Det finns också särskilda regler som begränsar möjligheterna att sälja aktier och andelar i företag.[299]

Försäljning av statens egendom ska genomföras affärsmässigt. Det finns särskilda bestämmelser som gäller vid överlåtelse av fast egendom.[300]

Normalt har inte regeringen rätt att disponera inkomster som uppstår vid en försäljning av statens egendom. Försäljningsinkomster från fast egendom och aktier ska redovisas mot inkomsttitlar, efter att eventuella kvarstående lån för att finansiera egendomen har amorteras.[301] Myndigheter får normalt disponera försäljningsinkomster vid försäljning av tillgångar som används i myndighetens verksamhet. Om egendomen har finansierats med medel från anslag ska ett belopp som motsvarar det bokförda värdet redovisas mot inkomsttitel, medan återstående medel får disponeras i den verksamhet som tillgången har använts.[302] Myndigheterna får dock inte disponera försäljningsinkomster från egendom som har använts i en verksamhet som har upphört.

### 5.8.5 Mervärdesskatt

Den finansiella styrningen av statliga myndigheter omfattar också momsfrågor. Statliga myndigheter har inte rätt att göra avdrag för ingående moms enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Regeringen har i stället i förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (så kallade momsförordningen) gett myndigheter rätt till kompensation för ingående moms vid inköp till verksamheten. Det gäller oberoende av hur verksamheten är finansierad.

ESV kan besluta att en myndighet inte omfattas av momsförordningen om det är viktigt för att uppnå konkurrensneutralitet på marknaden där myndigheten bedriver verksamheten. Om ett företag inte har avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt bör myndighetens rätt till kompensation begränsas.[303]

[297] Med lös egendom avses all egendom som inte är fast egendom.
[298] Förordning (1996:1191) om överlåtelse av statens lösa egendom.
[299] 8 kap. 4 § budgetlag (2011:203); 5 § förordning (1996:1191) om överlåtelse av statens lösa egendom.
[300] Förordning (1996:1990) om överlåtelse om statens fasta egendom m.m.
[301] Undantag finns för aktier som har anskaffats som ett led i förvaltning som tillfallit staten genom testamente eller gåva.
[302] Det finns särskilda regler om egendom har använts i en verksamhet som riksdagen har godkänt en investeringsplan.
[303] 2 § förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

Myndigheter har inte rätt till kompensation för ingående moms för utgifter för representation eller liknande ändamål. Myndigheter har inte heller rätt till kompensation för ingående moms om inköpet omfattas av begränsningar i avdragsrätten i mervärdesskattelagen.

*Utgående mervärdesskatt*

Myndigheterna har en skyldighet att lägga på mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster enligt mervärdesskattelagens bestämmelser[304], om omsättningen avser ekonomisk verksamhet. Myndigheter ska även registrera sig för mervärdesskatt och lämna in ett skatteunderlag och betala in den utgående momsen till Skatteverket. Mervärdesskatt ska dock inte tas ut vid köp och försäljningar mellan myndigheter eller vid myndighetsutövning.

## 5.9 Utmaningar för den finansiella styrningen

I vårt insamlade material beskrivs den finansiella styrningen i huvudsak som motiverad och rimlig. Med utgångspunkt i vår analys av enkätsvar, intervjuer och skriftliga källor har vi identifierat ett antal utmaningar inom ramen för olika delområden i regeringens finansiella styrning av myndigheterna. Vi bedömer att utmaningarna snarare är av sådan karaktär att de kan hanteras genom ändrad tillämpning av den finansiella styrningen än att det är utmaningar av principiellt slag.

### 5.9.1 Utmaningar med ansvarsfördelning

Både Riksrevisionen och ESV har uppmärksammat att det finns verksamheter där ansvarsfördelningen mellan myndigheter är otydlig, exempelvis viss hantering av bidrag och vissa beställningsbemyndiganden.[305] När flera myndigheter är delaktiga i beredningen av samma ärende kan det uppstå oklarheter om vad olika myndigheter har befogenhet att besluta om och vilken information som den redovisningsansvariga myndigheten måste ha för att kunna uppfylla sitt återrapporteringskrav till regeringen.

Om flera myndigheter gör åtaganden under samma bemyndiganderam är det inte alltid tydligt hur ansvarsfördelningen ser ut mellan myndigheter. Ett exempel är om en myndighet tilldelas ett beställningsbemyndigande, medan en annan myndighet gör åtaganden som ska redovisas under bemyndigandet. Den myndighet som disponerar anslaget måste i sådana fall få information om vilka åtaganden som andra myndigheter har gjort och säkerställa att inte bemyndigandet överskrids.

I vissa fall kan en uppdelning av ansvar vara befogad, till exempel om en myndighet har en samordnande roll medan en annan är ansvarig för kontakter med

[304] När det gäller den utgående mervärdesskatten ska myndigheter alltså följa reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200).
[305] Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2019*; ESV 2017:75.

bidragsmottagaren. Det är dock viktigt att det är tydligt för alla parter hur denna ansvars- och rollfördelning ser ut mellan de olika myndigheterna. I vissa fall kan det vara lämpligt att ansvarsfördelningen mellan myndigheter regleras i förordning eller regleringsbrev, för att säkerställa att de finansiella befogenheterna inte överskrids.

### 5.9.2 Utmaningar med budgetering och redovisning av anslag

Sedan mitten av 2000-talet har redovisning och budgetering på statens budget utvecklats till att bli mer periodiserad. Intäktsmässiga skatter och avgifter infördes 2006 respektive 2012. En kostnadsmässig grund för redovisning av förvaltningsutgifter infördes 2009.

En övervägande del av statens utgifter redovisas dock fortfarande på kassamässig eller utgiftsmässig grund. Och det finns en utmaning i att avgöra vilka verksamhetskostnader som bör redovisas och budgeteras på kostnadsmässig grund. I förarbetena till budgetlagen klargjordes att det i vissa fall inte är helt givet vad som är en förvaltningsutgift respektive en övrig utgift. Klargörande kan i vissa fall behöva göras i förordning.[306] ESV bedömer att sådana klargöranden kan behöva göras även i framtiden för vissa verksamhetskostnader. Det gäller främst verksamhetskostnader där det både kan vara svårt att identifiera den förpliktande händelsen[307] och där det finns svårigheter att fastställa verksamhetens kostnader.

### 5.9.3 Utmaningar med anslagssparande

En utgångspunkt vid prövning av anslagssparande är att förekomst av sparande ska hållas under noggrann kontroll för att upprätthålla budgetdisciplin och kontroll av medelsförbrukningen. En hög flexibilitet i prövning av anslagssparande riskerar att göra det svårt för regeringen att prognostisera framtida anslagsutfall. Stora anslagssparanden innebär att riksdagens och regeringens avsikt att genomföra en viss politik, en vilja som delvis uttrycks i anslagens storlek, inte utförs i beslutad takt. Stora anslagssparanden innebär också att transparensen minskar i och med att de medel riksdagen anslagit inte utnyttjas för avsett ändamål under det år medlen anslagits. Vidare skulle medel under ett anslag som inte utnyttjas under det specifika budgetåret istället ha kunnat vara disponibla för andra åtgärder på ett annat anslag. Sammantaget är stora anslagssparanden inte i linje med principen att budgeten är ettårig.

Samtidigt har bland andra Förvaltningskommittén föreslagit att ta bort 3-procentsgränsen för myndigheternas möjligheter att behålla sitt anslagssparande. Enligt kommittén anser många bedömare att tre procent är en för låg nivå för att åstadkomma de incitament till effektiv användning av anslagsmedlen som

[306] Prop. 2010/11:40, s. 64.
[307] Förpliktande händelsen är det tillfälle då myndigheter har en skyldighet att ta upp en skuld i redovisningen.

sparmöjligheten ska ge.[308] I den förvaltningspolitiska propositionen redovisades att en majoritet av remissinstanserna tillstyrker att begränsningarna av möjligheten att disponera anslagssparande avskaffas. Regeringen konstaterade dock att vissa frågor om anslagssparande behandlas i betänkandet *En reformerad budgetlag*, och att sådana frågor därför inte behandlas i den förvaltningspolitiska propositionen.[309]

I anslutning till de förslag som regeringen lämnade i propositionen *En reformerad budgetlag* angavs att några remissinstanser ansåg att möjligheten att disponera anslagssparande bör vara större än vad 3-procentsgränsen medger. I skälen för sina förslag angav regeringen att den begränsning av anslagssparandet som finns i anslagsförordningen, och den praxis för indragningar av sparande som tillämpas, kan ses som ett uttryck för att regeringen anser att en eventuell försvagning av incitamentet till god hushållning väger lättare än omsorgen om god budgetdisciplin och god kontroll av medelsförbrukningen. Regeringens samlade bedömning är dock att det av verksamhetsrelaterade skäl även framöver behöver finnas flexibilitet för flera anslag. Därmed saknas tillräckliga förutsättningar för att i budgetlagen föreskriva en begränsning av nivån på anslagssparandet.[310]

Inom ramen för vår informationsinhämtning i detta uppdrag har ett par myndigheter framfört att den nuvarande tillämpningen av reglerna för anslagssparande bidrar till kortsiktighet och slår hårdare mot små myndigheter med litet förvaltningsanslag.

### 5.9.4 Utmaningar med avgifter

Både Riksrevisionen och ESV har uppmärksammat att det finns utrymme för att göra olika tolkningar av regleringen i avgiftsförordningen om full kostnadstäckning i de fall då regeringen beslutar om avgiftsnivån. Den praxis som tillämpas i regeringens budgetarbete innebär att full kostnadstäckning anses gälla om riksdagen eller regeringen inte uttryckligen har beslutat om något annat ekonomiskt mål.

Riksrevisionen gör tolkningen att det saknas krav på att den avgiftsbelagda verksamheten ska bedrivas med full kostnadstäckning när regeringen bestämmer avgiftens storlek i en förordning och det samtidigt inte finns ett ekonomiskt mål för verksamheten om full kostnadstäckning i myndighetens instruktion eller regleringsbrev.[311]

ESV konstaterade i rapporten *Utvecklad styrning och uppföljning av avgiftsbelagd verksamhet* att något ekonomiskt mål i regel inte anges när regeringen föreskriver om avgiftsnivån i en förordning. Enligt den praxis som tillämpas i budgetarbetet tolkas

[308] SOU 2008:118, s. 188.
[309] Prop. 2009/10:175, s. 86–87.
[310] Prop. 2010/11:40, s. 50.
[311] Riksrevisionen, *Riksrevisorns årliga rapport 2020*, s.16.

det som att full kostnadstäckning gäller, trots att regeringen formellt sett inte behöver förhålla sig till 5 § avgiftsförordningen vid sina beslut. ESV bedömer att den tolkningen ibland stämmer dåligt överens med avsikten med avgiften så som den beskrivs i förarbeten till det specifika avgiftsbemyndigandet. ESV konstaterade också att det förekommer att den förordningsreglerade avgiftsnivån under lång tid ligger på en nivå som inte leder till full kostnadstäckning och att det är i sådana situationer som tolkningsproblem oftast uppstår.[312]

I utförarledet för avgiftsbelagd verksamhet där myndigheterna disponerar intäkterna saknas i många fall det inbyggda effektivitets- och produktivitetskrav som anslagsfinansierade myndigheter åläggs genom pris- och löneomräkningen av anslag. En utmaning kan därför vara att upprätthålla motsvarande effektivitetstryck i avgiftsbelagd verksamhet där myndigheterna disponerar intäkterna.

Vid styrning med inomstatliga avgifter finns det en risk för att styrningen blir otydlig eftersom den utövas i flera led; regeringen styr den beställande myndigheten som i sin tur styr den utförande myndigheten. Den utförande myndigheten kan då få motstridiga styrsignaler, en från regeringen och en från den beställande myndigheten.[313]

### 5.9.5 Utmaningar med garantier och utlåning

Det framgår i budgetlagen att regeringen får ställa ut kreditgarantier och andra liknande åtaganden. Vad som avses med liknande åtagande är dock inte tydligt definierat, till exempel om det innebär att garantier kan ställas ut om ett infriande av garantin inte hänförs till en kreditrisk utan till en marknadsrisk. En utmaning är att den myndighet som ställer ut en garanti både behöver kunna fastställa storleken på garantiåtagandet som ska rymmas inom den garantiram regeringen har beslutat och kunna beräkna den förväntade förlusten vid marknadsrisker. De modeller som garantimyndigheter i dag använder för att beräkna förväntad förlust utgår ofta från en bedömning av kreditrisk snarare än marknadsrisk.

Det finns i dagsläget inga begränsningar för hur stora de förväntade förlusterna får vara vid utfärdande av garantier. En sådan begränsning finns när staten beviljar lån. Med andra ord finns en asymmetri i regleringen av utlåning och garantier i detta avseende. Denna asymmetri i regelverket gör att det vid hög risk kan finnas incitament att använda garantier i stället för lån.

[312] ESV 2020:58, s. 31.
[313] Ekonomistyrningsverket, *Anslagsfinansiering av Försvarets Materielverk*.

### 5.9.6 Utmaningar med beställningsbemyndiganden

Reglerna om beställningsbemyndiganden har skärpts succesivt under de senaste 20 åren. En utmaning är de nuvarande reglerna för beställningsbemyndiganden kan vara administrativt betungande och svåra att tillämpa för myndigheterna. Riksrevisionen har vid flera tillfällen uppmärksammat att det finns brister vid tillämpningen som har medfört att myndigheter har överskridit det bemyndigande som regeringen har tilldelat eller där utbetalningar sker efter det slutår som framgår av regleringsbrevet.[314]

En annan utmaning är vilken prisnivå och till vilken valutakurs som utestående åtaganden ska redovisas till i bemyndiganderedovisningen. Det gäller särskilt sådana åtaganden som ska infrias långt fram i tiden där prisnivå eller vilken valutakurs som åtaganden i utländsk valuta redovisas till får stor betydelse.

## 5.10 Sammanfattning och reflektioner

Den finansiella styrningen i staten är omfattande. Utöver regeringsformen och budgetlagen har vi inom ramen för detta arbete identifierat 15 förordningar som är av generell karaktär och centrala för myndigheterna.

Regeringens finansiella styrning av myndigheter syftar till att säkerställa att regeringen kan leva upp till de befogenheter och skyldigheter den enligt budgetlagen har gentemot riksdagen. Myndigheternas redovisning till regeringen måste vara sådan att den ger regeringen förutsättningar att vara transparent och tydlig i sin återrapportering till riksdagen.

Över tid har regeringen identifierat brister eller luckor i regelverket vilket föranlett att större ändringar genomförts, exempelvis avseende beställningsbemyndiganden och styrning av investeringar. Dessa större ändringar har i sin tur föranlett ändringar i och kompletteringar av regelverket.

I vår genomgång av de förordningar som reglerar den finansiella styrningen av myndigheterna har vi konstaterat att utvecklingen av regelverket i huvudsak inneburit en strävan efter ökad tydlighet och enhetlighet. Enhetlighet är en förutsättning för att den finansiella styrningen ska fungera. En långtgående verksamhetsanpassning skulle göra styrningen svår att överblicka och resurskrävande att genomföra. Enhetligheten kan samtidigt innebära att regelverket inte i alla delar är anpassat till myndigheternas skilda förutsättningar.

Regeringen behöver i sin styrning hitta rätt balans mellan principiella regler som är relevanta under lång tid trots förändrade förutsättningar respektive detaljerade regler.

[314] Se t.ex. Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2019*, s. 19.

För detaljerade regler riskerar att bli svåra att tillämpa och förhindra utveckling av verksamheter. Samtidigt riskerar tolkningsutrymmet att ge för stora frihetsgrader om regelverket endast håller sig på en principiell nivå.

Regelverket inom den finansiella styrningen är omfattande och utgångspunkten är att alla myndigheter under regeringen omfattas. Även om regeringen undantagit små myndigheter från viss reglering har det inom ramen för vårt arbete framkommit att det ändå kan vara utmanande för små myndigheter att upprätthålla kompetensen om regelverket och i alla delar efterleva det.

I intervjuer och den enkät vi genomfört har det framkommit att myndigheter anser att den finansiella styrningen i huvudsak är balanserad, motiverad och tydlig. Ett fåtal myndigheter har framfört att styrningen är detaljerad eller komplex, men kritiken mot den finansiella styrningen är överlag begränsad. Det övergripande intrycket är att det finns en acceptans för regeringens finansiella styrning.

Samtidigt finns det utmaningar för den finansiella styrningen. Dessa handlar bland annat om utmaningar som rör ansvarsfördelning, budgetering och redovisning av anslag, anslagssparande och avgifter.

# 6 Intern styrning och kontroll

Det är myndighetens ledning[315] som ansvarar för verksamheten inför regeringen. Ansvaret innefattar att verksamheten bedrivs effektivt och enligt gällande rätt, att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel. Därför behöver myndighetens ledning säkerställa att det finns en intern styrning och kontroll i myndigheten som fungerar på ett betryggande sätt.[316] I detta kapitel behandlar vi hur regelverket för intern styrning och kontroll har vuxit fram och syftet med det. Vi redogör vidare för utvecklingen och de utmaningar som finns.

## 6.1 Bakgrund och syftet med regleringen

### 6.1.1 Kort historik

Begreppet intern styrning och kontroll började användas i statsförvaltningen på 1990-talet och hämtades från internationella standarder.[317] Regeringen använde begreppet i en redovisning till riksdagen 1999 då man refererar revisionskritik mot en myndighet[318] och året efter förs begreppet in i en förordning.[319]

Enligt dåvarande Riksrevisionsverket (RRV) hade problem förknippade med den interna styrningen och kontrollen inom myndigheterna varit återkommande inslag i RRV:s årliga rapporter till regeringen under 1990-talet. Problemen hade bland annat handlat om områden som bidragshantering, jäv och jävsliknande situationer, ärendehantering som berör flera myndigheter och säkerhetsrutiner i it-system. RRV menade att brister i den interna styrningen och kontrollen bland annat hörde samman med att myndigheters ledningar hade delegerat ansvar utan att säkra en god uppföljning och kontroll.[320]

Regeringen tillsatte två utredningar[321] under början av 2000-talet som tillsammans med ett internt arbete i Regeringskansliet[322] ledde fram till dagens reglering som började gälla 2007 och 2008.[323] Regeringen lyfte också fram att det var av stor betydelse för internrevisionen att begreppet intern styrning och kontroll preciserades

[315] Enligt 2 § myndighetsförordningen (2007:515) leds en myndighet av en myndighetschef, en styrelse eller en nämnd.
[316] 3–4 § myndighetsförordning (2007:515).
[317] INTOSAI, 1992, *Guidelines for Internal Control*; COSO, 1992, *Internal Control*.
[318] Skr. 1999/2000:150, s. 127.
[319] 4 § förordning (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.
[320] SOU 2004:23, s.143.
[321] Dir. 2001:117 och dir. 2002:153.
[322] Det arbete som ledde fram till ds 2006:15.
[323] Internrevisionsförordningen trädde i kraft 2007, medan övrig reglering av intern styrning och kontroll trädde i kraft 2008.

i och med den nya förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll och att professionen statlig internrevision förtydligades.[324]

Utvecklingen ska också förstås mot bakgrund av riksdagens beslut att inrätta en ny revisionsmyndighet under riksdagen (Riksrevisionen) 2003 och den avveckling av RRV som följde. Detta medförde försämrade möjligheter för regeringen att få stöd med att kontrollera den statliga förvaltningen. Regeringen tillsatte ett projekt i syfte att utveckla Regeringskansliets förmåga att förse regeringen med underlag för kontroll och styrning av statsförvaltningen.[325]

Den svenska regleringen har stora likheter med internationella ramverk som beskriver arbetet med intern styrning och kontroll.[326] Även inom EU har det bedrivits ett arbete för att utveckla den interna styrningen och kontrollen avseende såväl EU-institutionernas egen verksamhet som medlemsländernas hantering av betalningar till och från EU. För EU-institutionernas budget finns bestämmelser om att budgeten ska genomföras med en effektiv och ändamålsenlig intern kontroll. EU-kommissionen har vid förhandlingar med nya kandidatländer ställt krav på en tydlig reglering av ansvar för intern styrning och kontroll.[327]

Frågan om en eventuell lagreglering av intern styrning och kontroll ingick i översynen av budgetlagen 2010. Utredningen slog då fast att någon sådan inte behövdes eftersom regeringen har befogenheten att utfärda sådana bestämmelser inom ramen för sin så kallade restkompetens.[328]

Regeringen redovisar årligen sin syn på internrevision och intern styrning och kontroll till riksdagen och har i det sammanhanget uttryckt att den ser mycket allvarligt på händelser som tyder på en bristande intern styrning och kontroll i myndigheter.[329] Finansutskottet har instämt i regeringens bedömning.[330]

### 6.1.2 Syftet med regleringen

Myndigheternas interna styrning och kontroll regleras i flera förordningar med olika detaljeringsgrad. Det övergripande syftet med regleringen är att förtydliga ansvaret för intern styrning och kontroll i staten.

Följande skäl till regleringen återfinner vi i förarbetena:

[324] Prop. 2007/08:1, s.242.
[325] Finansdepartementet, *Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet*.
[326] Se till exempel COSO (1992, 2013) Internal Control - Integrated Framework och COSO (2004) Enterprise Risk Management – Integrated Framework.
[327] SOU 2010:18, s.275.
[328] SOU 2010:18; prop. 2010/11:40; bet. 2010/11:KU14; rskr. 2010/11:177.
[329] Prop. 2017/18:1, s.774.
[330] Bet. 2017/18:FiU29, s. 9.

