



Handledning Resultatredovising

esv
EKONOMISTYRNINGSVERKET

ESV:s handledningar är till stöd för hur föreskrifter och allmänna råd ska tolkas och användas inom områden där ESV är normerande.

Publikationen kan laddas ner som PDF och beställas från www.esv.se.

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

Datum: 2012-11-27

Dnr: 49-1388/2012

ISBN: 978-91-7249-338-4

Copyright: ESV

Författare: Kenneth Eliasson

Layout: Elisabeth Hermansson-Zamani

Omslag: Matton Images, OJO Images

Tryckeri: TMG Tabergs, Taberg 2012

Förord

Den här handledningen är en omarbetning av handledningen *Resultatredovisning* (ESV 2009:29). Den nya handledningen ersätter den tidigare. Men precis som tidigare ger handledningen rekommendationer till framför allt första paragrafen i tredje kapitlet i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

En skillnad från den tidigare handledningen är att vi har förtydligat rekommendationerna i vissa avgörande delar, till exempel är rekommendationerna till förordningens volymbegrepp mer preciserade. Till föreliggande handledning har vi också tagit fram nya exempel från myndigheternas årsredovisningar. Dessutom är innehållet delvis omstuvat. Vissa avsnitt har tillkommit och några avsnitt har tagits bort. Bland annat är rekommendationerna till redovisningen av effekter och kvalitet mer utvecklade än tidigare.

Omarbetningarna är utförda av Kenneth Eliasson och Gustav Jakob Petersson. Riksrevisionen har beretts tillfälle att lämna synpunkter.

Eva Lindblom
Avdelningschef

Innehåll

1 Inledning	7
2 Resultatredovisning	9
2.1 Varför redovisa resultat?	9
2.2 Resultat	10
2.2.1 Prestationer	10
2.2.2 Effekter	11
3 Från uppgifter och mål till redovisat resultat	13
3.1 Överskådlighet och urval	13
3.2 Rättvisande bild	13
3.2.1 Tillförlitlighet	14
3.2.2 Relevans	14
3.2.3 Jämförbarhet	14
3.2.4 Begriplighet	15
3.2.5 Transparens	15
3.3 Redovisning av prestationer	15
3.3.1 Olika typer av prestationer	15
3.3.2 Prestationernas volym i två betydelser	17
3.3.3 Kostnader för redovisade prestationer	17
3.4 Inte bara prestationernas volymer och kostnader	19
3.4.1 Effektorienterad rapportering	19
3.4.2 Måluppfyllelse	21
3.4.3 Kvalitet	23
3.5 Tidsserier och jämförelser	27
3.6 Kommentarer	28
3.7 Dokumentation	29
Referenser	31
Bilaga 1	33
Bilaga 2	35

1 Inledning

Denna handledning berör huvudsakligen 3 kap. 1 § i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB 3:1).

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

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

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

Handledningen kommenterar också vad som anges i förordningens allmänna bestämmelser i kap. 1–2.

Reglerna i FÅB 3:1 ger den enskilda myndigheten utrymme att självständigt utforma resultatredovisningen, både beträffande urvalet av *vad* som ska redovisas och *hur* det ska redovisas.¹ Resultatredovisningens verksamhetsanpassning är alltså till stor del delegerad till myndigheten. Denna delegering innebär samtidigt ett ansvar för den enskilda myndigheten. Myndigheten ska se till att regelverket tillämpas på ett sådant sätt att årsredovisningen i sin helhet blir rättvisande. Resultatredovisningen ska alltså bidra till en rättvisande bild, som bland annat innebär en relevant och tillförlitlig redovisning.² Myndigheten ska också kommentera det redovisade resultatet. Kommentarererna kan sägas utgöra en analys som sätter in resultaten i ett sammanhang.

Även om myndigheten antas vara den som bäst vet vilken information som är väsentlig för regeringen är det givetvis en fördel om det finns en bra dialog mellan myndigheten och departementet. Om regeringen inte är nöjd med den resultatinformation myndigheten lämnar i årsredovisningen kan regeringen ange särskilda åiterrapporteringskrav i regleringsbrevet eller annat beslut.