- Regeringen är inför riksdagen ansvarig för hur den styr riket. Det ankommer på regeringen att försäkra sig om att förvaltningen fullgör sitt verksamhetsansvar, det vill säga bedriver en effektiv verksamhet, följer lagar, förordningar och andra regler, lämnar en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering samt hushållar väl med statens medel. Det är därför av betydelse för regeringen att myndigheternas interna styrning och kontroll fungerar väl.
- Genom en förordningsreglering av intern styrning och kontroll för statliga myndigheter stärks regeringens styrning av statliga myndigheter och kraven på myndigheterna att fullgöra sitt förvaltningsansvar förtydligas.
- Ett antal uppmärksammade händelser där ledningens agerande och tillståndet i organisationen ifrågasatts har resulterat i bristande förtroende från allmänheten för såväl privata som offentliga organisationer.
- Ur ett samlat styrningsperspektiv är det angeläget att förtydliga innebörden av begreppet intern styrning och kontroll i staten, men också att tydliggöra vem som vid myndigheten har ett ansvar för att den interna styrningen och kontrollen är betryggande.
- En författningsreglering av kraven på intern styrning och kontroll stärker internrevisionen i staten och bidrar till ett förtydligande av professionen.
- Svensk statsförvaltning bör ansluta sig till den utveckling som pågår i näringslivet och i vissa andra länders förvaltningar.
- Den svenska statsförvaltningens möjligheter att motsvara de ökade krav Europeiska kommissionen ställer på medlemsstaterna underlättas. För att minska risken för felaktiga utbetalningar av EU-budgeten kräver kommissionen att medlemsstaterna har systematiska metoder för intern kontroll samt försäkrar densamma.[331]

Den interna styrningen och kontrollen är del av myndighetens inre liv, då den syftar till att säkerställa att myndigheten fullgör de krav som finns på myndigheten. Samtidigt är en fungerande intern styrning och kontroll på myndigheterna en förutsättning för genomförandet av regeringens politik, för styrkedjan och för ansvarsutkrävande.[332] Den interna styrningen och kontrollen i staten är därmed en del av relationen mellan regeringen och myndigheterna, men indirekt viktig även för riksdagen.

[331] Ds 2006:15; Finansdepartementet, 2007-03-30, *Underlag för gemensam beredning av en ny myndighetsförordning*.
[332] Prop. 2006/07:1, avsnitt 9.5; prop. 2014/15:1, avsnitt 12.4; prop. 2015/16:1, volym 1b, avsnitt 12.5; prop. 2016/17:1, volym 1b, avsnitt 12.4.

## 6.2 Regelverket och dess tillämpning

### 6.2.1 Regelverket för intern styrning och kontroll består av flera förordningar

Intern styrning och kontroll i staten regleras för myndigheter under regeringen i flera olika förordningar. En del av regelverket gäller för *alla* förvaltningsmyndigheter under regeringen, medan andra bara gäller *vissa*.

Följande förordningar gäller som huvudregel alla:

- Myndighetsförordningen (2007:515)[333] som reglerar ansvaret för verksamheten och för intern styrning och kontroll
- Lagar och förordningar som reglerar olika typer av riskhantering
- Förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring som reglerar att det ska finnas en viss organisation och vissa rutiner för myndighetens tillgångar.

Utöver ovanstående gäller även följande förordningar för de 71 myndigheter som regeringen beslutat ska ha internrevision (så kallade internrevisionsmyndigheter[334]):

- Förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll reglerar ett antal moment eller perspektiv som ska finnas i internrevisionsmyndigheternas process för intern styrning och kontroll
- Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag reglerar hur internrevisionsmyndigheterna ska bedöma sin interna styrning och kontroll i årsredovisningen
- Internrevisionsförordningen (2006:1228) reglerar internrevisionens roll att granska och lämna förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll.

### 6.2.2 Myndighetsförordningen reglerar ansvaret för intern styrning och kontroll

Myndighetsförordningen reglerar bland annat det som brukar benämnas ledningens verksamhetsansvar[335] samt att det vid myndigheten ska finnas en intern styrning och

[333] Motsvarande bestämmelse finns även i andra förordningar. I 2 kap. 2 § högskoleförordningen (1993:100) regleras ansvaret för högskolor. För några andra myndigheter regleras ansvaret för intern styrning och kontroll i myndighetens instruktion, medan vissa myndigheter har undantag från bestämmelserna om intern styrning och kontroll i myndighetsförordningen (2007:515). För beskrivning av hur ansvaret är reglerat, se ESV 2020:20, avsnitt 3.2.
[334] En internrevisionsmyndighet ska enligt sin instruktion eller annat regeringsbeslut tillämpa internrevisionsförordningen (2006:1228). Dessa myndigheter ska också tillämpa kompletterande regler för intern styrning och kontroll. Den 1 januari 2021 fanns det 71 internrevisionsmyndigheter, se Ekonomistyrningsverket, *Myndigheter som ska följa internrevisionsförordningen*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/internrevision/internrevisionsmyndigheter/. I kapitel 7 beskriver vi vad som utmärker internrevisionsmyndigheterna.
[335] 3 § myndighetsförordning (2007:515). Verksamhetsansvaret innebär att verksamheten ska bedrivas effektivt och enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av EU-medlemskapet, att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel. Kraven som ställs på verksamheten kan också kallas verksamhetskraven, se ESV 2011:9.

kontroll som fungerar på ett betryggande sätt.[336] Den uttryckliga regleringen av myndighetsledningens ansvar för intern styrning och kontroll är ny sedan den föregående verksförordningen (1995:1322).[337] Regeringen har med myndighetsförordningen tydliggjort ansvarsförhållandena inom myndigheten och att myndighetens ledning bär det yttersta ansvaret inför regeringen.[338]

Vad som är en betryggande intern styrning och kontroll i myndighetsförordningens mening är inte fastslaget. Förarbetena till förordningen angav att det inte var möjligt att närmare reglera hur den interna styrningen och kontrollen ska vara utformad eftersom myndigheters verksamheter varierar så mycket. Samtidigt framkommer det att en effektiv intern styrning och kontroll omfattar en *bedömning av riskerna* i verksamheten, *kontroller eller åtgärder* utformade för att täcka dessa risker samt uppföljning och *utvärdering* av den interna styrningen och kontrollen i syfte att kunna utveckla och förbättra den.[339] Det är några av de moment som återkommer i förordningen om intern styrning och kontroll.

Myndighetsförordningen reglerar även sådant som kan samlas i begreppet ”intern miljö”, det vill säga myndighetens organisering och kultur. Myndighetens ledning kan säkerställa en betryggande intern styrning och kontroll bland annat genom att

- besluta en arbetsordning
- i arbetsordningen besluta de närmare föreskrifter som behövs om myndighetens organisation, arbetsfördelningen mellan styrelse och myndighetschef, delegeringen av beslutanderätt inom myndigheten, handläggningen av ärenden och formerna i övrigt för verksamheten
- besluta en verksamhetsplan för myndigheten
- fortlöpande utveckla verksamheten
- följa sådana förhållanden utanför myndigheten som har betydelse för verksamheten
- se till att de anställda är förtrogna med målen för verksamheten
- skapa goda arbetsförhållanden och ta till vara och utveckla de anställdas kompetens och erfarenhet.[340]

### 6.2.3 Riskhantering är en central del av den interna styrningen och kontrollen

Enligt förarbetena till myndighetsförordningen omfattar en effektiv intern styrning och kontroll en bedömning av riskerna i verksamheten, kontroller utformade för att hantera dessa risker samt uppföljning och utvärdering av den interna styrningen och

[336] 4 § 4 myndighetsförordning (2007:515). Paragrafen räknar upp de uppgifter som myndighetens ledning inte kan delegera till någon annan inom myndigheten.
[337] SOU 2004:23, kapitel 9 och verksförordning (1995:1322).
[338] SOU 2004:23;Finansdepartementet, 2007-03-30, *Underlag för gemensam beredning av en ny myndighetsförordning*.
[339] SOU 2004:23, avsnitt 9.5; Finansdepartementet, 2007-03-30, *Underlag för gemensam beredning av en ny myndighetsförordning*, avsnitt 11.4.
[340] 4–8 § myndighetsförordning (2007:515).

kontrollen i syfte att kunna utveckla och förbättra den.[341] Att analysera risker, vidta åtgärder och följa upp kallas med ett samlat begrepp för riskhantering.

Varje myndighet utformar sin riskhantering på det sätt som passar myndigheten bäst utifrån de krav som finns i regleringen. Mycket översiktligt kan vi beskriva riskhantering som att myndigheten i förväg utifrån bästa förmåga analyserar de risker som myndigheten och verksamheten står inför. Därefter ska myndigheten vidta åtgärder för de risker som myndigheten inte bedömer sig kunna acceptera.

Det finns ett antal lagar och förordningar som reglerar olika typer av risker i myndigheternas interna verksamhet. Exempel på sådan reglering är:

- arbetsmiljölagen (1977:1160)
- 9 § anslagsförordningen (2011:223)
- 9 § förordningen (2017:170) om statliga myndigheters betalning och medelsförvaltning
- 3 § förordningen (1995:1300) om statliga myndigheters riskhantering
- 8 § förordningen (2015:1052) om krisberedskap och bevakningsansvariga myndigheters åtgärder vid höjd beredskap
- förordningen (2011:211) om utlåning och garantier
- säkerhetsskyddsförordningen (2018:658)
- dataskyddsförordningen (GDPR)[342].

Dessutom finns bestämmelser om riskanalys i 3–6 § förordningen om intern styrning och kontroll som gäller för internrevisionsmyndigheterna. Vi återkommer till det i avsnitt 6.2.5.

### 6.2.4 Organisation och rutiner för myndighetens tillgångar

Till en myndighets interna styrning och kontroll hör också de krav på organisation och rutiner som finns i 22 § förordningen om myndigheters bokföring. Där framgår att det ska finnas en organisation och rutiner så att en tillförlitlig redovisning främjas och förvaltade tillgångar skyddas.[343] Det är ett förvaltningskrav som kompletterar krav och uppgifter som finns i myndighetsförordningen.[344]

[341] SOU 2004:23, avsnitt 9.5; Finansdepartementet, 2007-03-30 *Underlag för gemensam beredning av en ny myndighetsförordning,* avsnitt 11.4.
[342] Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/ 679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/ 46/ EG (allmän dataskyddsförordning).
[343] Förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring ska tillämpas av myndigheter som lyder omedelbart under regeringen. En liknande bestämmelse fanns också i 20 § 1 bokföringsförordningen (1979:1212) som föregick förordningen om myndigheters bokföring.
[344] Kravet på organisation och rutiner i syfte att främja en tillförlitlig redovisning och skydd av förvaltade tillgångar har också en tydlig koppling till de krav som finns i 2 § förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll, om att förebygga att verksamheten utsätts för korruption, otillbörlig påverkan, bedrägerier och andra oegentligheter.

Av ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 22 § förordningen om myndigheters bokföring framgår bland annat att myndigheten ska besluta om behörighet att förfoga över myndighetens medel. Föreskrifterna innehåller vidare regler om inventering av tillgångar och hur bokföringen och betalningar ska stämmas av. De allmänna råden handlar om utformningen av myndighetens organisation och rutiner, till exempel att uppgifter och ansvar bör fördelas så att ingen person ensam kan handlägga ett ärende med ekonomiska konsekvenser.

### 6.2.5 Bestämmelser för internrevisionsmyndigheterna

Utöver den reglering som beskrivits i föregående avsnitt ska internrevisionsmyndigheterna också tillämpa

- förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll
- 2 kap. 8 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag
- internrevisionsförordningen (2006:1228).

Tillsammans med myndighetsförordningen utgör förordningarna ett samverkande regelverk. Vi redogör nedan för de två första förordningarna i förteckningen. Internrevisionsförordningen redogör vi för i kapitel 7.

Vi kan av förarbetena konstatera att det samverkande regelverket enbart ska tillämpas av de förvaltningsmyndigheter under regeringen som ska inrätta internrevision, för att inte belasta små myndigheter med en ökad administration.[345]

#### *Ansvar och moment i förordningen om intern styrning och kontroll*

Förordningen om intern styrning och kontroll knyter inledningsvis an till det ansvar som enligt myndighetsförordningen ligger på myndighetens ledning. Den anger också ett syfte med den interna styrningen och kontrollen. Det framgår att *myndighetsledningen ansvarar* för att det vid myndigheten finns en process för intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt. Processen ska säkerställa att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör sina uppgifter, uppnår verksamhetens mål och uppfyller kraven i 3 § myndighetsförordningen (verksamhetskraven).

Processen för intern styrning och kontroll ska förebygga att verksamheten utsätts för *korruption, otillbörlig påverkan, bedrägeri och andra oegentligheter*. Myndighetsledningen ska vidare säkerställa att det inom myndigheten finns en *god intern miljö* som skapar förutsättningar för en väl fungerande process för intern styrning och kontroll.

Förordningen anger också en process för riskhantering med några moment. Myndigheterna ska göra en *riskanalys* i syfte att identifiera omständigheter som

[345] Ds 2006:15.

utgör en väsentlig risk för att myndigheten inte ska kunna fullgöra sina uppgifter, uppnå verksamhetens mål och uppfylla verksamhetskraven. Med ledning av riskanalysen ska myndigheten vidta de *åtgärder* som är nödvändiga för att myndigheten med rimlig säkerhet ska kunna fullgöra sina uppgifter, uppnå verksamhetens mål och uppfylla verksamhetskraven. Den interna styrningen och kontrollen ska systematiskt och regelbundet *följas upp* och bedömas. Vid bedömningen ska iakttagelser som lämnas vid extern revision och internrevision beaktas. Förordningen innehåller också ett dokumentationskrav. Det är riskanalysen och de åtgärder som vidtas med anledning av analysen som ska *dokumenteras* i den utsträckning som är nödvändig för myndighetens uppföljning och bedömning av om den interna styrningen och kontrollen är betryggande.[346]

Av ESV:s föreskrifter till förordningen framgår att myndigheten vid behov ska uppdatera den genomförda riskanalysen för att säkerställa att den omfattar de aktuella omständigheter som utgör en väsentlig risk. Det framgår också att berörda myndigheter ska samarbeta om en åtgärd kan vidtas på annan myndighet än den som löper risken.[347] Myndighetens uppföljning ska omfatta om de vidtagna åtgärderna fungerar som det var tänkt.

Av de allmänna råden framgår att myndigheten bör integrera processen för intern styrning och kontroll med verksamhetens övriga styrning i den utsträckning myndigheten bedömer att det är lämpligt.[348] Vidare finns allmänna råd om riskhanteringen och hur den ska dokumenteras. De allmänna råden förklarar också vissa begrepp i förordningen, som rimlig säkerhet, väsentlig risk samt vad myndighetens interna miljö innefattar.[349]

### *Den interna styrningen och kontrollen ska bedömas i årsredovisningen*

Ledningen för internrevisionsmyndigheterna ska i anslutning till underskriften i årsredovisningen redovisa en bedömning av om den interna styrningen och kontrollen har varit betryggande under den period som årsredovisningen avser. Det framgår också att väsentliga brister[350] kortfattat ska redovisas i de fall

[346] 2–6 § förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.
[347] Samarbetet om åtgärder motiveras av att det kan vara oklart var en myndighets ansvar börjar och den andres slutar. Samarbetet syftar också till att ta till vara de fördelar som kan vinnas på samarbetet, se ESV 2012:17.
[348] Rådet att integrera den interna styrningen och kontrollen med övrig styrning syftar till att underlätta och effektivisera myndigheternas interna styrning och kontroll, se ESV 2018:20.
[349] Ekonomistyrningsverket, EA-boken, *Om EA-boken 2021*, https://www.esv.se/publicerat/ea-boken/, Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll. Det finns föreskrifter till 3–5 och 7 § och allmänna råd till 2–4 och 6 § förordningen om intern styrning och kontroll.
[350] Med väsentlig brist avses brister i den interna styrningen och kontrollen för hela eller någon del av verksamheten och som berör myndighetsledningens ansvar för verksamheten inför regeringen. Se Ekonomistyrningsverket, *Redovisa bedömningen om den interna styrningen och kontrollen har varit betryggande*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/myndighetsledningens-ansvar/redovisa-bedomning/.

myndighetsledningen bedömer att det har funnits brister i den interna styrningen och kontrollen.[351]

Bestämmelsen infördes i förordningen om årsredovisning och budgetunderlag samtidigt som förordningen om intern styrning och kontroll infördes, den 1 januari 2008. Som motiv anfördes bland annat att en sådan bedömning skulle tydliggöra vem som är ansvarig för den interna styrningen och kontrollen.[352]

Av ESV:s föreskrifter framgår att det finns två alternativa bedömningsmeningar som myndighetens ledning får välja mellan:

- Ledningen bedömer att den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten har varit betryggande under den period som årsredovisningen avser, eller
- Ledningen bedömer att det har funnits brister i den interna styrningen och kontrollen under den period som årsredovisningen avser.

I de fall det har funnits brister framgår det också enligt föreskrifterna att bristerna ska redovisas kortfattat och i punktform. Av redovisningen ska det framgå när bristerna har förekommit. Det finns också allmänna råd om hur myndigheten bör redovisa den interna styrningen och kontrollen i årsredovisningen.[353]

### 6.2.6 Myndigheternas tillämpning av regelverket

Vår enkät till myndigheter visar att flertalet myndigheter, såväl internrevisionsmyndigheter som övriga myndigheter, uppfattar regleringen av den interna styrningen och kontrollen som rimlig eller tydlig. Vissa myndigheter anger att den ger ett gott stöd i myndighetens arbete med den interna styrningen och kontrollen. I myndigheternas svar görs också bedömningar som att flexibiliteten i regelverket är funktionell, samt att regleringen är välutformad, bra och ändamålsenlig. Andra myndigheter konstaterar i sina svar bland annat att regelverket gör riskarbetet tydligt och sätter fokus på relevanta frågor. Bara en myndighet i vårt urval (1 av 21) anser att regleringen av intern styrning och kontroll är otydlig och att den inte är ett bra stöd för verksamheten.

Sedan 2016 lämnar ESV årligen till regeringen en redovisning över den statliga internrevisionen och internrevisionsmyndigheternas interna styrning och kontroll. Av de redovisningarna framgår att de allra flesta myndigheter anger att de har en betryggande intern styrning och kontroll. ESV har vidare gjort bedömningen att myndigheterna tillämpar bestämmelserna om intern styrning och kontroll i mycket

[351] 2 kap. 8 § tredje stycket förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.
[352] Ds 2006:15. Promemorian föreslog dock att bedömningen skulle regleras i förordningen om intern styrning och kontroll. Även Internrevisionsutredningen hade lämnat ett liknande förslag i sitt betänkande SOU 2003:93.
[353] Ekonomistyrningsverket, EA-boken, *Om EA-boken 2021*, https://www.esv.se/publicerat/ea-boken/, Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

hög utsträckning. ESV:s bedömning bygger på de självvärderingar som myndigheterna har gjort.[354]

### 6.2.7 Kritik mot regleringen av intern styrning och kontroll

Det finns kritik mot hur regleringen av den interna styrningen och kontrollen i staten är utformad. Vi sammanfattar kritiken här.

#### *Intern styrning och kontroll innebär granskning och New Public Management-inspirerad styrning*

Som framgått av avsnitt 3.1.2 ses intern styrning och kontroll som ett exempel på en ökad granskning av statlig verksamhet. Det ses även som en del av den managementorienterade styrning som samlas under begreppet New Public Management (NPM). Reglerna för intern styrning och kontroll ses i kritiken som en del av en ambition att inordna alla statliga verksamheter i likformiga system för styrning och kontroll. Denna ambition att hålla samman staten har medfört att systemen har blivit alltför uniforma, stelbenta och blinda för verksamheters olika egenskaper och förutsättningar.[355] Vidare menar kritiker att förordningen om intern styrning och kontroll och förekomsten av riskanalyser kan kategoriseras som sådan styrning som präglas av NPM-inspirerade idéer. Kritikerna anser att styrningen har införts på ett okritiskt sätt i staten, utan att kostnaderna som medföljt har uppmärksammats.[356]

#### *Kostnaden och nyttan med tillämpningen av regelverket*

Det finns också en diskussion om regleringen av den interna styrningen och kontrollen verkligen tillför något värde. Till exempel lämnade Innovationsrådet 2013 förslag om att förenkla det regelverk som myndigheterna har att följa. Innovationsrådet lyfte fram förordningen om intern styrning och kontroll som ett exempel på ett regelverk som man menade utgjorde en onödigt stor pålaga för många myndigheter. Baserat på workshopar med generaldirektörer drog Innovationsrådet slutsatsen att processen för att identifiera och hantera risker som stadgas i förordningen många gånger inte uppfattades som ändamålsenlig. Det upplevdes vidare som betungande att svara mot förordningens krav och att det kunde ifrågasättas om förordningen verkligen bidrog till att skapa den nödvändiga kontroll som avses.[357]

Statskontoret drog 2016 liknande slutsatser och lämnade förslag på hur administrationen på myndigheterna kunde minska (se avsnitt 3.1.2). Bland annat

[354] ESV 2017:14; ESV 2018:34; ESV 2019:26; ESV 2020:20; ESV 2021:14. För ytterligare information om hur myndigheterna tillämpar regelverket hänvisar vi till redovisningen i ESV 2021:14.
[355] Jacobsson, Bengt och Sundström, Göran, Mönster i granskningssamhället.
[356] Ahlbäck Öberg, Shirin och Sundström, Göran, Förvaltningspolitikens organisering.
[357] SOU 2013:40.

föreslog Statskontoret att regeringen skulle upphäva förordningen om intern styrning och kontroll. Skyldigheten att ha en god intern styrning och kontroll reglerades redan i myndighetsförordningen och det fanns enligt Statskontoret ingen anledning att särskilt reglera processen i en förordning eller i föreskrifter.[358]

## 6.3 Utvecklingen av den interna styrningen och kontrollen

Intern styrning och kontroll i staten har utvecklats och förändrats över tid. Förändringarna gäller både regelverket och hur det har tillämpats av myndigheterna.

### 6.3.1 Regelverket har förändrats främst för internrevisionsmyndigheterna

Regleringen av den interna styrningen och kontrollen har genomgått några förändringar sedan 2007 då ansvaret för den interna styrningen och kontrollen reglerades. Flest förändringar har det varit för internrevisionsmyndigheterna. Vi kan också se att det har skett en ökad reglering av bestämmelser om olika riskanalyser som myndigheterna ska göra utifrån olika förordningar.[359] Vi har inte funnit att dessa förändringar har motiverats utifrån den interna styrningen och kontrollen, utan snarare utifrån att riskanalys setts som en metod för att till exempel öka krisberedskapen och skyddet av vissa uppgifter. Myndighetsförordningen, som reglerar ledningens ansvar för den interna styrningen och kontrollen, har däremot inte ändrats sedan den beslutades 2007.

#### *Ändringar i förordningen om intern styrning och kontroll*

Regeringen beslutade 2018 om ändringar i förordningen om intern styrning och kontroll. Vi redogör för skillnaderna mellan den tidigare och den ändrade förordningen i tabell 6.1.

[358] Statskontoret 2016:19.

[359] Efter 2007 har följande förordningar beslutats vilket påverkar olika riskanalyser som myndigheter genomför: anslagsförordning (2011:223), förordning (2017:170) om statliga myndighetens betalningar och medelsförvaltning, förordning (2015:1052) om krisberedskap och bevakningsansvariga myndigheters åtgärder vid höjd beredskap, förordning (2011:211) om utlåning och garantier, säkerhetsskyddsförordning (2018:658) och Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning).

***Tabell 6.1. Förändringar 2018 i förordningen om intern styrning och kontroll***

| Paragraf | Förordning (2007:803) om intern styrning och kontroll | Förordning (2018:1343) om ändring i förordning (2007:803) om intern styrning och kontroll |
|---|---|---|
| 2 | Med intern styrning och kontroll avses den process som syftar till att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör de krav som framgår av 3 § myndighetsförordningen (2007:515).<br>I 3–6 § § anges de moment som skall ingå i denna process. | Myndighetsledningen ansvarar för att det finns en process för intern styrning och kontroll vid myndigheten som fungerar på ett betryggande sätt. Denna process ska säkerställa att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör sina uppgifter, uppnår verksamhetens mål och uppfyller kraven i 3 § myndighetsförordningen (2007:515).<br>Processen för intern styrning och kontroll ska även förebygga att verksamheten utsätts för korruption, otillbörlig påverkan, bedrägeri och andra oegentligheter.<br>Myndighetsledningen ska säkerställa att det inom myndigheten finns en god intern miljö som skapar förutsättningar för en väl fungerande process för intern styrning och kontroll. |
| 3 | En riskanalys skall göras i syfte att identifiera omständigheter som utgör risk för att de krav som framgår av 3 § myndighetsförordningen (2007:515) inte fullgörs. | En riskanalys ska göras i syfte att identifiera omständigheter som utgör en *väsentlig* risk för att myndigheten inte ska kunna fullgöra sina uppgifter, uppnå verksamhetens mål och uppfylla kraven i 3 § myndighetsförordningen (2007:515). |
| 4 | Rubrik: Kontrollåtgärder<br>Med ledning av riskanalysen skall åtgärder vidtas som är nödvändiga för att de krav som framgår av 3 § myndighetsförordningen (2007:515) skall fullgöras med rimlig säkerhet. | Rubrik: Åtgärder<br>Med ledning av riskanalysen ska de åtgärder vidtas som är nödvändiga för att myndigheten med rimlig säkerhet ska kunna fullgöra sina uppgifter, uppnå verksamhetens mål och uppfylla kraven i 3 § myndighetsförordningen (2007:515). |
| 6 | Riskanalysen enligt 3 §, kontrollåtgärderna enligt 4 § samt uppföljningen och bedömningen enligt 5 § skall dokumenteras. | Riskanalysen och de åtgärder som vidtas med anledning av analysen ska dokumenteras i den utsträckning som är nödvändig för myndighetens uppföljning och bedömning av om den interna styrningen och kontrollen är betryggande. |

***Källa:*** *Regeringskansliets rättsdatabaser.*

Av tabell 6.1 framgår att regeringen 2018 förtydligade myndighetsledningens ansvar att det finns en process för intern styrning och kontroll. Det framgår också att processen syftar till att myndigheten med rimlig säkerhet ska fullgöra sina uppgifter, uppnå verksamhetens mål och uppfylla verksamhetskraven, i stället för att som tidigare bara fullgöra verksamhetskraven. Vidare har regeringen lagt till att processen för intern styrning och kontroll ska förebygga att verksamheten utsätts för korruption och oegentligheter, samt att ledningen ska säkerställa att det inom myndigheten finns en god intern miljö.

Ändringarna har också inneburit att myndigheternas riskanalys ska omfatta *väsentliga* risker, i stället för som tidigare alla de omständigheter som utgjorde en

risk. Dokumentationskravet minskades samtidigt som dokumentationen fick ett syfte, nämligen att den ska ske i den utsträckning som myndigheten behöver för att följa upp och bedöma om den interna styrningen och kontrollen är betryggande.

### *Ändringar i bedömningen av den interna styrningen och kontrollen*

Regleringen av hur den interna styrningen och kontrollen ska bedömas ändrades också 2018. Ändringarna, som framgår av tabell 6.2, handlade om vilken period som ledningens bedömning av den interna styrningen och kontrollen ska omfatta (efter ändringen: den period som årsredovisningen avser) samt ett tillägg om att väsentliga brister i den interna styrningen och kontrollen ska redovisas kortfattat.

***Tabell 6.2. Förändringar 2018 i 2 kap 8 § förordningen om årsredovisning och budgetunderlag***

| Paragraf | Förordningen (2007:604) om ändring i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag | Förordningen (2018:1342) om ändring i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag |
|---|---|---|
| 2 kap 8 § 3 st | Ledningen vid de förvaltningsmyndigheter under regeringen som omfattas av förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll skall i anslutning till underskriften i årsredovisningen lämna en bedömning av huruvida den interna styrningen och kontrollen är betryggande. | Ledningen vid de förvaltningsmyndigheter under regeringen som omfattas av förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll ska i anslutning till underskriften i årsredovisningen redovisa en bedömning av om den interna styrningen och kontrollen har varit betryggande under den period som årsredovisningen avser. Om ledningen bedömer att det har funnits brister i den interna styrningen och kontrollen, ska väsentliga brister kortfattat redovisas. |

***Källa:*** *Regeringskansliets rättsdatabaser.*

### *Ändringarna syftar till att verksamhetsanpassa och effektivisera*

Syftet med förändringarna 2018 är att verksamhetsanpassa regelverket genom att göra det tydligt att processen för myndigheternas interna styrning och kontroll är ledningens ansvar. Den interna styrningen och kontrollen ska inriktas mot att myndigheten ska fullgöra sina uppgifter och mål i enlighet med kraven i myndighetsförordningen. Den administrativa bördan ska minska då det har förtydligats att den interna styrningen och kontrollen ska avse väsentliga risker och då dokumentationskravet har anpassats till att omfatta myndigheternas behov. Vidare ska myndigheternas process för intern styrning och kontroll omfatta skydd mot korruption och bedrägerier. Regeringen har även tydliggjort vad

myndighetsledningens bedömning av den interna styrningen och kontrollen som finns i myndighetens årsredovisning ska avse.[360]

Det finns ingen information över hur myndigheterna tillämpar de ändrade reglerna eller om det önskade syftet med regeländringarna har uppnåtts. Det finns däremot indikationer på att förändringarna för internrevisionsmyndigheterna uppfattas positivt. I myndigheternas svar på vår enkät kommenterar fyra av tolv internrevisionsmyndigheter förändringarna, varav tre gör det i positiva termer. Myndigheterna bedömer att ändringarna har gett en effektivare process och ett större fokus på relevanta frågor. En myndighet har däremot lyft fram några delar i regleringen (brist, intern miljö) som otydliga. Enligt myndigheten försvårar otydligheten för myndighetsledningen att ta sitt ansvar.

#### *ESV:s föreskrifter har förändrats till antal och innehåll*

Omfattningen av ESV:s föreskrifter och allmänna råd till förordningen om intern styrning och kontroll har varierat över tid, där föreskrifterna och de allmänna råden först ökade i omfattning för att sedan minska något. I vissa fall har den ökande regleringen motiverats av ESV:s iakttagelser i olika regeringsuppdrag.[361] I andra fall har förändringar skett i syfte att minska regleringen av den interna styrningen och kontrollen. Föreskrifterna och de allmänna råden har innehållit definitioner och praktisk vägledning i olika moment i den interna styrningen och kontrollen, eftersom myndigheterna initialt efterfrågade detta. Samtidigt har föreskrifterna och de allmänna råden gett myndigheterna ett utrymme att själva utforma sina processer, givet de obligatoriska moment som framgått av förordningen.[362]

Utvecklingen av ESV:s föreskrifter och allmänna råd till hur myndigheternas ska bedöma den interna styrningen och kontrollen i årsredovisningen har sammantaget inneburit en ökad reglering av hur myndigheterna ska redovisa aktuella brister i den interna styrningen och kontrollen.[363] Ett skäl har varit att förtydliga vilken typ av information om den interna styrningen och kontrollen som är väsentlig för regeringen som är årsredovisningens mottagare.[364]

### 6.3.2 Utveckling och problem i myndigheternas tillämpning

Vi ser flera tecken på att internrevisionsmyndigheternas tillämpning av regelverket har utvecklats positivt över tid, men också att det funnits problem i enskilda

[360] Prop. 2018/19:1, Förslag till statens budget för 2019, finansplan och skattefrågor, avsnitt 11.3.
[361] Se till exempel ESV 2010:7.
[362] Analys av Ekonomistyrningsverkets cirkulärserie över föreskrifter och allmänna råd till förordningen om intern styrning och kontroll, det vill säga ESV Cirkulär 2007:6, ESV Cirkulär 2010:4, ESV Cirkulär 2012:8, ESV Cirkulär 2014:4, ESV Cirkulär 2015:5 och ESV Cirkulär 2018:3.
[363] Analys av Ekonomistyrningsverkets cirkulärserie över föreskrifter och allmänna råd till 2:8 förordningen om årsredovisning och budgetunderlag, det vill säga ESV Cirkulär 2007:14, ESV Cirkulär 2010:2, ESV Cirkulär 2015:1 och ESV Cirkulär 2018:6.
[364] ESV 2018:20, avsnitt 5.8; Ekonomistyrningsverket, *Remiss Ekonomistyrningsverkets förslag på nya föreskrifter och allmänna råd*.

myndigheters arbete med intern styrning och kontroll. Samtidigt visar vår analys att det finns lite information om hur myndigheter utan krav på internrevision har arbetat med sin interna styrning och kontroll.

### *Internrevisionsmyndigheternas tillämpning var inledningsvis bristande*

Internrevisionsmyndigheternas tillämpning av förordningen om intern styrning och kontroll var inledningsvis bristande. Riksrevisionen konstaterade 2008 att myndigheternas riskanalyser var ofullständiga, att kontrollåtgärderna inte utgick från riskanalyserna och att uppföljningen var otillräcklig. Vidare fanns brister i myndigheternas dokumentation och exempel där förutsättningarna för arbetet med intern styrning och kontroll på myndigheter var otillräckliga.[365] Riksrevisionen bedömde året därpå (2009) att det hade skett en förbättring. Arbetet med intern styrning och kontroll hade fortsatt på myndigheterna och en majoritet hade kommit längre.[366]

Statskontoret konstaterade också i en tidig studie av Centrala studiestödsnämndens, Arbetsförmedlingens och Försäkringskassans interna styrning och kontroll att det fanns en mängd risker för felaktiga utbetalningar på de tre myndigheterna trots en till synes god intern styrning och kontroll.[367]

### *Det har funnits problem i myndigheternas interna styrning och kontroll*

ESV har över tid analyserat den interna styrningen och kontrollen på några myndigheter: Försvarsmakten, Sida, Åklagarmyndigheten, Statens energimyndighet och Sametinget. Alla de analyserade myndigheterna, förutom Sametinget, är internrevisionsmyndigheter. ESV:s rapporter visar att det har funnits problem i de analyserade myndigheternas interna styrning och kontroll. De har kunnat stärka sin interna styrning och kontroll genom att förtydliga ansvaret och befogenheterna inom myndigheterna. Det har också handlat om att stärka kompetensen hos nyckelfunktioner och att integrera den interna styrningen och kontrollen med styrningen och uppföljningen av verksamheten och ekonomin. Även frågor som rör myndighetens interna miljö återkommer som förbättringsområden liksom behovet av att ledningen tydliggör sin förväntan på den egna myndighetens interna styrning och kontroll. Alla rapporter visar emellertid inte på problem i de analyserade myndigheternas interna styrning och kontroll. En analys av Sida visar att myndigheten har en process för intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt.[368]

[365] RiR 2009:8.
[366] RiR 2010:12.
[367] Statskontoret, *Fångar FISKEN fel? Betydelsen av intern styrning och kontroll för att motverka felaktiga utbetalningar*.
[368] ESV 2008:19; ESV 2009:7; ESV 2010:14; ESV 2010:28; ESV 2011:16; ESV 2014:24; ESV 2017:6; ESV 2020:47.

### *Tecken på förbättringar i tillämpningen*

I en rapport från 2010 drog ESV slutsatsen att regelverkets inverkan på myndigheternas interna styrning och kontroll i huvudsak varit positiv. Regelverket hade ökat systematiken i hur myndigheterna hanterade risker och riskanalyserna hade fått en starkare koppling till de grundläggande krav som regeringen ställer på verksamheten. Intern styrning och kontroll hade även fått en tydligare plats på ledningarnas dagordning, framför allt som en konsekvens av kravet på ledningens bedömning i samband med årsredovisningens undertecknande. Av studien framgick också att regelverket inte hade minskat myndigheternas möjligheter att hitta verksamhetsanpassade interna styrmodeller.[369]

ESV:s uppföljning av förordningen om intern styrning och kontroll 2017 visade att förordningen tillämpades av internrevisionsmyndigheterna, men med viss variation. Vidare framgick att huvuddelen av myndigheterna genomförde riskanalyser som omfattade all verksamhet, att riskanalyserna användes och att myndigheterna angav att man hade nytta av förordningen.[370]

### *Rapporteringen har utvecklats i enlighet med kraven*

Riksrevisionen har återkommande pekat på att myndigheternas redovisning av den interna styrningen och kontrollen i årsredovisningarna varierar mycket. Det har enligt Riksrevisionen medfört att det är svårt för regeringen att bilda sig en uppfattning om bristerna i den interna styrningen och kontrollen eventuellt påverkar myndighetsledningens bedömning av den interna styrningen och kontrollen.[371]

Av ESV:s rapporter *Säkerställd intern styrning och kontroll* från perioden 2012–2016 framgår att myndigheternas redovisningar över tid har utvecklats till att följa kraven i regelverket. Andelen myndigheter som har bedömt att den interna styrningen och kontrollen är betryggande har ökat över tid, medan ett fåtal myndigheter har redovisat brister. Andelen myndigheter som ger ytterligare information om den interna styrningen och kontrollen i årsredovisningen, till exempel om risker och åtgärder, har också ökat.[372]

## 6.4 Utmaningar för den interna styrningen och kontrollen

Intern styrning och kontroll i staten handlar om myndighetens inre liv. Det är en del av hur myndigheten leds. En väl fungerande intern styrning och kontroll hos myndigheterna är också en förutsättning för genomförandet av regeringens politik

[369] ESV 2010:33.
[370] ESV 2017:65.
[371] Se Riksrevisionens rapporter Riksrevisorernas årliga rapport för åren 2012–2019. Riksrevisorns årliga rapport 2020 saknar samlat avsnitt om den interna styrningen och kontrollen.
[372] ESV 2012:30; ESV 2013:44; ESV 2014:36; ESV 2015:22. Då den första rapporten omfattade myndigheternas redovisning från flera år täcker ESV:s rapporter myndigheternas redovisningar av den interna styrningen och kontrollen i årsredovisningarna för 2008 till 2014. Därefter har ESV följt myndigheternas rapportering inom ramen för sin årliga rapport om internrevision och intern styrning och kontroll.

och för att styr- och ansvarskedjan ska fungera. Därmed är det viktigt för regeringen och indirekt även för riksdagen att myndigheternas interna styrning och kontroll fungerar väl. Det är utgångspunkten för de utmaningar som vi redogör för här.

Utmaningarna för den interna styrningen och kontrollen handlar både om förhållanden på myndighetsnivå och om frågor av mer principiell karaktär. Vi kan dela in utmaningarna på följande sätt:

- utmaningar att tillämpa regelverket
- utmaningar för myndigheter utan krav på internrevision
- övriga utmaningar.

### 6.4.1 Utmaningar att tillämpa regelverket

Vår analys visar att de utmaningar som rör tillämpningen av regelverket är de utmaningar som framförs oftast när det handlar om intern styrning och kontroll.

Regelverket är utformat så att det finns utrymme för myndighetsledningen att utforma processen för intern styrning och kontroll utifrån de förutsättningar som gäller på den enskilda myndigheten. Det gäller både för myndigheter som utan krav på internrevision och för internrevisionsmyndigheterna. För den senare gruppen reglerar förordningen om intern styrning och kontroll förvisso ett antal moment[373] som ska ingå. *Hur* momenten ska utformas i detalj är däremot inte längre reglerat.[374]

Många myndigheter uppfattar frihetsgraderna positivt. Det märks i vår enkät i form av kommentarer om att styrningen är väl avvägd, att styrningen är ändamålsenlig då den ger nödvändig flexibilitet samt att en mer detaljerad styrning skulle vara kontraproduktiv. Samtidigt finns det myndigheter som önskar sig mer reglering och ett mer omfattande stöd i utformningen av den interna styrningen och kontrollen. Den gruppen myndigheter är dock mindre i vårt material.

Flera myndigheter svarar i vår enkät att det är en utmaning att tillämpa regelverket så att det ger nytta. Några beskriver att tillämpningen på myndigheten har blivit för detaljerad och betungande. Till viss del beskrivs det som självförvållat då de har byggt processer som beskrivs som administrativt tunga, samtidigt som vissa myndigheter menar att den tidigare utformningen av ESV:s föreskrifter och stöd har bidragit till detta. En utmaning ligger därför, enligt myndigheterna, i att finna en balans mellan den administrativa insatsen och nyttan i tillämpningen. Det beskrivs

[373] Processen ska hos internrevisionsmyndigheterna omfatta riskanalys, åtgärder, uppföljning och dokumentation. Processen ska också förebygga att verksamheten utsätts för korruption, otillbörlig påverkan, bedrägeri och andra oegentligheter. Det ska vidare finnas en god intern miljö som skapar förutsättningar för en väl fungerande process.
[374] ESV:s föreskrifter, allmänna råd och stöd var tidigare mer detaljerade i hur arbetet skulle bedrivas jämfört med i dag. ESV:s stöd erbjöd initialt till exempel konkreta modeller och arbetssätt för hur arbetet skulle genomföras. Den typen av stöd har över tid fått mindre utrymme och mer utrymme lämnas i stället för myndigheterna att själva välja tillvägagångssätt.

som en utmaning att finna en lagom eller tillräcklig nivå. Här ingår utmaningen att integrera den interna styrningen och kontrollen med den övriga ledningen av myndigheten, för att undvika att det blir en separat process.

Hur den interna styrningen och kontrollen utformas så att den ger nytta är upp till myndighetens ledning. Följden blir att det kan se olika ut på olika myndigheter eller variera över tid. Av ESV:s allmänna råd till 2 § förordningen om intern styrning och kontroll framgår att myndigheten bör integrera processen för intern styrning och kontroll med den övriga styrningen av verksamheten. Integreringen bör ske i den utsträckning som myndigheten bedömer det vara lämpligt. Det kan till exempel betyda att riskanalysen genomförs tillsammans med verksamhetsplaneringen och att riskhanteringen kan ses som ett stöd att löpande utveckla verksamheten. Det kan också innebära att det ingår när myndigheten beslutar om organisationen och rutiner i syfte att främja en tillförlitlig redovisning och skydda förvaltade tillgångar.[375]

Riskhanteringen är central i den interna styrningen och kontrollen. För myndighetens ledning innebär en medvetenhet om myndighetens risker ett utökat underlag för hur den interna styrningen ska utformas. Samtidigt har antalet bestämmelser om förekomster av riskanalyser ökat. Vissa av bestämmelserna är mer operativa till sin karaktär medan andra är mer strategiska och övergripande. Vårt material visar att det kan vara en utmaning för myndigheterna att samordna riskarbetet. Samordningen behövs för att minska det administrativa arbetet i organisationen, men också för att en och samma risk inte ska värderas och hanteras på olika sätt inom myndigheten.

### 6.4.2 Utmaningar för myndigheter utan krav på internrevision

Myndighetsledningens ansvar för att det finns en väl fungerande intern styrning och kontroll har förtydligats i myndighetsförordningen jämfört med den föregående verksförordningen. Samtidigt är den kortfattade regleringen en utmaning att tillämpa för vissa av de myndigheter som inte har krav på internrevision.

Myndigheterna kan på olika sätt få vägledning i hur myndighetsförordningen krav på betryggande intern styrning och kontroll kan tillämpas. Av förarbetena till myndighetsförordningen framgår att myndigheternas varierande verksamhet försvårar en närmare reglering hur den interna styrningen och kontrollen ska vara utformad. Det tolkar vi som att den interna styrningen och kontrollen kan se olika ut på olika myndigheter. Samtidigt framgår det av förarbetena att en effektiv intern styrning och kontroll omfattar en bedömning av riskerna i verksamheten, kontroller eller åtgärder utformade för att hantera dessa risker samt uppföljning och utvärdering av den interna styrningen och kontrollen i syfte att kunna utveckla och förbättra den.

[375] Ekonomistyrningsverket, *Integrerad del i verksamhetsstyrningen*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/myndighetsledningens-ansvar/integrera-processen/.

Myndigheter utan krav på internrevision kan också hämta inspiration från förordningen om intern styrning och kontroll och dess förarbeten. Av vår enkät till myndigheter framgår att några har valt att utgå från de moment som framgår av förordningen. Även de internationella ramverken för intern styrning och kontroll kan vara en utgångspunkt. Oavsett hur myndigheten väljer att göra, är det – precis som för internrevisionsmyndigheterna – viktigt att myndighetens ledning utformar den interna styrningen och kontrollen på sådant sätt så att den gör att ledningen kan ta sitt verksamhetsansvar. I detta ingår att överväga hur den interna styrningen och kontrollen kan anpassas till den enskilda myndighetens förutsättningar.