Handledningen vänder sig främst till myndigheterna, men även Regeringskansliet och Riksrevisionen bör kunna finna stöd i handledningen.

Handledningen är disponerad på följande vis. Kapitel 2 redogör för de mest grundläggande typerna av resultatinformation och för hur dessa typer av information förhåller sig till varandra. Kapitel 3 har en mer praktisk karaktär och

¹ För bakgrund och diskussion se prop. 2008/09:1. Se även Finansutskottets betänkande (2008/09:FIU2), utredningen Att styra staten – regeringens styrning av sin förvaltning (SOU 2007:75), ESV:s remissvar på styrtredningen (ESV dnr 30-1470/2007), rapporten Resultat och styrning i statsförvaltningen (ESV 2007:23), rapporten Resultatstyrning i rätt riktning (ESV 2010:24) samt rapporten Prestationer, volymer och kostnader (ESV 2012:27).

² Kravet på rättvisande bild är angivet såväl i 3 § myndighetsförordningen (2007:515) som i 2 kap. 6 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

diskuterar hur en myndighet kan avgöra vad som kan vara en tillräckligt bra resultatinformation. Kapitlet diskuterar både uttryckliga krav på resultatredovisningen och de vägval som en myndighet måste eller bör göra.

2 Resultatredovisning

Resultatredovisning enligt FÅB 3:1 kan innehålla olika typer av information. I det här avsnittet beskriver vi hur de mest grundläggande typerna av resultatinformation förhåller sig till varandra, och varför det är viktigt med resultatredovisning.

2.1 Varför redovisa resultat?

Regeringen har ett behov av att få resultatinformation från myndigheterna, eftersom denna information ska ge underlag för regeringens uppföljning, prövning och budgetering av myndighetens verksamhet.³ Regeringens uppföljning motiveras av att myndighetsledningen är ansvarig inför regeringen för att verksamheten bedrivs effektivt och att myndigheten hushållar väl med statens medel.⁴

Resultatredovisningen ska emellertid inte stanna hos regeringen. Riksdagen har nämligen efterfrågat resultatredovisning från regeringen för att kunna ta ställning till regeringens förslag om anslag i budgetpropositionen. Därför ska regeringen i budgetpropositionen lämna en redovisning av de resultat som uppnåtts i verksamheten i förhållande till de av riksdagen beslutade målen.⁵ Det innebär att regeringen måste bearbeta och sammanställa resultatredovisningen från myndigheterna så att riksdagen kan bilda sig en uppfattning om myndigheternas arbete. Därefter ska riksdagens beslut om budgetpropositionen följas upp och utvärderas av riksdagens utskott.⁶

I ett bredare perspektiv kan intresset för resultatinformation förstås utifrån en idé om rationell förbättring. Det innebär att information om en verksamhets resultat ska möjliggöra underbyggda korrigeringar av de faktorer som kan bidra till att verksamheten blir bättre eller kan hållas oförändrat bra. Målen för verksamheten kanske inte alltid uppfylls enligt planen. Planen för hur målet ska nås kanske behöver korrigeras. Att på detta vis styra utifrån återkoppling av uppnådda resultat är kärnan i den styrningsidé som kallas resultatstyrning.

Resultatstyrning och resultatredovisning kan alltså förekomma på olika nivåer och kan involvera såväl myndigheter som regering och riksdag, men på olika sätt. Primär datainsamling kan ligga på myndighetsnivån. Informationen bearbetas sedan av regeringen. För riksdagen kan informationen ligga till grund för lagstiftning och beslut om övergripande mål och finansiering. För regeringen kan återkopplingen ligga till grund för korrigeringar i enskilda myndigheters uppgifter, mål och finansieringsvillkor, men även beslut om utnämning av generaldirektörer och avvecklingar/bildningar av myndigheter. För myndigheterna själva kan arbe-

3 FÅB 1 kap. 3 §.

4 Myndighetsförordningen (2007:515).

5 Budgetlagen (2011:23), 10 kap. 3 §.

6 Regeringsformen, 4 kap. 8 §.

tet med resultatredovisningen leda till nya insikter om att verksamheten behöver justeras.