Myndigheter utan krav på internrevision är ofta små eller medelstora. En utmaning för dessa är att besluta om hur omfattande den interna styrningen och kontrollen ska vara för att vara betryggande. En tolkning i linje med förarbetena till förordningen om intern styrning och kontroll är att formkraven här är lägre vad gäller den interna styrningen och kontrollen. Ingen myndighet har föreskriftsrätt till myndighetsförordningen, något som begränsar möjligheten att uttolka vad det innebär att ha en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt för myndigheter utan krav på internrevision.

### 6.4.3 Övriga utmaningar

Av vårt material framgår att det uppdelade regelverket för intern styrning och kontroll ibland är en utmaning för myndigheterna. ESV:s bedömning är emellertid att de utmaningar som vi redogör för i detta avsnitt kan hanteras på andra sätt än genom regeländringar.

Den interna styrningen och kontrollen regleras i olika förordningar. Det uppfattas av vissa som en utmaning för myndigheterna och deras ledningar. Ledningens roll kan framstå som mindre synlig när den interna styrningen och kontrollen regleras på olika håll. Det kan exempelvis innebära att riskhanteringen ses som en kameral syssla som kan genomföras av exempelvis controllers i myndigheten snarare än något som rör ledningen.

Mot den bakgrunden har vi inom ramen för uppdraget tagit del av förslag till förändringar av regelverkets utformning. Ett förslag har varit att förordningen om intern styrning och kontroll borde omfatta alla myndigheter. Ett annat förslag har varit att flytta över bestämmelser från förordningen om intern styrning och kontroll till myndighetsförordningen för att stärka ledningsperspektivet vad gäller den interna styrningen och kontrollen. Det finns flera argument mot sådana förändringar. För det första är det tydligt av förarbetena att förordningen om intern styrning och kontroll inte ska tillämpas av alla, i syfte att minska administrationen på mindre myndigheter. För det andra ska myndighetsförordningen, enligt sina förarbeten, bara innehålla

grundläggande bestämmelser som i princip ska gälla för alla myndigheter.[376] Att föra över bestämmelser från förordningen om intern styrning och kontroll, som bara ska tillämpas av vissa myndigheter, skulle gå emot den principen. För det tredje uppstår andra problem om regelverket disponeras så att regleringen av intern styrning och kontroll samlas. Delar av regleringen för vad som ska framgå av årsredovisningen skulle då återfinnas på annat håll än i förordningen om årsredovisning och budgetunderlag.

I regleringen av den interna styrningen och kontrollen finns ett antal begrepp som kan verka tekniska. Det kan bidra till att göra det svårt att skapa förståelse hos en myndighetsledning för vilket ansvar den har. I vårt material beskriver vissa myndigheter att det är en utmaning att involvera myndighetsledningen på rätt nivå i den interna styrningen och kontrollen. Den utmaningen kan exempelvis uppstå när myndigheten leds av en styrelse som är sammansatt av företrädare med olika bakgrund och kompetens.

## 6.5 Sammanfattning och reflektioner

Intern styrning och kontroll i staten regleras i ett samverkande regelverk med syfte att förtydliga myndighetsledningens ansvar för den interna styrningen och kontrollen. Ansvaret är detsamma för alla ledningar för förvaltningsmyndigheter under regeringen. Den interna styrningen och kontrollen är viktig för en väl fungerande styr- och ansvarskedja i staten och regleringen har sin bakgrund bland annat i identifierade problem på myndigheterna, bildandet av Riksrevisionen och i en internationell utveckling.

I vår analys ser vi indikationer på att regleringen uppfattas positivt av myndigheterna. Såväl internrevisionsmyndigheter som myndigheter utan krav på internrevision kommenterar regelverket med ord som rimligt, funktionellt och att det är ett gott stöd. Av en ESV-rapport från 2017 framgår det också att många i gruppen internrevisionsmyndigheter ansåg sig ha nytta av förordningen om intern styrning och kontroll. Drygt hälften av internrevisionsmyndigheterna ansåg då att nyttan motsvarade eller översteg kostnaderna för arbetet. Ungefär en fjärdedel av myndigheterna ansåg däremot att kostnaderna var större än nyttan och ungefär en femtedel av myndigheterna visste inte.[377]

I vårt utredningsarbete har vi sett flera tecken på en utveckling av den interna styrningen och kontrollen i staten, bland annat genom att regelverket har ändrats för främst internrevisionsmyndigheterna. Förordningsändringarna gäller från 2019 och vi kan i vårt material se indikationer på att förändringarna uppfattas positivt av

[376] Finansdepartementet, 2007-03-30, *Underlag för gemensam beredning av en ny myndighetsförordning*. Det finns dock bestämmelser i myndighetsförordningen som inte gäller för alla myndigheter, till exempel bestämmelserna om personalansvarsnämnd i 25 och 26 § myndighetsförordningen (2007:515).
[377] ESV 2017:65. Analysen utgick från regelverket så som det såg ut innan ändringen 2018.

myndigheterna. Den förändringen av regelverket, men även tidigare förändringar av föreskrifter, har bland annat syftat till att möjliggöra verksamhetspassning och lämna utrymme för myndighetens tillämpning. Vårt material indikerar också en ökad mognad vad gäller myndigheternas tillämpning av regelverket över tid, även om det har funnits problem inom enskilda myndigheter. Sammantaget innebär det att vårt material ger en annan bild av utvecklingen och hur regleringen av den interna styrningen och kontrollen uppfattas än den som framkommer i kritiken.

Trots den positiva utvecklingen finns det utmaningar för den interna styrningen och kontrollen, framför allt när det handlar om hur regelverket ska tillämpas. Det gäller för både internrevisionsmyndigheterna och myndigheter utan krav på internrevision. En del av utmaningen består i att finna en tillämpning av regelverket som passar myndighetens förutsättningar och som ger nytta. Den avvägningen ingår i ledningens ansvar för den interna styrningen och kontrollen. Att fortsätta arbetet med att tillämpa regelverket på det sätt som ger nytta är viktigt för den enskilda myndigheten och dess ledning, men också för att styr- och ansvarskedjan i staten ska fungera som det är tänkt.

# 7 Internrevision

Med internrevision i staten menas revision som bedrivs av en funktion inom en statlig myndighet under regeringen. Internrevisionen arbetar på uppdrag av myndighetens ledning. Internrevisionen kan definieras som en granskning- och rådgivningsverksamhet som är självständig i förhållande till den granskade verksamheten, men däremot inte oberoende gentemot sin uppdragsgivare (myndighetens ledning).

Internrevisionen har till uppgift att granska och lämna förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll. Den internrevision som inrättas på myndigheter enligt internrevisionsförordningen (2006:1228) ingår i det samverkande regelverk som syftar till att säkerställa att de så kallade internrevisionsmyndigheterna har en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt (se avsnitt 6.2.1). I detta kapitel redogör vi för regleringen av internrevision i staten och syftet med den, liksom för utvecklingen och de utmaningar som finns.

Den statliga internrevisionen kan också förekomma i andra former än att vara inrättade enligt internrevisionsförordningen.[378] Sådan internrevision ingår inte i denna redogörelse.

## 7.1 Bakgrund och syftet med regleringen

Internrevisionens bakgrund och syfte har en nära koppling till de skäl som fanns för att se över regleringen av den interna styrningen och kontrollen på myndigheterna (se avsnitt 6.1.1).

En bakgrund till regleringen av internrevisionen återfinner vi i bristande intern styrning och kontroll[379] i den statliga förvaltningen på 1990-talet. Rapporter från dåvarande Riksrevisionsverket (RRV) och Riksdagens revisorer visade att många myndigheter inte hade agerat för att uppmärksamma och åtgärda brister i den interna styrningen och kontrollen. Regeringen slog då fast att det var ett krav från regeringens sida att den interna styrningen och kontrollen fungerade i de statliga myndigheterna, särskilt för de myndigheter som hanterade stora penningflöden. I syfte att försäkra sig om att åtgärder vidtogs mot identifierade brister i statsförvaltningen meddelande regeringen att den skulle besluta om en förordning. Regleringen skulle innebära att myndigheter med omfattande intern delegering av ansvar och befogenheter och som administrerade stora medelsflöden skulle ha internrevision som självständigt skulle granska den interna styrningen och kontrollen

[378] ESV 2020:20.
[379] På 1990-talet användes begreppet ”intern kontroll” för det som i dag benämns intern styrning och kontroll.

i verksamheten.[380] Den statliga internrevisionen reglerades i en sådan förordning första gången 1995.[381]

Även det statsfinansiella läget på 1990-talet angavs som skäl till att lägga särskild omsorg på att kontrollera att de statliga resurserna användes korrekt och effektivt. Regeringen betonade att korrekt och effektiv resursanvändning var viktigt för allmänhetens förtroende för myndigheternas förmåga att förvalta skattebetalarnas medel. Det var även i det allmännas intresse att myndighetsledningarna hade professionella internrevisorer som självständigt granskade kvaliteten på den interna styrningen och kontrollen och redovisningen, som komplement till den externa revisionen.[382]

### 7.1.1 Syftet med regleringen

Regleringen av internrevision i staten ingår i det samverkande regelverk som reglerar myndigheternas interna styrning och kontroll, vars syfte är att förtydliga det ansvar som myndighetens ledning har.

Det är myndighetens ledning som ansvarar för verksamheten inför regeringen. Myndigheter med internrevision leds antingen av en styrelse eller av en myndighetschef. Ansvaret innefattar att verksamheten bedrivs effektivt och enligt gällande rätt, att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel. Därför behöver myndighetens ledning säkerställa att det finns en intern styrning och kontroll i myndigheten som fungerar på ett betryggande sätt.[383] Internrevisionens syfte är att vara ett centralt stöd för styrelsen eller myndighetschefen i arbetet med att säkerställa en betryggande intern styrning och kontroll.[384]

Internrevisionen regleras från och med 2007 i internrevisionsförordningen. Den beslutades i syfte att tydliggöra internrevisionen som profession men också som ett led i att tydliggöra ansvaret för internrevision och intern styrning och kontroll i staten.[385]

Internrevisionen granskar myndighetens process för interna styrning och kontroll och lämnar förslag till förbättringar. En väl fungerande intern styrning och kontroll på myndigheterna är i förlängningen en förutsättning för genomförandet av regeringens politik, för styrkedjan och för ansvarsutkrävande på olika nivåer. En väl fungerande

[380] Prop. 1994/95:100, bilaga 1, kapitel 5.
[381] Förordning (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.
[382] Prop. 1994/95:100, bilaga 1, kapitel 5.
[383] 3–4 § myndighetsförordning (2007:515).
[384] Se t.ex. prop. 2006/07:1, avsnitt 9.5; prop. 2016/17:1, volym 1b, avsnitt 12.4.
[385] SOU 2003:93.

internrevision blir därmed viktig även för relationen mellan internrevisionsmyndigheten och regeringen.

En eventuell lagreglering av internrevision och intern styrning och kontroll övervägdes i samband med översynen av budgetlagen 2010. Då fanns en samsyn om att budgetlagen inte borde reglera dessa frågor, utan att internrevision kan hanteras på förordningsnivå inom ramen för regeringens så kallade restkompetens.[386] Internrevision i staten handlar därmed inte direkt om relationen mellan riksdag och regering. Finansutskottet har dock understrukit internrevisionens centrala betydelse och vikten av att den har de förutsättningar som krävs. Finansutskottet har också pekat på att regeringen är ansvarig inför riksdagen för hur den styr riket. En väl rustad och fungerande internrevision vid de statliga myndigheterna är enligt utskottet helt centralt för att regeringen ska kunna försäkra sig om att den statliga verksamheten bedrivs effektivt, enligt gällande bestämmelser, och redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt.[387]

## 7.2 Vilka myndigheter har internrevision?

En myndighet ska tillämpa internrevisionsförordningen om det framgår av ett regeringsbeslut, vanligtvis myndighetens instruktion. Andra regeringsbeslut kan till exempel vara högskoleförordningen (1993:100), där det framgår vilka universitet som ska inrätta internrevision. Den 1 januari 2021 tillämpade 71 myndigheter internrevisionsförordningen. En förteckning över dessa så kallade internrevisionsmyndigheter finns på ESV:s webbplats.[388]

Ungefär en tredjedel av myndigheterna under regeringen omfattas av internrevisionsförordningen, och därmed också av särskilda bestämmelser om intern styrning och kontroll. I gruppen ingår de myndigheter som har störst omsättning inom den statliga redovisningsorganisationen. Det innebär att nästan hela statsredovisningen, cirka 95 procent av statens omsättning, omfattas av de särskilda bestämmelserna om internrevision och intern styrning och kontroll.

Av de 71 internrevisionsmyndigheterna leds 41 stycken av en styrelse och 30 stycken av en myndighetschef. De är lokaliserade runtom i landet men 30 stycken har sitt huvudkontor i Stockholm. Internrevisionen är vanligen placerad på myndighetens huvudkontor.[389]

[386] SOU 2010:18; prop. 2010/11:40; bet. 2010/11:KU14; rskr. 2010/11:177.
[387] Bet. 2017/18:FiU29.
[388] Ekonomistyrningsverket, *Myndigheter som ska följa internrevisionsförordningen*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/internrevision/internrevisionsmyndigheter/.
[389] ESV 2021:4.

### 7.2.1 Motiv till att en myndighet ska ha internrevision

Det är regeringen som beslutar om att en myndighet ska inrätta internrevision och därmed frångå den grundläggande bestämmelsen att myndighetens ledning beslutar om myndighetens organisation.[390] Motiven för detta varierar. Det finns ett antal kriterier som återkommer för de myndigheter som har internrevision. Regeringen har nämnt omfattningen av de medelsflöden som en myndighet ansvarar för och graden av delegering inom myndigheten som skäl till att införa internrevision. Gränsen bestämdes ursprungligen till en omsättning på 1 miljard kronor.[391]

Andra motiv till att regeringen gör bedömningen att en myndighet ska inrätta internrevision är normalt omsättningens storlek (över 1 miljard kronor), balansomslutningens storlek (över 1 miljard kronor) eller att myndigheten har ett stort antal anställda. Det kan också handla om att myndigheten hanterar EU-medel. Andra motiv kan vara att myndighetens verksamhet och beslut har stor påverkan på samhället, att myndigheten betalar ut många olika bidrag eller att myndigheten ska tillämpa komplicerade regelverk. Vidare kan förändringar som att myndigheten byter ledningsform till styrelse, att myndighetens verksamhet struktureras om eller att en högskola blir universitet vara skäl till att behovet av internrevision prövas.[392]

ESV har haft i uppdrag att bedöma om urvalet av myndigheter som omfattas av internrevisionsförordningen är ändamålsenligt. ESV har i det sammanhanget bedömt att det inte är ett fullt ändamålsenligt urval av myndigheter som omfattas av internrevisionsförordningen.[393]

## 7.3 Regelverket och dess tillämpning

### 7.3.1 Regelverket för internrevision i staten

Det nationella regelverket för internrevision i staten består av internrevisionsförordningen med ESV:s föreskrifter och allmänna råd.

Den myndighet som ska tillämpa internrevisionsförordningen ska inrätta en internrevision. Den ska i sin tur ledas av en chef som är anställd i myndigheten. Internrevisionen ska inrättas direkt under myndighetens ledning och vara självständig i förhållande till den granskade verksamheten. Det markerar internrevisionens närhet till myndighetens ledning. Ur ett europeiskt perspektiv kan den statliga internrevisionen i Sverige beskrivas som en decentraliserad internrevision, eftersom

[390] 4 § 2 p. myndighetsförordning (2007:515). I prop. 2009/10:175, s. 72 gör regeringen bedömningen att ansvaret för den enskilda myndighetens interna organisation i regel är delegerat till myndighetens ledning.
[391] Prop. 1994/95:100, bilaga 1, kapitel 5.
[392] ESV 2021:4.
[393] ESV 2021:4.

internrevisionen är inrättad inom myndigheterna. I andra europeiska länder återfinns internrevisionen på departementsnivå, så kallad centraliserad internrevision.[394]

Internrevisionens uppgift är att granska och lämna förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll. Internrevisionen ska självständigt granska om ledningens interna styrning och kontroll är utformad så att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör sina uppgifter, uppnår verksamhetens mål och uppfyller kraven i 3 § myndighetsförordningen (2007:515).

Internrevisionens granskning ska utgå från en självständig analys av verksamhetens risker. I riskanalysen ingår att bedöma risken för korruption, otillbörlig påverkan, bedrägeri och andra oegentligheter. Resultatet av internrevisionens granskning redovisas i form av iakttagelser och rekommendationer, som rapporteras till myndighetens ledning. Rapporteringen bör ske efter varje avslutad granskning i syfte att möjliggöra löpande förbättringar av ledningens process för intern styrning och kontroll.

Internrevisionen ska utöver att granska också ge råd och stöd till styrelsen och chefen för myndigheten. Internrevisionen får även lämna råd och stöd till andra inom myndigheten om det framgår av ledningens riktlinjer för internrevisionen.

Internrevisionen ska bedrivas enligt både god internrevisionssed och god internrevisorssed. Med god internrevisionssed menas att internrevisorn med yrkesmässiga revisionsmetoder har skaffat sig tillräckligt underlag för sina iakttagelser och rekommendationer. Internrevisorn ska utföra sitt uppdrag med oberoende och objektivitet och internrevisionen ska bedrivas med kompetens och vederbörlig yrkesskicklighet. Med god internrevisorssed menas att internrevisorn har följt de grundläggande värderingar och principer som utgår från etiska och yrkesmässiga krav.[395]

En myndighet får enligt regelverket samordna sin internrevision med en annan myndighet. Vid samordnad internrevision kan myndigheten använda internrevisorer som är anställda vid en annan myndighet för att utföra internrevisionsuppdrag.

Myndighetens ledning är internrevisionens uppdragsgivare. För att säkerställa internrevisionens självständighet är det uppdragsgivaren som ska besluta om

- riktlinjer för internrevisionen
- revisionsplan för internrevisionen

[394] ESV 2020:20.
[395] ESV 2014:1 och Ekonomistyrningsverket, *Statlig internrevision stödjer myndighetsledningen i att förbättra den interna styrningen och kontrollen*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/internrevision/.

– åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer.

Myndighetens ledning ska också se till att internrevisionen får tillgång till de uppgifter och upplysningar som den behöver för att fullgöra sitt uppdrag så länge det inte hindras av sekretessregler.[396]

Genom regleringen får ledningen för en internrevisionsmyndighet en extra funktion som stöd i att fullgöra sitt ansvar för den interna styrningen och kontrollen. Internrevisionen är inte en del av myndighetens dagliga arbete, uppföljning eller efterkontroller, utan ska granska om den operativa verksamheten och myndighetens uppföljning av den operativa verksamheten fungerar som det är tänkt. Det gör att internrevisionen ibland kallas den tredje ansvarslinjen i myndigheten.[397]

#### *Internationella standarder fyller ut den goda seden*

Internrevisionen i staten ska bedrivas utifrån god internrevisionssed och god internrevisorssed. Enligt ESV:s allmänna råd till internrevisionsförordningen kan internrevisorerna hämta vägledning för utfyllande tolkning av god internrevisions- och internrevisorssed från allmänt accepterade riktlinjer för internrevision. Ett internationellt och i Sverige godkänt ramverk för tillämpning av god sed är The International Professional Practices Framework (IPPF), en standard framtagen av The Institute of Internal Auditors (IIA).[398]

Svensk rättsordning innebär att lagar och förordningar, med föreskrifter och allmänna råd, ska tillämpas i första hand. Därefter kommer god sed som den kommer till uttryck i internationella regelverk. Internationella standarder kan påverka sådant som den svenska regleringen inte omfattar, som exempelvis förhållningssätt som är gemensamma för intern och extern revision.

### 7.3.2 Myndigheternas tillämpning av regelverket

I detta avsnitt redogör vi för några aspekter av internrevisionen och dess praktiska verksamhet.[399]

#### *Internrevisionens resurser varierar men är ofta små*

Den statliga internrevisionen uppgick vid utgången av 2020 till 150 årsarbetskrafter inom myndigheternas internrevisionsfunktioner. Internrevisionens resurser har hållit sig relativt konstant mellan åren och den övervägande delen av internrevisionsfunktionerna är små. Medeltalet årsarbetskrafter beräknas till 2,2 men spridningen mellan myndigheterna är stor. Sammanlagt har 13 myndigheter haft

[396] 2–12 § internrevisionsförordning (2006:1228), inklusive ESV:s föreskrifter och allmänna råd till förordningen.
[397] ESV 2015:30.
[398] IIA Sweden, *Internationella standarder för yrkesmässigt utförande av internrevision* (Standarder), svensk översättning 2020-09-22.
[399] För en beskrivning av samordning av internrevisionen hänvisar vi till ESV 2021:4.

mindre än en årsarbetskraft för internrevision och 35 myndigheter har haft en eller två årsarbetskrafter. Resterande 22 myndigheter har haft 2–14,7 årsarbetskrafter under 2020.[400]

Till internrevisionens resurser kan i många fall läggas en konsultbudget, som ska möjliggöra inköp av expertkompetens för enskilda granskningar, exempelvis it-revisorer.[401] Under 2020 köpte internrevisionsmyndigheterna internrevisionstjänster motsvarande fem årsarbetskrafter.[402]

### *Tillämpningen av regelverket anses fungera väl*

ESV lämnar årligen en redovisning över den statliga internrevisionen och myndigheternas interna styrning och kontroll till regeringen. ESV har gjort bedömningen att det finns en väl fungerande internrevision i staten. Bedömningen utgår från de självvärderingar som samtliga internrevisionsmyndigheter lämnar som underlag till ESV. I dessa redovisar myndigheterna hur man följer regelverket för internrevision.

Av ESV:s rapporter framgår att internrevisionen granskar myndighetens interna styrning och kontroll och lämnar förslag till förbättringar. Granskningarna har genomförts utifrån en analys av verksamhetens risker. De största granskningsområdena är Ledning och verksamhetsstyrning samt Myndighetsspecifika granskningar. I gruppen Myndighetsspecifika granskningar ingår granskningar av myndigheternas kärnverksamhet, vilket förklarar det stora antalet granskningar. På tredje plats kommer granskningar av it/informationssäkerhet.[403]

Vi kan också se att internrevisionen utöver att granska ledningens process för intern styrning och kontroll även lämnar råd och stöd. Internrevisionen lämnade under 2020 råd och stöd till myndighetsledningen på 67 procent av myndigheterna och i 79 procent till annan än myndighetsledningen. Endast på fem av myndigheterna har internrevisionen inte lämnat råd och stöd.[404]

### *Myndigheterna ser positivt på internrevisionen*

I vår enkät till myndigheter har vi bett de myndigheter som har internrevision att beskriva hur man uppfattar regleringen av internrevisionen. Den absoluta majoriteten beskriver regleringen med ord som tydlig, rimlig, ändamålsenlig, väl utformad samt att den är på en bra nivå och bidrar till att internrevisionen fyller sitt syfte. En

[400] ESV 2021:14. Informationen utgår från 70 av de 71 internrevisionsmyndigheterna.
[401] ESV 2021:4.
[402] ESV 2021:14.
[403] ESV 2020:20
[404] ESV 2021:14. För ytterligare information om hur myndigheterna tillämpar regelverket för internrevision hänvisar vi till redovisningen i ESV 2021:14.

myndighet menar dock att olika delar av regelverket för den statliga internrevisionen är olika tydliga.

Flera myndigheter anger också att internrevisionen ger ett bra stöd till myndighetens ledning, som tar emot internrevisionens granskningar. Av svaren framkommer att myndigheterna anser att internrevisionen ger värdefull fördjupning, underlag och stöd till förbättringar och utveckling samt bra förutsättningar till nytta.

Statskontorets rapport *Myndighetsstyrelser i praktiken* ger liknande information. Där framgår att internrevisionen spelar en viktig roll för styrelserna. Internrevisionen beskrivs som styrelsens mest kraftfulla verktyg för att få information om myndighetens verksamhet och att den är styrelsens förlängda arm in i organisationen. Styrelseledamöterna är generellt sett nöjda med de underlag som internrevisionen lämnar och anser att det ger tillräckligt med information. Statskontoret konstaterar dock att det finns utrymme för styrelserna att använda sig av internrevisionen i högre utsträckning för att få en god bild av myndighetens verksamhet.[405]

ESV har i sina redovisningar av internrevisionen 2014 och 2017 undersökt bland annat myndighetsledningens (både styrelse och myndighetschef) bedömning av nyttan, effektiviteten och ändamålsenligheten i internrevisionens arbete. Även i dessa analyser framgår att myndighetsledningarna hade en positiv bild av internrevision och att internrevisionens granskningar var till nytta både för ledningen och för verksamheten i övrigt. Analyserna visar också att internrevisionen bedömdes vara effektiv och att den bidrog till förbättringar av både styr- och ledningsprocesser samt den interna styrningen och kontrollen på myndigheterna. Också kommunikationen mellan ledningen och internrevisionen bedömdes vara god och den rapportering som internrevisionen lämnade uppfattades som ändamålsenlig.[406]

### 7.3.3 Kritik mot internrevisionen i staten

Kritiken mot internrevision i staten handlar både om hur den regleras och hur den har utvecklats på myndigheterna.

#### *Hur mycket ska myndighetsinterna processer som internrevision styras?*

Som vi har redogjort för i avsnitt 3.1.2 är en del av kritiken mot internrevisionen i staten att regeringens krav på myndigheternas interna processer bidrar till administration av olika slag. Mot den bakgrunden har Statskontoret i en rapport föreslagit att regeringen borde vara restriktiv med att styra myndigheternas interna processer, till exempel vad gäller internrevisionen. Statskontoret föreslog också att regeringen skulle utvärdera i vilken utsträckning som internrevisionen bidrog till dess

[405] Statskontoret, *Myndighetsstyrelser i praktiken*.
[406] ESV 2014:28; ESV 2017:14.

övergripande syfte, det vill säga en god intern styrning och kontroll i statsförvaltningen. I utvärderingen borde det ingå att bedöma om kostnaden i form av administrativ börda för myndigheterna kunde minska genom större samordning av internrevisionen i staten.[407]

Riksrevisionen granskade 2017 den statliga internrevisionens förutsättningar för att stärka myndigheternas interna styrning och kontroll. Riksrevisionens övergripande slutsats var, tvärt emot Statskontorets slutsats, att internrevisionens förutsättningar behövde stärkas. Internrevisionen hade inte alltid möjlighet att utföra sitt uppdrag på ett ändamålsenligt sätt. Riksrevisionen lämnade ett antal förslag om att regeringen borde skärpa regleringen av internrevisionen, till exempel genom krav på att internrevisionsmyndigheterna ska ha minst en heltidstjänst och att internrevisionen ska åläggas att lämna vissa underlag till myndighetsledningen. Regeringen har behandlat rapporten i en skrivelse.[408]

### *Kritik mot hur internrevisionen har utvecklats*

Kritiken mot internrevisionen handlar också om hur den har utvecklats. Enligt en studie av internrevisionen inom Polismyndigheten har internrevisionen där utökats sedan mitten av 1990-talet. Från att ha varit en enmansfunktion som granskade intern styrning och kontroll, ekonomisk redovisning och utredde frågor om effektivitet har myndigheten numera en internrevisionsfunktion med elva tjänster som granskar processer för intern styrning och kontroll enligt internationella revisionsstandarder. Förändringen har enligt kritiken inneburit att internrevisionens granskning av polisen numera handlar om att granska abstrakta processer i stället för att granska konkreta arbetsrutiner och arbetsinsatser i polisverksamheten. Enligt studien har även kompetensen hos internrevisorerna förändrats, och i dag utförs internrevisionen av certifierade revisorer som undantagsvis har bakgrund som poliser.[409]

### *Kritik mot att internationella standarder styr internrevisionen*

Internrevision i staten utgår från förordning, föreskrifter och allmänna råd men också från god sed. Ett internationellt och i Sverige godkänt ramverk för tillämpning av god sed är IIA:s standarder IPPF.[410] Det är standarder som är framtagna i USA för privat sektor. Kritiken mot internrevision handlar också om att det ses som ett problem att internrevisionen på svenska myndigheter förväntas tillämpa en standard för internrevision som kan strida mot viktiga principer i svensk förvaltning, som exempelvis offentlighetsprincipen.[411]

---

[407] Statskontoret 2016:19.
[408] RiR 2017:5; skr. 2016/17:189.
[409] Ivarsson Westerberg, Anders och Nordström, Anders, Från polisprofessionell verksamhetstillsyn till standardiserad internrevision.
[410] IIA Sweden, *Internationella standarder för yrkesmässigt utförande av internrevision* (Standarder), svensk översättning.
[411] Gustafsson, Ingrid, Staten, styrning och internationella standarder.

## 7.4 Utvecklingen av internrevisionen

Vi redogör här för hur internrevisionen har utvecklats och förändrats vad gäller regelverket, regeltillämpningen och antalet myndigheter som omfattas.

### 7.4.1 I sak är regleringen i förordning relativt konstant över tid

Förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. trädde i kraft den 1 juli 1995.[412] En jämförelse mellan den förordningen och internrevisionsförordningen visar att innehållet i regleringen i sak har varit relativt konstant över tid. Av förordningen från 1995 framgår att internrevisionen avsåg granskning av myndighetens kontroll i system, rutiner och organisation (något som initialt benämndes som ”intern kontroll”) och hur myndigheten fullgjorde sina ekonomiska redovisningsskyldigheter. Internrevisionen omfattade all verksamhet som myndigheten bedrev eller ansvarade för och skulle bedrivas i enlighet med god sed för internrevisionen.

Även internrevisionens närhet till myndighetens ledning var tydlig i regleringen från 1995. Ledningen beslutade om en revisionsplan, som skulle grundas på internrevisionens analys av risken för väsentliga fel i den granskade verksamheten. Internrevisorerna redovisade sina iakttagelser till myndighetens ledning, som fattade beslut om åtgärder med anledning av internrevisorernas redovisning.

Några skillnader mot dagens reglering är att förordningen från 1995 namngav de myndigheter som skulle ha internrevision samt att dessa myndigheter skulle samråda med dåvarande RRV innan myndighetens ledning fattade beslut om revisionsplanen.

De förändringar som gjordes i förordningen från 1995 har främst handlat om att fler myndigheter kom att omfattas av förordningen. Andra ändringar har varit att internrevisionen skulle ledas av en chef, att granskningen skulle vara självständig, samt att begreppet ”intern styrning och kontroll” infördes i förordningen år 2000.[413]

Från och med den 1 januari 2007 reglerar internrevisionsförordningen internrevisionen i staten. Internrevisionsförordningen har ändrats vid tre tillfällen, bland annat till följd av tillkomsten av eller förändringar i förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll. Ett tillägg har också gjorts i syfte att jämställa internrevisionschefen med andra chefer inom myndigheten.[414]

[412] Förordning (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. I förordningen används två begrepp: särskrivningen ”intern revision” och det sammansatta begreppet ”internrevision”.
[413] Förordning (1996:829) om ändring i förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. (utfärdad 1996-06-27); förordning (2000:1085) om ändring i förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.; förordning (2003:280) om ändring i förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.
[414] Förordning (2007:1283) om ändring i internrevisionsförordningen (2006:1228); förordning (2009:1321) om ändring i internrevisionsförordningen (2006:1228); förordning (2018:1344) om ändring i internrevisionsförordningen (2006:1228).

### *Regleringen av internrevisionen har ökat i förordning men minskat i föreskrifter*

Regleringen av internrevisionen sett till antal paragrafer i förordning har under perioden 1995 till 2006 ökat från sju paragrafer till tretton.[415] Ändringarna över tid har i sak handlat om förtydliganden, nyanser och ändrade begrepp snarare än om stora innehållsliga förändringar.

Samtidigt har regleringen i form av föreskrifter och allmänna råd minskat i omfattning. RRV hade mellan 1995 och 2003 föreskriftsrätt till förordningen om intern revision för statliga myndigheter m.fl. ESV:s analys visar att RRV:s föreskrifter och allmänna råd till förordningen från 1995 omfattade fem av förordningens sju paragrafer. Föreskrifterna och de allmänna råden reglerade bland annat vad internrevisionen skulle omfatta och hur den skulle genomföras, men också sådant som handlade om internrevisionens förutsättningar, till exempel internrevisionens placering och tillgång till information. Över tid kom RRV:s föreskrifter och allmänna råd att utökas till antalet och skärpas (en del av innehållet i allmänna råd flyttades till föreskrift).[416]

ESV fick föreskriftsrätt när internrevisionsförordningen beslutades 2006. ESV:s föreskrifter och allmänna råd omfattade initialt fler av förordningens paragrafer jämfört med i dag, med föreskrifter till tio av tretton paragrafer och allmänna råd till åtta. En förklaring till omfattningen var att myndigheterna efterfrågade tydliga föreskrifter och allmänna råd när internrevisionsförordningen var ny. År 2013 gjorde ESV en mer omfattande översyn av reglerna och upphävde då flera av föreskrifterna och de allmänna råden.[417] En bakomliggande orsak till ändringarna var att ESV menade att regelverket inte skulle reglera sådant som reglerades av internationella standarder (god sed). Samtidigt menade ESV att den goda seden måste tolkas utifrån statsförvaltningens kontext.[418]

Även ESV:s stöd till internrevisorer och myndighetsledningar har utvecklats, från konkret handledning och checklistor för enskilda moment till ett stöd av mer övergripande karaktär.

[415] Jämförelse mellan förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. och internrevisionsförordningen (2006:1228).
[416] Analys av Riksrevisionsverkets föreskrifter och allmänna råd till förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl., i RRV 1996:5, RRV 1997:2 och ESV 2002:2.
[417] Analys av Ekonomistyrningsverkets Cirkulär 2007:1, Cirkulär 2008:1, Cirkulär 2009:5, Cirkulär 2012:7 och Cirkulär 2013:7. Därefter har några förändringar skett i enskilda föreskrifter och allmänna råd, se Ekonomistyrningsverket Cirkulär 2015:4 och Cirkulär 2018:4.
[418] ESV 2012:48, s. 43.

### 7.4.2 Förändringar i omfattningen och tillämpningen

*Fler myndigheter ska tillämpa regelverket för internrevision*

Antalet myndigheter som omfattas av regelverket för internrevision i staten har ökat över tid: från 27 myndigheter år 1995 till 71 stycken år 2021. Jämförelsen haltar dock något eftersom den första förordningen skulle tillämpas av fler myndigheter än de i förordningen namngivna.[419] Men även om vi beaktar detta har antalet myndigheter som ska inrätta internrevision ökat.

En förklaring till att antalet internrevisionsmyndigheter utökades var att regeringen behövde ett revisionsverktyg efter att RRV lades ned, och Riksrevisionen tillkom som myndighet under riksdagen.[420] Andra förklaringar är att regeringen ser internrevisionen som ett viktigt redskap på myndigheter som exempelvis har stor omsättning, komplex organisation eller som hanterar EU-medel. Om myndigheter med dessa egenskaper ökar i antal, torde antalet internrevisionsmyndigheter också öka. Ytterligare en förklaring kan vara att brister har identifierats inom en myndighet som motiverar att myndigheten ska inrätta internrevision.

*Internrevisionen har varit en liten profession över tid*

Antalet internrevisorer i staten samvarierar till viss del med antalet internrevisionsmyndigheter. ESV har följt internrevisionens resurser i form av antal anställda eller antal årsarbetskrafter (måtten varierar) över tid. Sammantaget kan vi se att det handlar om en relativt liten profession i staten. Till exempel fanns det 112 internrevisorer anställda på myndigheterna under 2006. Under 2020 fanns det 150 årsarbetskrafter anställda på internrevisionsfunktionerna.[421] Ökningen ska ses i relation till att även antalet internrevisionsmyndigheter ökat något under perioden.

*Myndigheternas regelefterlevnad har utvecklats positivt*

En analys av ESV:s samtliga årliga rapporter om internrevision i staten visar på en utveckling över tid i frågor som till exempel regelefterlevnad, internrevisionens förutsättningar, relationen med uppdragsgivaren och internrevisionens kompetens. Vi kan utifrån rapporterna konstatera att myndigheternas efterlevnad av internrevisionsförordningen har utvecklats över tid och nu har stabiliserats på en hög nivå. Internrevisionen bedöms vara etablerad vid de myndigheter som ska följa förordningen. Återkommande i ESV:s årliga rapporter är bedömningen att den statliga internrevisionen fungerar väl och att den utgör det stöd till

[419] Vid sidan av de myndigheter som namngavs i 1 § förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. framgick det av samma paragraf att förordningen skulle tillämpas även av de allmänna försäkringskassorna, av de myndigheter under regeringen som efter särskilt beslut av regeringen inrättat internrevision, samt av myndigheterna som själva inrättat internrevision. Antalet namngivna myndigheter i 1 § har ökat från 27 till 40 myndigheter under perioden 1996–2006.
[420] Prop. 2003/04:1, utgiftsområde 2.
[421] ESV 2007-03-30; ESV 2021:14. För en fullständig utveckling, se ESV:s årliga rapporter om internrevision och intern styrning och kontroll 2007–2021.

myndighetsledningen som regeringen har avsett. Samtidigt finns det aspekter som är problematiska. Till dessa hör bland annat frågor om internrevisionens resurser och antalet ensamrevisorer (se avsnitt 7.5.1).[422]

## 7.5 Utmaningar för internrevisionen

Trots positiva omdömen om internrevisionens reglering och hur internrevisionen fungerar, finns det utmaningar för internrevisionen. Vi kan gruppera utmaningarna på följande sätt:

- utmaningar som handlar om internrevisionens resurser
- utmaningar som handlar om myndighetsinterna relationer
- övriga utmaningar.

Vi kan sammanfattningsvis konstatera att de flesta av de utmaningarna som framkommit för internrevision handlar om utmaningar som den enskilda myndigheten kan hantera.

### 7.5.1 Utmaningar med internrevisionens resurser

Den vanligaste utmaningen i det material som vi har analyserat handlar om internrevisionens resurser och andelen enmansfunktioner. I ESV:s enkät lyfter flera myndigheter upp utmaningar som följer av dessa enmansfunktioner, exempelvis negativa effekter som personberoende och att det är svårt att hinna genomföra de granskningar som bedöms som relevanta. Dessutom medför enmansfunktioner utmaningar med att säkerställa kompetensutbyte samt nätverk och stöd till internrevisionen.

Frågor om internrevisionens resurser och den stora förekomsten av ensamrevisorer har diskuterats under lång tid. ESV har under flera år lyft fram detta som problematiskt i sina årliga rapporter över internrevisionen. Även Statskontoret har pekat på utmaningarna med internrevisionens begränsade resurser. Bland annat kan en enmansrevisor ha svårt att hinna identifiera de centrala riskerna i verksamheten. Det finns också en risk för att myndigheten ser en enmansrevisor som en person och inte som en funktion vars bedömningar ska tas på allvar.[423]

Regeringen har betonat att det är myndigheterna som ansvarar för att internrevisionen har tillräckliga resurser. Internrevisionens resurser är en fråga som varje internrevisionsmyndighet rår över och som är föremål för myndigheternas interna budgetering.

[422] ESV 2007-03-30; ESV 2008:28; ESV 2009:15; ESV 2010:4; ESV 2011:15; ESV 2012:1; ESV 2013:22; ESV 2014:28; ESV 2015:23; ESV 2016:4; ESV 2017:14; ESV 2018:34; ESV 2019:26; ESV 2020:20; ESV 2021:14.
[423] Statskontoret, *Myndighetsstyrelser i praktiken*.

Frågan om internrevisionens resurser knyter an till möjligheten att samordna internrevisionen mellan myndigheter. En myndighet får samordna sin internrevision med en annan myndighet[424], och kan då använda internrevisorer som är anställda vid eller arbetar på uppdrag för annan myndighet för att utföra internrevisionsuppdrag.[425] Det kan göra det möjligt att ta del av kompetens som saknas i den egna internrevisionsfunktionen. Samordning kan också vara ett sätt för internrevisionen att granska verksamheter som flera myndigheter genomför i samverkan. Organisatorisk samordning av internrevisionsfunktioner och samordning av granskningar är dock ovanligt. ESV har i rapporten *Behovet av internrevision* lämnat förslag som bland annat handlar om anställningskravet och samordning av internrevision.[426]

ESV gör samlat bedömningen att myndigheterna både kan, och har till uppgift att, hantera utmaningen genom att bedöma lämpligt resursbehov för internrevisionen.

### 7.5.2 Utmaningar i myndighetsinterna relationer

Det finns några relationer inom myndigheten som i vissa fall kan vara en utmaning för internrevisionen.

#### *Relationen mellan myndighetens ledning och internrevisionen*

Internrevisionsmyndigheterna leds av en styrelse eller en myndighetschef. De två ledningsformerna kan medföra olika relationer mellan myndighetens ledning och internrevisionen. Internrevisionens relation till styrelsen, som i en styrelsemyndighet leder myndigheten men inte är operativ, är ofta en annan än relationen mellan internrevisionen och myndighetschefen i en enrådighetsmyndighet. Internrevisionen är styrelsens verktyg för att granska hur styrelsens direktiv och riktlinjer genomförs i verksamheten, och är en viktig funktion för att kunna fullgöra det ansvar för den interna styrningen och kontrollen som myndighetsförordningen ålägger myndighetens ledning inför regeringen.

I myndigheter som leds av en myndighetschef har denne en dubbel roll som är både operativ och styrande. Den operativa rollen medför att myndighetschefen är närmare den kritik som internrevisionen kan rikta i sina granskningar. Internrevisionen är också en av flera funktioner som myndighetschefen har till sin hjälp. Det kan påverka relationen mellan myndighetsledningen och internrevisionen.

Regeringen har avgett det principiella ställningstagandet att myndigheter som omfattas av internrevisionsförordningen som regel bör ledas av en styrelse, eftersom

[424] 8 § internrevisionsförordning (2006:1228).
[425] ESV:s allmänna råd till 8 § internrevisionsförordning (2006:1228).
[426] ESV 2021:4.

internrevisionen då ges bäst förutsättningar att verka.[427] Frågan om ledningsform har behandlats inom ramen för ESV:s rapport *Behovet av internrevision*.[428]

Det finns olika uppfattningar bland myndigheterna om huruvida ledningsformen är en utmaning för internrevisionen eller inte. Vi kan i myndigheternas enkätsvar se att det kan vara en utmaning för myndigheter som leds av en myndighetschef att finna ett förhållningssätt som ger internrevisionen en fristående ställning. Andra källor lyfter fram vikten av att myndighetens ledning har ett intresse för internrevisionen och det stöd som internrevisionen ger ledningen när det gäller ledningens ansvar för verksamheten. Ur det perspektivet är utmaningen snarare att öka förståelsen för internrevision och intern styrning och kontroll för att på så vis öka nyttan med internrevisionen.

#### *Relationen mellan internrevisionens förslag och myndighetens utvecklingsarbete*

Internrevisionens granskningar mynnar ut i förslag till förbättringar av myndighetens process för interna styrning och kontroll. Myndigheten har också till uppgift att fortlöpande utveckla verksamheten.[429] I vårt material lyfter flera källor fram att det kan vara en utmaning för myndigheten att göra avvägningar mellan de förslag till förändringar som kommer från internrevisionens granskningar respektive myndighetens övriga utvecklingsarbete. En myndighet i vår enkät beskriver att det uppstår ett förväntansgap, där internrevisionen önskar se omgående resultat av en granskning, samtidigt som myndigheten har begränsade resurser och behöver prioritera mellan vad som ska göras. En annan myndighet pekar på utmaningen i att finna en bra balans och samordning mellan de olika delarna i myndighetens sammantagna utveckling av den interna styrningen och kontrollen, där internrevisionens resultat är en del. En tredje myndighet framför att internrevisionen skulle kunna ha ett mer strategiskt förhållningssätt i sina granskningar.

ESV bedömer att dessa utmaningar kan hanteras inom den dialog som finns mellan myndighetens ledning och internrevisionen i frågor som rör internrevisionens revisionsplan och vid beslut om åtgärder utifrån enskilda granskningar.