Den kunskap som förmedlas genom resultatredovisning kan relateras till så kallade effektmål, som avser önskade framtida tillstånd i samhället. Om redovisade data avviker från ett effektmål, trots ihärdiga försök att nå målet, kan det finnas skäl att justera någon eller några av de faktorer som kan påverka resultatet. Även ett uppnått effektmål kan motivera en del justeringar, till exempel för att åtgärderna inte behövs i samma utsträckning som tidigare, eller för att ambitionsnivån bör höjas.

2.2 Resultat

Resultat är vad som har *levererats* till någon (till exempel ett beslut) eller *exponerats* för någon (till exempel en utställning) samt vad som har inträffat därefter (till exempel andra levnadsbetingelser och nya insikter). Resultat är vad som har kommit ut från verksamheten (prestationerna) och vad detta något har bidragit till (effekterna). Med resultat avses alltså både prestationer och effekter.

Hur detta hänger ihop illustreras med hjälp av en logisk modell för värdeomvandling enligt i figur 2.1 nedan.

Figur 2.1 Värdeomvandling i statlig förvaltning



Värdeomvandling i staten innefattar mer än bara resursomvandling. En statlig myndighet drivs av både resurser (bland annat finansiering) och krav (bland annat uppgifter och mål). Regeringen reglerar vilka finansiella medel som myndigheten får disponera, villkoren för medelsförbrukningen och vilka krav som i övrigt ställs på myndighetens olika verksamheter. Värdet av det som ska produceras och ge effekt är också ofta något annat än att finansieringen har gett avkastning i termer av pengar. De värden som skapas ska stå i relation till den förda politiken på olika områden.

2.2.1 Prestationer

Prestationer är varor och tjänster som har lämnat en myndighet eller som på annat sätt har blivit tillgängliga, åtkomliga eller synliggjorda. Prestationer i den betydelse som avses här motsvarar det engelska uttrycket ”output”. Detta något som kommer ut från en myndighet behöver dock inte lämna statsförvaltningen för att räknas som prestationer. Även när mottagarna är andra myndigheter eller regeringen är varorna och tjänsterna att betrakta som prestationer.

Arbetet att planera och färdigställa prestationer brukar kallas aktiviteter. De samlade aktiviteterna inklusive stödverksamhet eller ”overhead” utgör verksamheten. Verksamheten förväntas producera prestationer. Prestationer kan i sin tur leda till effekter. I diskussioner av de effekter i samhället som myndigheter ska bidra till eller påverka kan prestationer benämnas interventioner. Med intervention menas då att den statliga myndigheten blandar sig i ett skeende i samhället i syfte att ändra dess riktning, hålla det på en viss nivå, motverka det eller liknande.

Det är dock inte alltid lätt att skilja prestationer från aktiviteter, eftersom prestationerna många gånger kan vara tjänster som skapas i interaktion med målgrupper. Det gäller till exempel om en myndighet håller en serie möten med en målgrupp. Prestationen kan i så fall delvis sammanfalla med aktiviteten.

Förutom information om prestationer kan det också vara relevant med information om den verksamhet som producerade prestationerna. Sådan information kan vara relevant att ha med för att komplettera och ge sammanhang till informationen om prestationerna.

2.2.2 Effekter

Effekter är resultat som orsakas av prestationer. Det är viktigt att hålla isär utfall och effekter när effekter ska undersökas.⁷ Utfallet är data om ett tillstånd eller en händelse som har inträffat. Hur stor del av ett utfall som berodde på myndighetens intervention framgår dock nästan aldrig enbart av utfallet, utan ofta krävs analyser och uppskattningar. Beroende på sammanhang kan sådana uppskattningar vara mer eller mindre säkra och fordra mer eller mindre avancerade analysmetoder. Undantagsvis kan effekten vara så uppenbar att orsakssambandet inte behöver analyseras närmare.

Vi kan även tala om information som är orienterad mot effekter. Till effektorienterad information räknas förstås information om avsedda effekter, men även utfallet kan betraktas som effektorienterad information. Utfallsdata kan användas som underlag för bedömning av måluppfyllelse eller bara för att beskriva tillståndet i målområdet.

Dessa resonemang svarar emellertid inte på frågan om hur den enskilda myndigheten bör gå tillväga för att avgöra vilken information om sina resultat den bör redovisa till regeringen. Denna fråga behandlas i nästa kapitel.

⁷ Se Rossi m.fl. (2004), Teorell och Svensson (2007) s. 165, samt Vedung (2009) s. 27. Distinktionen finns även utvecklad i ESV 2006:7, Måluppfyllelseanalys, s. 8 f.

3 Från uppgifter och mål till redovisat resultat

Som framgick av föregående kapitel kan en resultatredovisning omfatta olika typer av information. Detta kapitel har en mer praktisk karaktär och försöker svara på frågan: Vad är en tillräckligt bra resultatredovisning?

Vilken typ av resultatinformation som bör ingå i en myndighets resultatredovisning beror på vilken typ av verksamhet myndigheten bedriver. Med andra ord ska resultatredovisningen verksamhetsanpassas. För vissa verksamheter kan tyngdpunkten ligga på redovisning av prestationer. För andra myndigheter kan redovisning av effekter vara centralt. Hur ska myndigheten då kunna veta vilken resultatinformation den ska redovisa?

Alla resonemang kring frågan måste ta hänsyn till att resultatredovisning alltid ska utgå från vilka uppgifter som anges i myndighetens instruktion, samt från övriga rapporteringskrav från regeringen. Vad som ska ingå i resultatredovisningen kan myndigheten avgöra först när den har tolkat sin instruktion och de mål och rapporteringskrav den har mottagit från regeringen. Myndigheten måste dessutom göra ett antal vägval. Kapitlet handlar om dessa krav och vägval.

3.1 Överskådlighet och urval

Oavsett vad en myndighet väljer att redovisa måste redovisningen möta kravet att den ska vara överskådlig (FÅB 2 kap. 5 §). Det som redovisas i resultatredovisningen ska därför vara det allra mest väsentliga. Enligt ESV:s föreskrifter till FÅB 3 kap. 1 § är myndigheten dessutom ålagd att göra ett sådant urval. Myndigheten ska alltså göra ett urval från den mängd av prestationsorienterad och effektorienterad information som kan kopplas till instruktionens uppgifter. Kraven på överskådlighet och urval kan också ha följder för redovisningens sidomfång. En alltför lång redovisning kan dölja eller kamouflera centrala resonemang, vilket kan undvikas med avvägda urval.

Om myndigheten har fått särskilda återrapporteringskrav ska myndigheten redovisa mot *samtliga* dessa krav. Myndighetens urval gäller alltså det som myndigheten redovisar utöver specifika återrapporteringskrav i regleringsbrevet eller i annat beslut.

Mängden specifika återrapporteringskrav kan variera mellan olika myndigheter. Vissa myndigheter har få eller inga återrapporteringskrav i regleringsbrevet. Avsaknad av återrapporteringskrav bör uppfattas som att regeringen till stor del har delegerat till myndigheten att avgöra vad som bör rapporteras i årsredovisningens resultatredovisning.

3.2 Rättvisande bild

Myndigheten ska alltså redovisa ett urval av all den information som kan kopplas till resultaten av dess verksamhet. Detta innebär emellertid inte att myndigheten

är fri att göra sitt urval på vilka grunder som helst. Regelverket kräver att årsredovisningen – i vilken resultatredovisningen är en del – ska ge en rättvisande bild.⁸ För resultatredovisningen förs diskussionen nästan alltid med referens till vissa övergripande principer för redovisningen.⁹ Fem principer är av särskild vikt för resultatredovisningen: Tillförlitlighet, relevans, jämförbarhet, begriplighet och transparens.

3.2.1 Tillförlitlighet

Med tillförlitlighet menas att resultatredovisningen i allt väsentligt är fullständig och neutral. Informationen bör vara fullständig i bemärkelsen att myndigheten inte utelämnar väsentlig information. En neutral redovisning innebär att informationen inte vinklas. Myndigheten får exempelvis inte välja ut endast de data som talar till myndighetens fördel.