### 7.5.3 Övriga utmaningar

Under utredningsarbetet har vi tagit del av utmaningar som handlar om regelverket, rekrytering och kvalifikationskrav. ESV bedömer att dessa utmaningar är sådana som i förekommande fall kan hanteras på den enskilda myndigheten, utan regeländringar.

[427] Prop. 2009/10:175, avsnitt 12.6.
[428] ESV 2021:4.
[429] 6 § myndighetsförordning (2007:515).

### *Utmaningar i regelverket*

Det förekommer synpunkter på hur internrevisionen i staten är reglerad. En del av kritiken handlar om att reglering av myndighetsinterna processer skapar administration. Det är dock inte den typen av utmaningar som myndigheterna tar upp i sina enkätsvar.

Andra synpunkter handlar om i vilken förordning internrevisionen ska regleras. Internrevisionsförordningen ingår i ett samverkande regelverk för intern styrning och kontroll och internrevision i staten. Det samverkande regelverket kan medföra att myndighetens ledning inte alltid kan överblicka hur internrevisionen kan användas för att uppfylla ledningens ansvar för en betryggande intern styrning och kontroll. En följd blir att det system som regelverket syftar till att skapa inte fungerar som avsett på den enskilda myndigheten.

Utmaningen med en upplevd otydlighet kring myndighetsledningens roll i relation till internrevisionen skulle kunna mötas med en förändring i regelverket, där ledningens ansvar för internrevisionen förs över till myndighetsförordningen (se avsnitt 6.4.3). Under vårt utredningsarbete har emellertid få framfört önskemål om regelförändringar av detta slag. ESV bedömer därför att frågan om var ansvaret för internrevisionen ska regleras inte är en utmaning som föranleder en översyn av regelverket.

### *Utmaningar vid rekrytering*

Enligt ESV:s uppfattning har internrevisionen som profession i staten stärkts över tid. Internrevisionen finns på myndigheter som geografiskt är lokaliserade i hela landet. Då den statliga kontexten skiljer sig från internrevision i andra sektorer kan rekryteringen till den statliga internrevisionen påverkas av detta. Enligt myndigheternas enkätsvar kan det finnas utmaningar med att rekrytera till en viss ort eller att rekrytera internrevisionskompetens i kombination med andra kompetenser som behövs för en viss internrevisionsmyndighet. Det kan även handla om svårigheterna att rekrytera till en deltidstjänst. Små internrevisionsfunktioner kan också försvåra kompetensförsörjningen, när utrymmet att lära upp juniora internrevisorer är litet eller obefintligt.

En annan utmaning kan vara de kvalifikationskrav som finns vid rekrytering till internrevisionen där avseende ska fästas endast vid sakliga grunder, såsom förtjänst och skicklighet. Vidare ska skickligheten sättas främst, om det inte finns särskilda skäl för något annat.[430] Några mer specifika kvalifikationskrav för vem som är behörig som internrevisionschef eller internrevisor finns inte i regelverket för den statliga internrevisionen. Däremot framgår det av den internationella standarden IPPF

[430] 4 § lag (1994:260) om offentlig anställning.

att internrevisorer ska genomföra sina åtaganden med kompetens och yrkesskicklighet samt ha de kunskaper, färdigheter och annan kompetens som behövs för att effektivt kunna fullgöra sina professionella åtaganden.[431] Av ESV:s handledning framgår det vilka kvalifikationer som ESV anser vara lämpliga för internrevisorer och internrevisionschefer.[432]

ESV gör samlat bedömningen att myndigheterna har möjlighet att hantera utmaningarna vid rekrytering på ett sådant sätt att myndigheterna får tillgång till den internrevisionskompetens som de har behov av och som regelverket förutsätter.

## 7.6 Sammanfattning och reflektioner

Internrevisionen är ett stöd för myndighetens ledning då den granskar och lämnar förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll. Därmed får ledningen ytterligare underlag i fullgörandet av sitt verksamhetsansvar. Internrevisionen är en myndighetsintern verksamhet som har en viktig roll i det system som syftar till en fungerande intern styrning och kontroll i statliga myndigheter.

Med regleringen av internrevisionen i staten har regeringen säkerställt att ledningen för internrevisionsmyndigheterna har en intern funktion som granskar och lämnar förslag till förbättringar i myndighetens interna styrning och kontroll. Vårt samlade material visar att tillämpningen av regelverket fungerar väl och att myndigheterna har en positiv syn på internrevisionen. Internrevisionen bidrar till att ”hålla tempo” i eller fokus på de frågor som rör myndighetens interna styrning och kontroll.

Internrevisionen har över tid omfattat allt fler myndigheter. Regelverkets utveckling kan i korthet beskrivas som högre grad av reglering i förordning och färre föreskrifter och allmänna råd, samtidigt som innehållet i sak har varit relativt konstant. Det finns utrymme för myndigheterna att tillämpa regelverket och det utrymmet ökade något när föreskrifterna ändrades i syfte att minska dubbelregleringen i förhållande till god sed. Internationella standarder är en del av regleringen av internrevisionen, men har inte företräde framför förordning och föreskrifter. Internrevisionens funktion som stöd för myndighetens ledning har varit detsamma över tid, men den rollen har också betonats.

Internrevision i staten är föremål för synpunkter av skiftande art. Bland annat har det ifrågasatts om myndighetsinterna processer som internrevision ska regleras. ESV:s material indikerar att myndigheterna anser att regelverket är ändamålsenligt. Myndigheter och internrevisorer uppfattar att det finns en viss öppenhet i regelverket för hur internrevisionen ska organiseras och bedrivas i praktiken som värderas

[431] IIA, *The International Professional Practices Framework*.
[432] ESV 2015:30.

positivt. Det har framförts att en minskad nationell reglering av internrevisionen i staten skulle kunna medföra en ökad administration lokalt på myndigheterna, om varje myndighet ska finna sina egna sätt att utforma internrevisionen på.

Den positiva bilden till trots så finns det utmaningar av varierande karaktär för internrevisionen. ESV bedömer att de utmaningar som framförts inte pekar på behov av regeländringar, utan att de kan hanteras på myndigheterna. De vanligaste utmaningarna handlar om internrevisionens resurser, något som bland annat medför små internrevisionsfunktioner på de flesta myndigheter. Det är en fråga för varje internrevisionsmyndighet. Vi kan också se att resurstillgången kan bidra till andra utmaningar, till exempel vid rekrytering. Andra utmaningar handlar om förhållanden på myndigheterna. Det är utmaningar som i förekommande fall är viktiga att hantera på myndigheterna.

# 8 ESV:s slutsatser

Den ekonomiska styrningen är ett av flera medel som regeringen använder för att statsförvaltningen ska kunna utföra sina uppgifter, upprätthålla grundläggande värden och förverkliga regeringens politik. I ESV:s uppdrag att ta fram denna rapport avses med den ekonomiska styrningen resultatstyrning, finansiell styrning, intern styrning och kontroll samt internrevision. Här sammanfattar ESV de övergripande slutsatserna om den ekonomiska styrningen i staten.

## 8.1 Den ekonomiska styrningen är omfattande men motiverad

Den ekonomiska styrningen syftar till att genomföra regeringens politik och nå de beslutade målen, men också till en uppföljning som motsvarar riksdagens och regeringens behov av beslutsunderlag. Utvecklingen av den ekonomiska styrningen ska värna myndigheternas kärnverksamheter och beakta de olikheter som finns. ESV konstaterar att den ekonomiska styrningen speglar den rollfördelning som följer av grundlag, lagar och förordningar samt att den ekonomiska styrningen är nära sammanlänkad med budgetprocessen. Den ekonomiska styrningen motiveras även av att begränsade resurser ska användas i enlighet med politikens prioriteringar, något som sätter fokus på god hushållning, effektivitet, regelefterlevnad och rättvisande redovisning. Besluten ska vidare fattas av rätt instans och i rätt ordning.

Den ekonomiska styrningen i staten är omfattande. Vid sidan av regeringsformen (1974:152), riksdagsordningen (2014:801) och budgetlagen (2011:203) handlar det om cirka 20 förordningar. Den ekonomiska styrningen återfinns också i regeringens myndighetsstyrning genom instruktioner och regleringsbrev. Regeringen styr enligt rollfördelningen riket och ansvarar inför riksdagen. I det ingår att avgöra hur – och hur mycket – statsförvaltningen behöver styras. ESV drar slutsatsen att regeringen har sett behov av en omfattande ekonomisk styrning för att fullgöra sitt ansvar inför riksdagen.

Den ekonomiska styrningen handlar också om rapporteringen av budgetutfall och uppnådda resultat från myndigheterna och regeringen. Genom den statliga redovisningen blir styrningen jämförbar mellan politiska områden och över tid samt med andra länder. Den ekonomiska styrningen tydliggör också det ansvar som ledningen för de statliga myndigheterna har. En slutsats är därmed att en fungerande ekonomisk styrning ger medborgarna och deras valda företrädare ett underlag för ansvarsutkrävande.

### 8.1.1 En kärna i den statliga styrningen som fungerar väl

Den ekonomiska styrningen utgör en kärna i den statliga styrningen. En förklaring är dess sammanlänkning med budgetprocessen och besluten i den. Politiken behöver förverkligas med kontroll över finanserna. Eftersom behoven alltid kommer vara större än de tillgängliga resurserna behöver de fördelade resurserna användas effektivt. Det sammanhang av beslut och händelser i vilket den ekonomiska styrningen har vuxit fram förklarar också dess centrala ställning i styrningen av statsförvaltningen.

ESV:s uppdrag har inneburit en bred materialinsamling. ESV drar, med reservation för de begränsningar som finns i materialet, slutsatsen att den ekonomiska styrningen i stort accepteras och att den ses som ett system som på det stora hela fungerar väl. Den ekonomiska styrningen har beskrivits som ändamålsenlig och nödvändig av företrädare för såväl riksdagen och regeringen, som för myndigheterna. De utmaningar som framkommit är inte av en sådan art att de indikerar stora brister i den ekonomiska styrningen. ESV:s slutsats både skiljer sig och har likheter med slutsatser som framkommit i andra rapporter som berört aspekter av den ekonomiska styrningen.

Samtidigt konstaterar ESV att en väl fungerande ekonomisk styrning är en förutsättning för andra former av statlig styrning. Till exempel kan resultatinformation vara en grund för utövandet av utnämningsmakten, och brister i en myndighets interna styrning och kontroll kan leda till organisatoriska förändringar på en myndighet i form av krav på internrevision.

### 8.1.2 Den ekonomiska styrningens varierande reglering beror på rollfördelningen

Den ekonomiska styrningen är till stor del reglerad i lagar och förordningar. ESV konstaterar att regleringen av de fyra delområdena som ingår i ESV:s uppdrag varierar i utformning och omfattning. En förklaring till variationen är rollfördelningen i staten och att de fyra delområdena fyller olika funktioner. Riksdagens beslut om statsbudgeten är en utgångspunkt för både den finansiella styrningen och resultatstyrningen. Den finansiella styrningen utgår från regeringsformen, riksdagsordningen och budgetlagen. Resultatstyrningen som princip är fastslagen i riksdagsbeslut men det är endast resultatredovisningen som är reglerad i lag (regeringens resultatredovisning till riksdagen) och förordning (myndigheternas resultatredovisning till regeringen). Den finansiella styrningen och resultatstyrningen utvecklas av regeringen, både i förordningar och i beslut inom ramen för myndighetsstyrningen (instruktioner och regleringsbrev).

Delområdena intern styrning och kontroll och internrevision är däremot inte reglerade i lag och utgår inte på samma sätt från riksdagen. Här utgår styrningen från

regeringen och regleras i förordning. En väl fungerande intern styrning och kontroll och internrevision syftar till att myndighetens ledning ska kunna ta sitt verksamhetsansvar inför regeringen. Det är i sin tur viktigt för det ansvar som regeringen har inför riksdagen. Därmed blir områdena viktiga för en fungerande styr- och ansvarskedja i staten, och indirekt också för riksdagen.

## 8.2 Den ekonomiska styrningen har utvecklats på flera sätt

ESV:s utredning visar att den nuvarande ekonomiska styrningen är en följd av utvecklingen inom de fyra delområdena sedan 1980-talets slut. De grundläggande principerna för de fyra delområdena har inte förändrats över tid, men däremot har tillämpningarna förändrats. ESV:s slutsats är att den ekonomiska styrningen inte har utvecklats på *ett* sätt. Den har i stället utvecklats på olika sätt utifrån skilda behov och förändringar samt utifrån de fyra delområdenas skilda funktioner. De olika utvecklingslinjerna kan åskådliggöras utifrån några teman som sammanfattas i avsnitt 8.2.1 och 8.2.2.

### 8.2.1 Utveckling mot både enhetlighet och delegerat utrymme

Den ekonomiska styrningen beskrivs ibland som detaljerad och likriktad, med litet utrymme i tillämpningen. Den beskrivningen stämmer i vissa avseenden, men långt ifrån alla. En slutsats är att den ekonomiska styrningen har utvecklats både mot enhetlighet och med ett delegerat utrymme.

Om man ser på den ekonomiska styrningen ur ett koncernperspektiv är staten en enhet där enhetlighet och likartade regler är viktigt i styrningen. Det finns ett tydligt koncernperspektiv i den finansiella styrningen, där ett syfte med styrningen är att kunna sammanställa och jämföra uppgifter för olika myndigheter. Enhetligheten är en förutsättning för att den finansiella styrningen ska fungera. En verksamhetsanpassad finansiell styrning med många särlösningar för enskilda myndigheter skulle göra styrningen svår att överblicka och resurskrävande att genomföra. Enhetligheten syftar också till att säkerställa att statens medel används på ett sätt som är effektivt för staten som helhet. ESV konstaterar att den finansiella styrningen i grunden har varit densamma sedan 1990-talets början, och att den successivt har byggts på med kompletterande styrning för att öka enhetligheten och ändamålsenligheten. Samtidigt har få bestämmelser tagits bort i den finansiella styrningen. Här har således regelverket ökat i omfattning, och därmed har även enhetligheten och tydligheten ökat. Sammantaget är den finansiella styrningen det delområde i rapporten där regelverket är mest omfattande.

ESV konstaterar en annan utveckling i andra delar av den ekonomiska styrningen. Regeringen reglerade intern styrning och kontroll och internrevision i förordning bland annat efter att problem hade konstaterats på myndigheterna. Alla myndigheter

under regeringen omfattas av samma krav på en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt, men regelverket i övrigt är olika omfattande beroende på bland annat myndighetens storlek och omsättning. ESV konstaterar att myndigheterna har utrymme att tillämpa regelverket på ett sätt som passar den enskilda myndigheten och att utrymmet till viss del har ökat över tid när regelverket har förändrats.

Resultatstyrningen innebär att myndigheterna utifrån mål och ramstyrning genomför verksamheten och rapporterar information om verksamhetens resultat till regeringen. Inom ett sådant system kan det delegerade utrymmet vara olika stort. ESV kan konstatera att utvecklingen indikerar att utrymmet över tid har ökat även på detta område, bland annat då antalet återrapporteringskrav har minskat och en effektorienterad redovisning betonas.

### 8.2.2 Utveckling utifrån lärande och anpassning

ESV konstaterar också att den ekonomiska styrningen, sett över ett längre tidsperspektiv, har utvecklats mot lärande och en ökad mognad i tillämpningen. Resultatstyrningen är ett delområde där utvecklingen väldigt tydligt har skett genom prövning och lärande utifrån erfarenheterna. Regeringen har utifrån kunskap om tillämpningen genomfört reformer som utvecklat resultatstyrningen och myndigheterna har utifrån det utvecklat sin resultatredovisning, så att rapporteringen kan fungera som underlag för beslut. En central hållning i resultatstyrningen har varit pragmatism och ändamålsenlighet. Dessa aspekter har kanske inte alltid uppnåtts men har varit viktiga drivkrafter i resultatstyrningens förändringsarbete.

Intern styrning och kontroll är ett annat delområde där ESV konstaterar att det funnits ett lärande. Analysen indikerar att internrevisionsmyndigheternas tillämpning av regelverket har utvecklats och kännetecknas av en ökad mognad, även om det för vissa myndigheter fortfarande finns utmaningar i tillämpningen.

Även den finansiella styrningen har anpassats genom att regler som inte fyller någon funktion har tagits bort. I övrigt har styrningen ändrats genom att nya regler har tillkommit när sådana behov har identifierats eller genom att olika tillämpningar har samordnats utifrån en användning av ”best practise”.

## 8.3 Bilden av den ekonomiska styrningen bör nyanseras

Den ekonomiska styrningen har varit föremål för kritik av olika slag. Kritiken riktas både mot styrningen som helhet och mot enskilda delområden. Det finns också exempel på tillämpning av styrningen som inte varit ändamålsenlig. Samtidigt ger inte ESV:s utredning stöd till kritiken i stort. Analysen visar till exempel en generellt stor acceptans hos myndigheterna för regelverket inom den ekonomiska styrningen. Den finansiella styrningen, som är det delområde i ESV:s uppdrag som är mest

reglerat i lagar och förordningar, är det område som är föremål för minst kritik i ESV:s material. ESV:s analys visar också på en annan utveckling av resultatstyrningen och av regelverken för internrevision och intern styrning och kontroll än den som kritiken beskriver. ESV konstaterar vidare att de utmaningar som har framförts i ESV:s material är av en annan art än vad som lyfts fram i kritiken.

Synen på den ekonomiska styrningen varierar något beroende på om den betraktas utifrån riksdagens, regeringens eller myndigheternas perspektiv. Genomgående är dock att den ses som ändamålsenlig utifrån sitt syfte och att den beskrivs fungera relativt väl. Även i detta sammanhang noterar ESV att rapporten visar på andra resultat än vad som har framkommit i andra studier. ESV drar därför slutsatsen att bilden av den ekonomiska styrningen i staten är bredare och mer nyansrik och att det bör avspeglas i den fortsatta diskussionen.

## 8.4 Utmaningar finns – både inom och utom systemet

Den ekonomiska styrningen i staten har utvecklats utifrån de nya behov som har uppstått men också utifrån problem och brister som har framkommit. ESV:s slutsats är att det finns utmaningar som kan tjäna som utgångspunkt för framtida utveckling av styrningen och dess tillämpning. Det gäller både för de utmaningar som beskrivs i kapitel 4–7 och för de övergripande utmaningar som beskrivs i detta avsnitt.

### 8.4.1 Utmaningar som är gemensamma för flera delområden

I kapitlen 4–7 har ESV redogjort för de enskilda delområdenas utmaningar. Vid sidan av dessa finns det utmaningar som är gemensamma för flera av delområdena.

#### *Tillämpningen är en utmaning som återkommer för flera delområden*

Av ESV:s analys framgår att myndigheternas tillämpning av regelverket är en utmaning inom flera av den ekonomiska styrningens delområden. Det handlar bland annat om tillämpningen av regelverket för resultatredovisningen. Dessa bestämmelser tillämpades första gången i årsredovisningen för 2019, och tidigare erfarenheter av regeländringar visar att det brukar ta några år innan myndigheterna har lärt sig använda nya regler.[433] Det handlar också om hur internrevisionsmyndigheter och myndigheter utan krav på internrevision kan tillämpa regelverket för intern styrning och kontroll på ett sätt som passar verksamhetens förutsättningar och som ger nytta för myndigheten. Även för delar av den finansiella styrningen finns det utmaningar. Det kan till exempel vara svårt för myndigheterna att tillämpa det generella regelverket i den myndighetsspecifika verksamheten.

[433] ESV 2020:28.

Utmaningen att tillämpa regelverk på ett ändamålsenligt sätt kan ha flera förklaringar. En förklaring kan vara att kunskapen om och förståelsen för den ekonomiska styrningen och dess delar varierar. ESV anser att rapporten visar på ett behov att i olika sammanhang ha fortsatt fokus på att förklara vad regleringen av den ekonomiska styrningen syftar till och hur den ska eller kan tillämpas.

### *Utmaningen i att balansera styrningen på kort och lång sikt*

En annan utmaning som återkommer är den spänning som uppstår när den ekonomiska styrningen, som ska vara långsiktig, strategisk och verksamhetsanpassad, är sammanlänkad med det ettåriga beslutet om statsbudgeten. Dessutom uppstår ibland behov att inom det långsiktiga systemet kunna hantera snabba initiativ och hastigt uppkomna problem.

Inom den finansiella styrningen har ESV identifierat att avvägningen mellan kort och lång sikt kan vara en utmaning. Beställningsbemyndiganden är ett sätt att ge en myndighet längre planeringsförutsättningar i ett system som präglas av det ettåriga budgetbeslutet. Samtidigt behövs det en avvägning, eftersom en alltför spridd användning av beställningsbemyndiganden medför att utrymmet för omprioriteringar i samband med budgeteringen minskar.

Inom resultatstyrningen ser ESV inte samma typ av spänning mellan styrning på kort och lång sikt. De nya reglerna för resultatredovisningen har på ett bättre sätt än tidigare möjliggjort en effektorienterad redovisning. För en sådan redovisning behövs effektmål, som vanligtvis är långsiktiga. ESV konstaterar dock att det är oklart i vilket styrdokument de långsiktiga målen för myndighetens verksamhet ska anges.

### *Små myndigheter står inför utmaningar*

ESV konstaterar att delar av den ekonomiska styrningen är densamma för myndigheterna under regeringen, oavsett storlek. ESV:s analys har visat att det i vissa fall medför vissa utmaningar för små myndigheter. De kan ha svårt att hantera delar av regelverket för den finansiella styrningen, till exempel på grund av begränsade administrativa resurser. Det kan också handla om att vissa bestämmelser, till exempel om anslagssparande, kan vara svåra att parera i en liten organisation. I sammanhanget är det dock viktigt att påpeka att ESV i sin tidigare EA-värdering av myndigheterna inte har sett att små myndigheter gör väsentliga fel i större omfattning än andra myndigheter.[434]

Till kategorin små och medelstora myndigheter hör många av de myndigheter som inte har krav på internrevision. ESV konstaterar att en utmaning för denna grupp består i att uttolka vad myndighetsförordningens (2007:515) krav på en intern

[434] ESV 2020:25.

styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt innebär i form av utformning, omfattning och formkrav.