Med tillförlitlighet menas också att resultatredovisningen motsvarar de krav på noggrannhet som är vedertagna för de mät-, klassificerings- och analysmetoder som används. Tillförlitlighetsprincipen betyder att resultatredovisningen bör ge en så god beskrivning av fakta som det är rimligt att begära i varje enskilt fall. Noggrannheten kan alltså variera med olika metoder.

3.2.2 Relevans

Med relevans menas att resultatredovisningen är väsentlig för regeringen men även för andra som vill bedöma verksamheten. Vad myndigheten väljer att redovisa bör kunna vara till nytta för beslutsfattare och för styrningen av verksamheten. Myndighetens årliga resultatredovisning bör tillsammans med annan information kunna påverka beslut, åtminstone i ett senare led.

Relevans innebär också att resultatredovisningen bygger på mått och klassificeringar som har god validitet. Alla undersökningar som resultatredovisningen refererar till bör i rimligaste mån undersöka det de är avsedda att undersöka. Till exempel bör de data som ingår analyser av måluppfyllelse inte fånga något annat än de aspekter som ryms i målet. Den perfekta validiteten är ett ouppnåeligt ideal, men det finns ofta en gräzon inom vilken den godtagbara validiteten kan röra sig. I andra änden av skalan markerar uppenbart irrelevanta aspekter gränsen för vad som kan gälla som godtagbar validitet.

3.2.3 Jämförbarhet

Jämförbarhet innebär att de data som presenteras tillåter jämförelser över tid. Jämförbarhet innebär också att lika fall vid samma tidpunkt behandlas på samma

⁸ Kravet på rättvisande bild är angivet såväl i 3 § myndighetsförordningen (2007:515) som i 2 kap. 6 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

⁹ Till exempel ESV 2002:8. Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter i staten, ESV 2002:14. Effektiv resultatredovisning och ESV 2004:22. Vidareutvecklad årsredovisning.

sätt. Jämförbarheten kan försvåras om myndigheten till exempel undersöker ”kundnytta” i två verksamhetsgrenar, men med skilda skalor för svarsalternativen.

3.2.4 Begriplighet

Begriplighet innebär att resultatredovisningen görs på ett pedagogiskt sätt. Informationen bör sättas i sitt sammanhang och texten bör ha hög språklig kvalitet. Faktauppgifter i figurer och tabeller bör kunna läsas fristående från kommenterande text.

3.2.5 Transparens

Transparens innebär att resultatredovisningen upprättas på ett öppet sätt. Tillämpade metoder bör nämnas och källhänvisningar bör anges. Läsaren ska ges möjlighet att självständigt värdera uppgifternas tillförlitlighet och relevans. Dessutom bör det framgå av redovisningen hur myndigheten resonerade när den gjorde sin indelning för redovisningen och när den gjorde sitt urval av prestationer.

3.3 Redovisning av prestationer

3.3.1 Olika typer av prestationer

Det myndigheten gör med anledning av angivna uppgifter, uppdrag och mål i instruktionen, regleringsbrevet eller i annat styrdokument ska normalt kunna leda till prestationer. En öppen och transparent redovisning förutsätter att förhållandet mellan uppgifter/uppdrag/mål och redovisade prestationer tydliggörs. Det kan göras på många olika sätt. Ett exempel på detta kommer från Pensionsmyndighetens årsredovisning för 2011.

Pensionsmyndigheten sammanfattar först sitt uppdrag enligt instruktionen och regleringsbrevet.

Det är att åstadkomma:

- rätt pension i rätt tid till alla pensionärer,
- möjlighet för pensionärerna att förstå, förutse och kunna påverka hela sin pension.
- enkel, objektiv och pålitlig hjälp till pensionärer och pensionssparare,
- pålitliga fakta och analyser om pensioner till regeringen och andra intresserade,
- effektiv pensionsadministration till låg kostnad för alla pensionärer och pensionssparare.

Med stöd i de olika punkterna i uppdraget anges därefter en serie mål för verksamheten, till exempel:

- Vi minskar andelen fel i ärendehantering.