### *Budgetprocessen behöver fortsätta digitaliseras*

En kärna i den ekonomiska styrningen är den information och de dokument som olika aktörer tar fram och sammanställer i budgetprocessen. En utmaning för den ekonomiska styrningen är att utvecklingen mot en mer digital budgetprocess i dag sker i kortare utvecklingsprojekt, i stället för genom ett större helhetsgrepp. I en mer digital budgetprocess skulle det till exempel vara möjligt att samla in och lagra myndigheternas rapportering i ett format som gör att informationen bättre kan utnyttjas i olika sammanhang. Det skulle kunna utveckla den ekonomiska styrningen på ett positivt sätt, bland annat genom ett bidra till ett effektivare och mer kvalitetssäkert arbetssätt.

Användningen av digitaliserad information är inte enbart till nytta för den ekonomiska styrningen. Det pågår också en internationell utveckling där organisationer har ett ökat fokus på att bli datadrivna.[435] I OECD:s senaste öppna data-index[436] placerade sig Sverige näst sist i OECD-ländernas ranking när det gäller datatillgänglighet, dataanvändbarhet och vilka möjligheter som gavs för externa aktörer att återanvända data som produceras i den offentliga förvaltningen. OECD har även förordat ett ökat fokus på utvecklingen av centrala riktlinjer, standarder och rekommendationer i den svenska offentliga förvaltningen i syfte att främja en samverkande och datadriven omvandling av den offentliga sektorn.[437]

Sverige ska enligt riksdagen och regeringen vara bäst i världen på att använda digitaliseringens möjligheter.[438] ESV:s erfarenheter från det undersökande arbetet med artificiell intelligens (AI) inom ramen för projektet datalabbet Resultaten i staten indikerar att en ökad användning av AI i form av bland annat maskininlärning och språkalgoritmer på olika sätt kommer bidra till att utveckla styrning och uppföljning i staten.

Som ett led i att förverkliga tankarna kring en digital budgetprocess ser ESV behov av nya tag för att utveckla en effektiv och ändamålsenlig digital rapportering av myndigheternas verksamhet. Effekter som kan uppnås är en enklare rapportering, minskad tidsåtgång, minskat kontrollarbete och ökad kvalitet, både inom staten och för medborgare och andra som vill vidareanvända data. ESV bedömer att väl övervägda val av digitaliseringsinsatser i statens styrkedja ligger i linje med regeringens digitaliseringsstrategi. En digital budgetprocess kan ge nyttor i hela

[435] OECD 2019, *The Path to Becoming a Data-Driven Public Sector*.
[436] OECD 2019, *OECD Open, Useful and Re-usable data (OURdata) Index: 2019*.
[437] OECD 2018, *Digital Government Review of Sweden: Towards a Data-driven Public Sector*.
[438] Prop. 2011/12:1, utgiftsområde 22; bet. 2011/12:TU1; rskr. 2011/12:87.

styrkedjan, främst för myndigheterna och Regeringskansliet, men också för myndigheter som arbetar med uppföljning, sammanställning och revision som exempelvis ESV och Riksrevisionen.

### 8.4.2 Utmaningar utom systemet

Det finns utmaningar som ligger utanför systemet för ekonomisk styrning i staten. ESV vill därför peka på två omvärldsfaktorer som utmanar den ekonomiska styrningen: behovet av ett systemperspektiv samt internationaliseringen.

Flera av dagens samhällsproblem korsar gränserna för till exempel budgetens utgiftsområden eller ett departements ansvarsområde. Det kan exempelvis handla om nyanländas etablering, att förebygga brottslighet och arbetet enligt Agenda 2030. Sådana utmaningar är svårare att hantera inom ramen för resultatstyrningen och den finansiella styrningen, vilket i sin tur kräver nya grepp för att utveckla den ekonomiska styrningen. Ökade behov av horisontell styrning och systemperspektiv är därför en utmaning för den ekonomiska styrningen. Av OECD framhålls exempelvis kraven på att anlägga ett systemperspektiv som en central faktor i hanteringen av sådana gränsöverskridande utmaningar.[439] Ett systemperspektiv handlar i korthet om att inta en helhetssyn för att parallellt mobilisera flera myndigheter och aktörer i arbetet med att nå gemensamt uppsatta mål. Den ekonomiska styrningen kommer behöva utvecklas för att i högre grad främja tillämpning av systemperspektiv i den offentliga förvaltningen.

Den andra utmaningen hör samman med att statsförvaltningen i hög grad påverkas av internationella överenskommelser och arbetet i internationella organisationer, något som i sin tur kan påverka den ekonomiska styrningen. Förändrade internationella redovisningsstandarder kan exempelvis påverka myndigheter i Sverige. Inom EU utförs verksamheter och tas beslut som i stor utsträckning inverkar på svenska myndigheters förutsättningar att utföra sina verksamheter.[440] Den internationalisering och europeisering som pågår sedan flera decennier kan också innebära en utmaning för den ekonomiska styrningen. Flera av dagens stora politiska frågor, som migration, klimatförändringar och hållbar utveckling, kräver gemensamma insatser över nationsgränserna. Det är därför rimligt att utgå från att internationaliseringen kommer att fortsätta påverka utvecklingen av den svenska statliga förvaltningen och hur den styrs.

### 8.4.3 Utmaningar är en grund för fortsatt utveckling

ESV har i rapporten redogjort för vad den ekonomiska styrningen i staten omfattar, hur den tillämpas och hur den har utvecklats över tid. Dessutom har ESV identifierat

[439] OECD, 2017, *Systems Approaches to Public Sector Challenges: Working with change*.
[440] Jacobsson, Bengt och Sundström, Göran, *Tjugofem år av gemenskap – statsförvaltningen och Europeiska unionen*.

ett antal utmaningar för den ekonomiska styrningen som helhet och för dess delområden. ESV ser utmaningarna som en grund för den fortsatta utvecklingen av den ekonomiska styrningen i staten. ESV:s slutsats är att flera av de utmaningar som ESV har identifierat kan hanteras inom ramen för det system som den ekonomiska styrningen utgör, genom ett fortsatt arbete med ständiga förbättringar. Den slutsatsen drar ESV mot bakgrund av att den ekonomiska styrningens utveckling har kännetecknats av prövande och lärande.

# Referenser

## Lagar, förordningar och föreskrifter

Anslagsförordning (2011:223).

Avgiftsförordning (1992:191).

Bokföringsförordning (1979:1212).

Budgetförordning (1989:400).

Budgetlag (2011:203).

Donationsförordning (1998:140).

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2007:1) och allmänna råd till internrevisionsförordning (2006:1228).

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2007:6) och allmänna råd till förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2007:14) och allmänna råd till förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2008:1) och allmänna råd till internrevisionsförordning (2006:1228).

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2009:5) till internrevisionsförordning (2006:1228).

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2010:2) och allmänna råd till förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2010:4) och allmänna råd till förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2012:7) och allmänna råd till Internrevisionsförordning (2006:1228).

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2012:8) och allmänna råd till förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2013:7) och allmänna råd till internrevisionsförordning (2006:1228).

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2014:4) och allmänna råd till förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2015:1) och allmänna råd till förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2015:4) och allmänna råd till internrevisionsförordning (2006:1228).

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2015:5) och allmänna råd till förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2018:3) och allmänna råd till förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2018:4) till internrevisionsförordning (2006:1228).

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter (Cirkulär 2018:6) och allmänna råd till förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Förordning (1993:134) om myndigheters årsredovisning och anslagsframställning.

Förordning (1993:527) om förvaltning av statliga fastigheter, m.m.

Förordning (1993:528) om statliga myndigheters lokalförsörjning.

Förordning (1993:1138) om hantering av statliga fordringar.

Förordning (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.

Förordning (1996:882) om myndigheters årsredovisning m.m.

Förordning (1996:1190) om överlåtelse av statens fasta egendom, m.m.

Förordning (1996:1191) om överlåtelse av statens lösa egendom.

Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Förordning (2000:606) om myndigheters bokföring.

Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

Förordning (2007:656) om exportkreditgarantier.

Förordning (2009:1395) med instruktion för Sametinget.

Förordning (2011:211) om utlåning och garantier.

Förordning (2011:231) om underlag för årsredovisning för staten.

Förordning (2015:1052) om krisberedskap och bevakningsansvariga myndigheters åtgärder vid höjd beredskap.

Förordning (2016:1023) med instruktion för Ekonomistyrningsverket.

Förordning (2017:170) om statliga myndigheters betalningar och medelsförvaltning.

Förordning (2018:2098) om garantier för utvecklingssamarbete.

Högskoleförordning (1993:100).

Högskolelag (1992:1434).

Internrevisionsförordning (2006:1228).

Kapitalförsörjningsförordning (2011:210).

Lag (1994:260) om offentlig anställning.

Lag (1996:1059) om statsbudgeten.

Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.

Mervärdesskattelag (1994:200).

Myndighetsförordning (2007:515).

Regeringsformen (1974:152).

Riksdagsordning (2014:801).

Säkerhetsskyddsförordning (2018:658).

Verksförordning (1995:1322).

## EU-rättsakter

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning).

## Riksdagstryck

Bet. 1986/87:FiU10, *om riktlinjer för den ekonomiska politiken och för budgetregleringen m.m. (prop. 1986/87:100 bil. 1 och bil. 2 punkt 2)*, Finansutskottet, 1987.

Bet. 1990/91:FiU30, *Den ekonomiska politiken och slutlig budgetreglering för budgetåret 1991/92*, Finansutskottet, 1991.

Bet. 1991/92:FiU2, *Organisationsformer för statens revision*, Finansutskottet, 1991.

Bet. 1991/92:FiU8, *Den statliga fastighetsförvaltningen och ombildningen av byggnadsstyrelsen, m.m.*, Finansutskottet, 1991.

Bet. 1992/93:FiU10, *Den ekonomiska politiken och budget- regleringen m.m. (prop.1992/93:100 bil. 1)*, Finansutskottet, 1992.

Bet. 1993/94:FiU10, *Den ekonomiska politiken och budgetregleringen m.m.*, Finansutskottet, 1994.

Bet. 1993/94:FiU20, *Den ekonomiska politiken och slutlig budgetreglering för budgetåret 1994/05*, Finansutskottet, 1994.

Bet. 1993/94:KU18, *Reformera riksdagsarbetet*, Konstitutionsutskottet, 1994.

Bet. 1996/97:KU3, *Lag om statsbudgeten*, Konstitutionsutskottet, 1996.

Bet. 1999/2000:FiU20, *Riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, skattefrågor, m.m. (prop. 1999/2000:100)*, Finansutskottet, 2000.

Bet. 2000/01:KU23, *Riksdagen inför 2000-talet*, Konstitutionsutskottet, 2001.

Bet. 2003/04:FiU2, *Utgiftsområde 2 Samhällsekonomi och finansförvaltning,* Finansutskottet, 2003.

Bet. 2003/04:FiU28, *Årsredovisning för staten 2003*, Finansutskottet, 2004.

Bet. 2004/05:FiU1, *Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna (prop. 2004/05:1)*, Finansutskottet, 2004.

Bet. 2006/07:FiU21, *Tilläggsbudget 1 för 2007*, Finansutskottet, 2007.

Bet. 2008/09:FiU2, *Utgiftsområde 2 Samhällsekonomi och finansförvaltning*, Finansutskottet, 2008.

Bet. 2009/10:FiU38, *Offentlig förvaltning för demokrati, delaktighet och tillväxt*, Finansutskottet, 2010.

Bet. 2010/11:KU14, *En reformerad budgetlag*, Konstitutionsutskottet, 2011.

Bet. 2011/12:TU1, *Utgiftsområde 22 Kommunikationer*, Trafikutskottet, 2011.

Bet. 2012/13:KU10, *Granskning av statsrådens tjänsteutövning och regeringsärendenas handläggning*, Konstitutionsutskottet, 2013.

Bet. 2015/16:FiU1, *Statens budget 2016 – Rambeslutet*, Finansutskottet, 2015.

Bet. 2016/17:FiU17, *Riksrevisionens rapport om den offentliga förvaltningens digitalisering*, Finansutskottet, 2017.

Bet. 2017/18:FiU25, *Statlig förvaltning och statistikfrågor*, Finansutskottet, 2018.

Bet. 2017/18:FiU29, *Riksrevisionens rapport om internrevisionen vid de statliga myndigheterna*, Finansutskottet, 2017.

Förs. 1993/94:TK1, *Skrivelse från talmanskonferensen med överlämnande av Riksdagsutredningens principbetänkande och förslag om författningsändringar*.

Förs. 2000/01:RS1, *Riksdagen inför 2000-talet*, Riksdagsstyrelsen, 2001.

Prop. 1973:90, *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m. m.; given Stockholms slott den 16 mars 1973*.

Prop. 1976/77:130, *Regeringens proposition med förslag till riktlinjer för modernisering av det statliga budgetsystemet*, 1977.

Prop. 1986/87:99, *Regeringens proposition om ledningen av den statliga förvaltningen*, 1987.

Prop. 1986/87:100, *Regeringens proposition 1986/87:100 med förslag till statsbudget för budgetåret 1987/88*, Finansdepartementet, 1986.

Prop. 1987/88:150, *Regeringens proposition 1987/88:150 med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1988/89, m.m. (kompletteringsproposition)*, Finansdepartementet, 1988.

Prop. 1990/91:150, *Regeringens proposition 1990/91:150 med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1991/92, m.m. (kompletteringsproposition)*, Finansdepartementet, 1991.

Prop. 1991/92:44, *Regeringens proposition 1991/92:44 om riktlinjer för den statliga fastighetsförvaltningen och ombildning av byggnadsstyrelsen, m.m.*, Finansdepartementet, 1991.

Prop. 1992/93:100, *Regeringens proposition 1992/93:100 med förslag till statsbudget för budgetåret 1993/94*, Finansdepartementet, 1993.

Prop. 1994/95:100, *Förslag till statsbudget för budgetåret 1995/96*, Finansdepartementet, 1994.

Prop. 1995/96:220, *Lag om statsbudgeten*, Finansdepartementet, 1996.

Prop. 1997/98:1, *Budgetpropositionen för 1998*, Finansdepartementet, 1997.

Prop. 1998/99:1, *Budgetpropositionen för 1999*, Finansdepartementet, 1998.

Prop. 1999/2000:1, *Budgetpropositionen för 2000,* Finansdepartementet, 1999.

Prop. 2000/01:1, *Budgetpropositionen för 2001*, Finansdepartementet, 2000.

Prop. 2003/04:1, *Budgetpropositionen för 2004*, Finansdepartementet, 2003.

Prop. 2005/06:1, *Budgetpropositionen för 2006*, Finansdepartementet, 2005.

Prop. 2006/07:1, *Budgetpropositionen för 2007*, Finansdepartementet, 2006.

Prop. 2007/08:1, *Budgetpropositionen för 2008*, Finansdepartementet, 2007.

Prop. 2007/08:100, *2008 års ekonomiska vårproposition*, Finansdepartementet, 2008.

Prop. 2008/09:1, *Budgetpropositionen för 2009*, Finansdepartementet, 2008.

Prop. 2009/10:175, *Offentlig förvaltning för demokrati, delaktighet och tillväxt*, Finansdepartementet, 2010.

Prop. 2010/11:1, *Budgetpropositionen för 2011*, Finansdepartementet, 2010.

Prop. 2010/11:40, *En reformerad budgetlag*, Finansdepartementet, 2010.

Prop. 2011/12:1, *Budgetpropositionen för 2012*, Finansdepartementet, 2011.

Prop. 2014/15:1, *Budgetpropositionen för 2015*, Finansdepartementet, 2014.

Prop. 2015/16:1, *Budgetpropositionen för 2016*, Finansdepartementet, 2015.

Prop. 2016/17:1, *Budgetpropositionen för 2017*, Finansdepartementet, 2016.

Prop. 2017/18:1, *Budgetpropositionen för 2018*, Finansdepartementet, 2017.

Prop. 2018/19:1 *Budgetproposition för 2019*, Finansdepartementet, 2018.

Prop. 2019/20:1 *Budgetpropositionen för 2020,* Finansdepartementet, 2019.

Prop. 2020/21:1, *Budgetpropositionen för 2021*, Finansdepartementet, 2020.

Rapport från riksdagen 2012/13:RFR7, *Öppet seminarium om riksdagens mål- och resultatstyrning: vilka mål, vilka resultat?*, 2013.

Rskr. 1986/87:122.

Rskr. 1990/91:386.

Rskr. 1991/92:107.

Rskr. 2009/10:315.

Rskr. 2010/11:177.

Rskr. 2011/12:87.

Skr. 1999/2000:150, *Årsredovisning för staten 1999,* Finansdepartementet, 2000.

Skr. 2000/01:151, *Regeringens förvaltningspolitik*, Justitiedepartementet, 2001.

Skr. 2004/05:101, *Årsredovisningen för staten 2004*, Finansdepartementet, 2005.

Skr. 2013/14:155, *Regeringens förvaltningspolitik*, Socialdepartementet, 2014.

Skr. 2016/17:189, *Riksrevisionens rapport om internrevisionen vid de statliga myndigheterna*, Finansdepartementet, 2017.

Skr. 2017/18:207 *Ramverket för finanspolitiken*, Finansdepartementet, 2018.

Skr. 2019/20:101, *Årsredovisning för staten 2019*, Finansdepartementet, 2020.

Skr. 2020/21:101, *Årsredovisning för staten 2020*, Finansdepartementet, 2021.

Urd. 1996/97:URD4, *Grundläggande högskoleutbildning, Former för politik och planering*, Utbildningsutskottet, 1997.

Urd. 1998/99:URD1, *Statens stöd till lokala investeringsprogram för en ekologiskt hållbar utveckling – uppföljning av den hittillsvarande fördelningen av ramanslaget E1 under statsbudgetens utgiftsområde 18*, Bostadsutskottet, 1998.

Ytt. 1992/93FiU4y, *Investeringar i trafikens infrastruktur m.m.*, Finansutskottet, 1993.

## Rättsliga dokument

Dir. 2001:117, *En översyn av verksförordningen*, Justitiedepartementet, 2001.

Dir. 2002:153, *Den statliga internrevisionen*, Finansdepartementet, 2002.

Dir. 2006:30, *Utvärdering av resultatstyrningen*, Finansdepartementet, 2006.

Ds 2000:63, *Ekonomisk styrning för effektivitet och transparens*, Finansdepartementet, 2000.

Ds 2006:15, *Intern styrning och kontroll i staten. Förslag till ett gemensamt ramverk*, Finansdepartementet, 2006.

Ds 2014:1, *Gröna boken – Riktlinjer för författningsskrivning*, Statsrådsberedningen, 2014.

SOU 1967:11, *Programbudgetering*, Programbudgetutredningen, 1967.

SOU 1985:40, *Regeringen, myndigheterna och myndigheternas ledning*, Verksledningskommittén, 1985.

SOU 1996:14, *Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område*, Budgetlagsutredningen, 1996.

SOU 2002:32, *Den arbetsgivarpolitiska delegeringen i staten – en samlad utvärdering*, Arbetsgivarpolitikutredningen, 2002.

SOU 2003:93, *Internrevision i staten – förslag till en förstärkt internrevision*, Internrevisionsutredningen, 2003

SOU 2004:23, *Från verksförordning till myndighetsförordning*, Utredningen om en översyn av verksförordningen, 2004.

SOU 2007:75, *Att styra staten – regeringens styrning av sin förvaltning*, Styrutredningen, 2007.

SOU 2008:118, *Styra och ställa – förslag till en effektivare statsförvaltning*, 2006 års förvaltningskommitté, 2008.

SOU 2010:18, *En reformerad budgetlag*, Utredningen Översyn av budgetlagen, 2010.

SOU 2013:40, *Att tänka nytt för att göra nytta – om perspektivskiften i offentlig verksamhet*, Innovationsrådet, 2013.

SOU 2013:73, *En utvecklad budgetprocess – ökad tydlighet och struktur,* Budgetprocesskommittén, 2013.

SOU 2018:79, *Analyser och utvärderingar för effektiv styrning*, Analys- och utvärderingsutredningen, 2018.

SOU 2019:6, *En långsiktig, samordnad och dialogbaserad styrning av högskolan,* Styr- och resursutredningen (Strut), 2019.

SOU 2019:43, *Med tillit följer bättre resultat – tillitsbaserad styrning och ledning i staten*, Tillitsdelegationen, 2019.

## Elektroniska källor

Ekonomistyrningsverket, *Resultatstyrning*, https://www.esv.se/statlig-styrning/ekonomisk-styrning/resultatstyrning/, uppdaterad 26 september 2019, hämtad 26 mars 2021.

Ekonomistyrningsverket, *Resultatredovisningen ska utgå från bland annat mål*, https://www.esv.se/statens-ekonomi/redovisning/resultatredovisning/mal/, uppdaterad 12 november 2020, hämtad 26 mars 2021.

Ekonomistyrningsverket, *Myndigheter som ska följa internrevisionsförordningen*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/internrevision/internrevisionsmyndigheter/, uppdaterad 7 januari 2019, hämtad 26 mars 2021.

Ekonomistyrningsverket, *Statlig internrevision stödjer myndighetsledningen i att förbättra den interna styrningen och kontrollen*, https://www.esv.se/statlig-

styrning/intern-styrning-och-kontroll/internrevision/, uppdaterad 1 januari 2019, hämtad 26 mars 2021.

Ekonomistyrningsverket, *Myndighetsledningen säkerställer en betryggande intern styrning och kontroll*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/myndighetsledningens-ansvar/, uppdaterad 11 januari 2019, hämtad 26 mars 2021.

Ekonomistyrningsverket, *Integrerad del i verksamhetsstyrningen*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/myndighetsledningens-ansvar/integrera-processen/, uppdaterad 1 januari 2019, hämtad 26 mars 2021.

Ekonomistyrningsverket, *Redovisa bedömningen om den interna styrningen och kontrollen har varit betryggande*, https://www.esv.se/statlig-styrning/intern-styrning-och-kontroll/myndighetsledningens-ansvar/redovisa-bedomning/, uppdaterad 1 januari 2019, hämtad 26 mars 2021.

Ekonomistyrningsverket, *Datalabbet – resultaten i staten*, https://datalabb.esv.se/, hämtad 26 mars 2021.

Ekonomistyrningsverket, *EA-boken*, *Om EA-boken 2021*, https://www.esv.se/publicerat/ea-boken/, uppdaterad 11 februari 2021, hämtad 26 mars 2021. EA-boken innehåller bland annat ESV:s föreskrifter och allmänna råd.

IIA Sweden, *Internationella standarder för yrkesmässigt utförande av internrevision* (Standarder) [pdf], svensk översättning 2020-09-22, https://www.theiia.se/wp-content/uploads/2020/09/IPPF-Standards-2017-Swedish.pdf, hämtad 26 mars 2021.

Regeringskansliet, *Den statliga budgetprocessen steg för steg*, https://www.regeringen.se/sveriges-regering/finansdepartementet/statens-budget/budgetprocessen-steg-for-steg/, hämtad 26 mars 2021.

Regeringskansliet, *Regeringskansliets rättsdatabaser*, http://rkrattsbaser.gov.se/sfsr, hämtad 26 mars 2021.

Statskontoret, *Förvaltningskultur*, https://www.forvaltningskultur.se/, hämtad 26 mars 2021.

Sveriges riksdag, *Riksdagens öppna data*, http://data.riksdagen.se/, hämtad 26 mars 2021.

## Övriga referenser

Ahlbäck Öberg, Shirin, Förvaltningen, i: Mattsson, Ingvar & Petersson, Olof, *Svensk författningspolitik*, Studentlitteratur, Lund, 2020.

Ahlbäck Öberg, Shirin och Sundström, Göran, Förvaltningspolitikens organisering, i: Ehn, Peter och Sundström, Göran (red.), *Statlig förvaltningspolitik för 2020-talet. En forskningsantologi*, Statskontoret, Om offentlig sektor, 2020.

Ahlbäck Öberg, Shirin och Wockelberg, Helena, Agency control or autonomy? Government steering of Swedish government agencies 2003–2017, i: *International Public Management Journal*, 2020, s. 1–20.

Alexius, Susanna, *Att styra komplexa uppdrag mot mål och resultat - en forskningsöversikt,* Score, Stockholms universitet, 2017.

Agv 2007:3, Arbetsgivarverket, *Den arbetsgivarpolitiska delegeringen inom staten*, 2007.

COSO, *Internal Control - Integrated Framework*, 1992.

COSO, *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, 2004.

COSO, *Internal Control - Integrated Framework*, 2013.

Deci, Edward L., Koestner, Richard, och Ryan, Richard M., A meta-analytic review of experiments examining the effects of extrinsic rewards on intrinsic motivation, i: *Psychological Bulletin*, volym 125, nr 6/1999, s. 627–668.

de Fine Licht, Jenny och Pierre, Jon, *Myndighetschefernas syn på regeringens styrning*, Statskontoret, Om offentlig sektor 30, 2016.

Ehn, Peter och Sundström, Göran (red.), *Statlig förvaltningspolitik för 2020-talet. En forskningsantologi*, Statskontoret, Om offentlig sektor, 2020.

Ehn, Peter och Sundström, Göran, Förvaltningspolitik i förändring, i: Ehn, Peter och Sundström, Göran (red.), *Statlig förvaltningspolitik för 2020-talet. En forskningsantologi,* Statskontoret, Om offentlig sektor, 2020.

Ekonomistyrningsverket, *Bedömning av Sametingets årsredovisning 2003*, 2004, dnr 79-291/2004.

Ekonomistyrningsverket, *Bedömning av Fiskeriverkets årsredovisning 2003*, 2004, dnr 79-451/2004.

Ekonomistyrningsverket, *Bedömning av Sveriges Lantbruksuniversitetets årsredovisning 2003*, 2004, dnr 79-573/2004.

Ekonomistyrningsverket, *Bedömning av Kulturrådets årsredovisning 2005*, 2006, dnr 79-329/2006.

Ekonomistyrningsverket, *Bedömning av Skatteverkets årsredovisning 2005*, 2006, dnr 79-1047/2006.

Ekonomistyrningsverket, *Anslagsfinansiering av Försvarets Materielverk*, 2015, dnr 1.1-397/2015.

Ekonomistyrningsverket, *Remiss Ekonomistyrningsverkets förslag på nya föreskrifter och allmänna råd,* 2018, dnr 2018-00431.

Esaiasson, Peter m.fl., *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*, Wolters Kluwer, 2017.

ESV 1999:20, Ekonomistyrningsverket, *Myndigheternas syn på resultatstyrningen*, 1999.

ESV 2002:2, Ekonomistyrningsverket, *EA-boken 2002 Ekonomiadministrativa bestämmelser för statlig verksamhet*, 2002.

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

ESV 2006:7, Ekonomistyrningsverket, *Måluppfyllelseanalys. Hur måluppfyllelse, effekter och effektivitet kan undersökas och rapporteras*, Vägledning, 2006.

ESV, 2007-03-30, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2007 om den statliga internrevisionen*, Skrivelse, 2007.

ESV 2007:23, Ekonomistyrningsverket, *Resultat och styrning i statsförvaltningen*, Rapport, 2007.

ESV 2008:19, Ekonomistyrningsverket, *Försvarsmaktens interna styrning och kontroll*, Rapport, 2008.

ESV 2008:28, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2008 om den statliga internrevisionen*, Rapport, 2008.

ESV 2009:7, Ekonomistyrningsverket, *Åklagarmyndighetens interna styrning och kontroll*, Rapport, 2009.

ESV 2009:15, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2009 om den statliga internrevisionen*, Rapport, 2009.

ESV 2009:16, Ekonomistyrningsverket, *Kartläggning av regleringsbrev. Förändring av regleringsbreven mellan år 2008 och 2009*, Rapport, 2009.

ESV 2010:4, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2010 om den statliga internrevisionen*, Rapport, 2010.

ESV 2010:7, Ekonomistyrningsverket, *Samverkansuppdrag mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen 2009*, Rapport, 2010.

ESV 2010:14, Ekonomistyrningsverket, *Sidas arbete med intern styrning och kontroll*, Rapport del 1, 2010.

ESV 2010:24, Ekonomistyrningsverket, *Resultatstyrning i rätt riktning*, Rapport, 2010.

ESV 2010:28, Ekonomistyrningsverket, *Utveckling av Försvarsmaktens interna styrning och kontroll*, Rapport, 2010.

ESV 2010:33, Ekonomistyrningsverket, *Intern styrning under kontroll? En studie av ramverket för intern styrning och kontroll och dess påverkan på styrningen i staten*, Rapport, 2010.

ESV 2011:9, Ekonomistyrningsverket, *ESV:s ordbok om ekonomisk styrning i staten*, 2011.

ESV 2011:15, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2011 om den statliga internrevisionen*, Rapport, 2011.

ESV 2011:16, Ekonomistyrningsverket, *Sidas arbete med intern styrning och kontroll*, Slutrapport, 2011.

ESV 2012:1, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2012 om den statliga internrevisionen*, Rapport, 2012.

ESV 2012:17, Ekonomistyrningsverket, *Samarbete om risker i verksamheten*, Handledning, 2012.

ESV 2012:27, Ekonomistyrningsverket, *Prestationer, volymer och kostnader. Utvärdering av reglerna för resultatredovisningen*, Rapport, 2012.

ESV 2012:30, Ekonomistyrningsverket, *Säkerställd intern styrning och kontroll. Myndighetsledningens bedömning av intern styrning och kontroll*, Rapport, 2012.

ESV 2012:48, Ekonomistyrningsverket, *Om internrevisionen*, Rapport, 2012.

ESV 2013:22, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2013 om den statliga internrevisionen*, Rapport, 2013.

ESV 2013:44, Ekonomistyrningsverket, *Säkerställd intern styrning och kontroll 2013. Myndigheternas redovisning i årsredovisningarna för 2012*, Rapport, 2013.

ESV 2014:1, Ekonomistyrningsverket, *Statlig internrevision för myndighetsledningar*, Handledning, 2014.

ESV 2014:24, Ekonomistyrningsverket, *Intern styrning och kontroll på Statens energimyndighet*, Rapport, 2014.

ESV 2014:28, Ekonomistyrningsverket, *Redovisning av den statliga internrevisionen 2014*, Rapport, 2014.

ESV 2014:36, Ekonomistyrningsverket, *Säkerställd intern styrning och kontroll 2014. Myndigheternas redovisning i årsredovisningarna för 2013*, Rapport, 2014.

ESV 2015:22, Ekonomistyrningsverket, *Säkerställd intern styrning och kontroll 2015*, Rapport, 2015.

ESV 2015:23, Ekonomistyrningsverket, *Redovisning av den statliga internrevisionen 2015*, Rapport, 2015.

ESV 2015:30, Ekonomistyrningsverket, *En introduktion till den statliga internrevisionen*, Handledning, 2015.

ESV 2016:4, Ekonomistyrningsverket, *Redovisning över den statliga internrevisionen 2016. Internrevision och intern styrning och kontroll under 2015*, Rapport, 2016.

ESV 2016:31, Ekonomistyrningsverket, *Verksamhetslogik*, Vägledning, 2016.

ESV 2016:50, Ekonomistyrningsverket, *Hur finansierar statliga myndigheter sin verksamhet?*, Basbok, 2016.

ESV 2016:51, Ekonomistyrningsverket, *Att synliggöra myndigheternas resultat*, Rapport, 2016.

ESV 2016:59, Ekonomistyrningsverket, *Rapport Effektivisering i statsförvaltningen*, Rapport, 2016.

ESV 2017:6, Ekonomistyrningsverket, *Analys av Sametinget. Finansiering och intern styrning och kontroll*, Rapport, 2017.

ESV 2017:14, Ekonomistyrningsverket, *Redovisning över den statliga internrevisionen och myndigheternas interna styrning och kontroll 2017. Internrevision och intern styrning och kontroll under 2016*, Rapport, 2017.

ESV 2017:46, Ekonomistyrningsverket, *Resultatuppföljning av statens budget*, Rapport, 2017.

ESV 2017:65, Ekonomistyrningsverket, *Tillämpningen av förordningen om intern styrning och kontroll*, Rapport, 2017.

ESV 2017:72, Ekonomistyrningsverket, *Behovsanpassad resultatredovisning. Förslag till regeländringar för att synliggöra resultat*, Rapport, 2017.

ESV 2017:75, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomiska bindningar på statens budget. Tillämpning av reglerna som rör beställningsbemyndiganden*, Rapport, 2017.

ESV 2017:76, Ekonomistyrningsverket, *Digitaliserad årsredovisning – en förstudie: Kan vi effektivisera och digitalisera inlämningen av myndigheternas årsredovisningar?*, Rapport, 2017.

ESV 2018:20, Ekonomistyrningsverket, *Utvecklad intern styrning och kontroll. Förslag till förordningsändringar om intern styrning och kontroll*, Rapport, 2018.

ESV 2018:34, Ekonomistyrningsverket, *Internrevision och intern styrning och kontroll 2018. Redovisning över den statliga internrevisionen och myndigheternas interna styrning och kontroll under 2017*, Rapport, 2018.

ESV 2019:26, Ekonomistyrningsverket, *Internrevision och intern styrning och kontroll 2019. Redovisning över den statliga internrevisionen och myndigheternas interna styrning och kontroll under 2018*, Rapport, 2019.

ESV 2019:29, Ekonomistyrningsverket, *Stöd för effektivisering*, Rapport, 2019.

ESV 2020:20, Ekonomistyrningsverket, *Internrevision och intern styrning och kontroll 2020. Redovisning över den statliga internrevisionen och myndigheternas interna styrning och kontroll under 2019*, Rapport, 2020.

ESV 2020:25, Ekonomistyrningsverket, *Ekonomiadministrativ värdering för 2019*, Rapport, 2020.

ESV 2020:28, Ekonomistyrningsverket, *Genomslaget. Resultatredovisningarna och myndigheternas arbete med dessa efter ändrade krav*, Rapport, 2020.

ESV 2020:29, Ekonomistyrningsverket, *Avgifter 2019 – om avgiftsbelagd verksamhet i staten*, Rapport, 2020.

ESV 2020:47, Ekonomistyrningsverket och Statskontoret, *Verksamhetsanpassad styrning – en översyn av regeringens styrning och Sidas interna effektivitet, ledning och uppföljning*, Rapport, 2020.

ESV 2020:58, Ekonomistyrningsverket, *Utvecklad styrning och uppföljning av avgiftsbelagd verksamhet*, Rapport, 2020.

ESV 2021:4, Ekonomistyrningsverket, *Behovet av internrevision. En ändamålsenlig och samordnad statlig internrevision*, Rapport, 2021.

ESV 2021:14, Ekonomistyrningsverket, *Internrevision och intern styrning och kontroll 2021. Redovisning över den statliga internrevisionen och myndigheternas interna styrning och kontroll under 2020*, Rapport, 2021.

ESV 2021:18, Ekonomistyrningsverket, *Regeringens resultatstyrning av myndigheterna. En kartläggning av instruktioner och regleringsbrev under två decennier*, Rapport, 2021.

Finansdepartementet, *Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet*, Regeringskansliet, 2002.

Finansdepartementet, 2007-03-30, *Underlag för gemensam beredning av en ny myndighetsförordning*, Promemoria. Regeringskansliet, 2007.

Forssell, Anders och Ivarsson Westerberg, Anders, *Administrationssamhället*, Studentlitteratur, 2014.

Gustafsson, Ingrid, Staten, styrning och internationella standarder, i: Ehn, Peter och Sundström, Göran (red.), *Statlig förvaltningspolitik för 2020-talet. En forskningsantologi*, Statskontoret, Om offentlig sektor, 2020.

IIA, *The International Professional Practices Framework*, 2017.

INTOSAI, *Guidelines for Internal Control*, 1992.

Ivarsson Westerberg, Anders och Nordström, Anders, Från polisprofessionell verksamhetstillsyn till standardiserad internrevision, i: Jacobsson, Bengt, Pierre, Jon och Sundström, Göran (red.), *Granskningssamhället. Offentliga verksamheter under lupp*, Studentlitteratur, 2019.

Jacobsson, Bengt och Sundström, Göran, *Tjugofem år av gemenskap – statsförvaltningen och Europeiska unionen*, Sieps 2020:3.

Jacobsson, Bengt; Pierre, Jon och Sundström, Göran, Den offentliga granskningen, i: Jacobsson, Bengt, Pierre, Jon och Sundström, Göran (red.), *Granskningssamhället. Offentliga verksamheter under lupp*, Studentlitteratur, 2019.

Jacobsson, Bengt och Sundström, Göran, Mönster i granskningssamhället, i: Jacobsson, Bengt, Pierre, Jon och Sundström, Göran (red.), *Granskningssamhället. Offentliga verksamheter under lupp*, Studentlitteratur, 2019.

Molander, Per, *Dags för omprövning – en ESO-rapport om styrning av offentlig sektor*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2017:1, 2017.

Mundebo, Ingemar, *Hur styrs staten? Resultat av resultatstyrning*, doktorsavhandling, Stockholms universitet, Statsvetenskapliga institutionen, 2008.

Näringsdepartementet, *För ett hållbart digitaliserat Sverige – en digitaliseringsstrategi*, Regeringskansliet, 2017, dnr N2017/03643/D.

OECD, *Systems Approaches to Public Sector Challenges: Working with change*, 2017.

OECD, *Digital Government Review of Sweden: Towards a Data-driven Public Sector*, 2018.

OECD, *The Path to Becoming a Data-Driven Public Sector*, 2019.

OECD, *OECD Open, Useful and Re-usable data (OURdata) Index: 2019*, 2019.

Regeringsbeslut, Fi2019/04274/RS (delvis), *Regleringsbrev för budgetåret 2020 avseende Ekonomistyrningsverket*, Finansdepartementet, 2019-12-19.

Regeringsbeslut, M2020/02056 (delvis), M2020/02000, M2020/01479 m.fl. *Regleringsbrev för budgetåret 2021 avseende Naturvårdsverket*, Miljödepartementet, 2020-12-22.

Regeringsbeslut, U2020/02952, U2020/06608 (delvis), U2020/06631, *Regleringsbrev för budgetåret 2021 avseende universitet och högskolor*, Utbildningsdepartementet, 2020-12-17.

Regeringskansliet, 2020-08-24, *Anvisning för arbetet med regleringsbrev*. Cirkulär Fi 2020:3, 2020.

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2012*, 2012, dnr 30-2012-0360.

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2013*, 2013, dnr 30-2013-0788.

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2014,* 2014*,* dnr 30-2014-0630.

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport* 2015, 2015, dnr 1.2.2-2015-0630.

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2016*, 2016, dnr 1.2.2-2016-0787.

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2017*, 2017, dnr 1.2.2-2017-0728.

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2018*, 2018, dnr 1.2.2-2018-0854.

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2019*, 2019, dnr 1.2.2-2019-0048.

Riksrevisionen, *Riksrevisorns årliga rapport 2020*, 2020, dnr 1.2.2-2019-1168.

RiR 2009:8, Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2009*, 2009.

RiR 2010:3, Riksrevisionen, *Från många till en – sammanslagningar av myndigheter,* 2010.

RiR 2010:12, Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2010*, 2010.

RiR 2017:5, Riksrevisionen, *Internrevision vid myndigheter – En funktion som behöver stärkas*, 2017.

Riksrevisionsverket, *Resultatredovisningar. Några erfarenheter,* 1991.

RRV 1996:5, Riksrevisionsverket, *EA-boken 1996 Ekonomiadministrativa bestämmelser för statlig verksamhet*, 1996.

RRV 1997:2, Riksrevisionsverket, *EA-boken 1997 Ekonomiadministrativa bestämmelser för statlig verksamhet*, 1997.

Socialdepartementet, 2011-06-14, *Handledning för instruktioner*, Promemoria, Regeringskansliet, 2011.

Statskontoret 1994:4, *Verksamhetsanpassad resultatstyrning. Analysmodell och myndighetstypologi*, 1994.

Statskontoret 2004:9, *Myndigheternas ledning och organisation. Kartläggning och analys av Myndighetssverige*, 2004.

Statskontoret 2007:2, *Joining-up for regional development. How governments deal with a wicked problem, overlapping policies and fragmented responsibilities*, 2007.

Statskontoret, *Fångar FISKEN fel? Betydelsen av intern styrning och kontroll för att motverka felaktiga utbetalningar*, Om offentlig sektor, 2011.

Statskontoret 2016:19, *Mer tid till kärnverksamheten*, 2016.

Statskontoret, *Renodling av statlig verksamhet*, Om offentlig sektor, 2016.

Statskontoret, *Statsförvaltningen efter 20 år i EU,* Om offentlig sektor, 2016.

Statskontoret, *Myndighetsstyrelser i praktiken*, Om offentlig sektor, 2018.

Statskontoret 2019:103, *Förvaltningspolitik i förändring – långsiktiga utvecklingstendenser och strategiska utvecklingsbehov*, dnr 2019/6-5.

Sundström, Göran, *Stat på villovägar. Resultatstyrningens framväxt i ett historisk-institutionellt perspektiv*, doktorsavhandling, Stockholms universitet, Statsvetenskapliga institutionen, 2003.

Sundström, Göran, Granskningspolitikens huvudlinjer, i: Jacobsson, Bengt, Pierre, Jon och Sundström Göran, (red.), *Granskningssamhället. Offentliga verksamheter under lupp*, Studentlitteratur, 2019.

Sundström, Göran, Perspektiv på politisk styrning, i: Ehn, Peter och Sundström, Göran (red.), *Statlig förvaltningspolitik för 2020-talet. En forskningsantologi*, Statskontoret Om offentlig sektor, 2020.

Teorell, Jan och Svensson, Torsten, *Att fråga och att svara: samhällsvetenskaplig metod*, Liber, 2007.

Wahlström, Ninni, *Om det förändrade ansvaret för skolan. Vägen till mål-och resultatstyrning och några av dess konsekvenser*, doktorsavhandling, Örebro universitet, Pedagogiska institutionen, 2002.

# Bilaga 1 Regelverk för ekonomisk styrning i staten

Den ekonomiska styrningen i staten består traditionellt av resultatstyrning och finansiell styrning. I ESV:s uppdrag ingår även intern styrning och kontroll och internrevision. I denna bilaga samlar vi nu gällande lagar och förordningar som reglerar den ekonomiska styrningen i staten.[441] Förteckningen omfattar inte de föreskrifter och allmänna råd som finns till flera av de uppräknade förordningarna.

- Regeringsformen (1974:152)
- Riksdagsordningen (2014:801)
- Budgetlagen (2011:203)
- Anslagsförordningen (2011:223)
- Avgiftsförordningen (1992:191)
- Donationsförordningen (1998:140)
- Förordningen (1993:527) om förvaltning av statliga fastigheter, m.m.
- Förordningen (1993:528) om statliga myndigheters lokalförsörjning
- Förordningen (1993:1138) om hantering av statliga fordringar
- Förordningen (1996:1190) om överlåtelse av statens fasta egendom, m.m.
- Förordningen (1996:1191) om överlåtelse av statens lösa egendom
- Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag
- Förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring
- Förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt
- Förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll[442]
- Förordningen (2011:211) om utlåning och garantier
- Förordningen (2011:231) om underlag för årsredovisning för staten
- Förordningen (2017:170) om statliga myndigheters betalningar och medelsförvaltning
- Internrevisionsförordningen (2006:1228)
- Kapitalförsörjningsförordningen (2011:210)
- Myndighetsförordningen (2007:515)[443].

[441] Tidigare reglering redogör vi för i rapportens kapitel.
[442] I kapitel 6 redogör vi för kompletterande reglering av myndigheternas riskhantering.
[443] Avser regleringen av ansvaret för verksamheten och för en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt. Ansvaret regleras på annat sätt för några myndigheter, till exempel i högskoleförordningen (1993:100) för universitet och högskolor.

**ESV gör Sverige rikare**

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

**Ekonomistyrningsverket**

Drottninggatan 89
Box 45316
104 30 Stockholm

Tfn 08-690 43 00
www.esv.se