För redovisningen av måluppfyllelse och prestationer är pensionsmyndighetens verksamhet är indelad i tre områden:

- Ärendehantering, utbetalningar och fondadministration
- Information
- Statistik och analys

Sedan beskrivs vilka prestationer som redovisas i strukturen. I området

”Ärendehantering” – exempelvis – redovisas:

- Antal avslutade ärenden i respektive handläggningssystem
- Antal beslut avseende ålderspension för bosatta i Sverige -nationell
- Antal beslut avseende ålderspension för bosatta i Sverige- internationell
- Antal beslut avseende ålderspension för bosatta utomlands- utland
- Antal beslut avseende premiepension
- Antal beslut avseende bostadstillägg och äldreförsörjningsstöd
- Antal beslut avseende efterlevandepension
- Antal beslut avseende frivillig pensionsförsäkring
- Antal beslut avseende sjömanspension
- Antal beslut avseende återkrav
- Antal beslut avseende omprövningar.¹⁰

Alla myndigheter har dock inte till uppgift att handlägga utbetalningsärenden. Andra myndigheter kan till exempel ha till uppgift att utvärdera offentliga verksamheter. Några sådana myndigheter är Myndigheten för vårdanalys, Myndigheten för kulturanalys och Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering. Men i såväl utbetalande som i utvärderande verksamheter är det ofta något materiellt som har producerats, beslut i det ena fallet och rapporter i det andra. Många myndigheters prestationer kan dock till stor del vara immateriella. Exempelvis kan prestationen rådgivning bestå i endast muntlig kommunikation, som inte nödvändigtvis lämnar andra skriftliga spår efter sig än tjänsteanteckningar. Sådana prestationer bör ändå kunna redovisas, exempelvis i form av sammanfattningar av besvarade frågeställningar, antal frågeställningar, antal klienter, tid per klient, antal stödtillfällen per ämnesområde, kostnad per stödtillfälle uppdelat på ämnesområde, etc.

Om myndigheten har valt att redovisa endast ett urval prestationer, så bör detta urval motiveras. Myndigheten bör alltså motivera varför vissa prestationer redovisas men inte andra. Vissa prestationer kanske är viktigare än andra, till exempel därför att de har medfört betydligt större kostnader än andra prestationer. Om myndigheten har valt att redovisa prestationer endast inom en av flera verksamhetsgrenar, så bör även detta val motiveras.

¹⁰ Pensionsmyndighetens årsredovisning för 2011. s. 11 ff.

3.3.2 Prestationernas volym i två betydelser

Resultatredovisningen ska vidare omfatta *volymen* prestationer. Volym kan betyda både antalet av något och vad detta något innehåller eller består av. Myndigheten ska alltså svara på frågan: ”Hur många prestationer?” eller på frågan: ”Vilka prestationer?” eller på båda frågorna. Framför allt när bara ett fåtal eller unika prestationer har producerats kan det finnas skäl att i ord beskriva vad som utmärker de enskilda prestationerna. Vid större mängder kan i stället beskrivningar med siffror falla sig mer naturligt. Vid ett mindre antal prestationer kan det enskilda stå i fokus och vid ett större antal prestationer kan det vara det generella, det genomsnittliga eller typiska. Myndigheten antas själv kunna avgöra om prestationernas volymer ska beskrivas numeriskt (frekvenser, centralvärden, spridningsmått, sambandsmått) eller verbalt (innehåll, klassificeringar).

3.3.3 Kostnader för redovisade prestationer

Myndigheten ska dessutom ange totala *kostnader* för redovisade prestationer. Totala kostnader kan definieras som myndighetens direkta kostnader för arbete och material samt en skälig andel av myndighetens indirekta kostnader (som brukar vara desamma som overheadkostnader). Observera att det rör sig om totala kostnader för prestationer oberoende av vilka finansieringskällorna är. En redovisning av ”anslagsförbrukning” eller dylikt är alltså inte rätt svar på regelverkets fråga om totala kostnader.

En annan viktig detalj är att den totala summan av kostnader inte alltid blir densamma som totalkostnaden i resultaträkningen, eftersom kostnader för prestationer kan avse ett urval av prestationer. Däremot bör kostnader fördelade på verksamhetsgrenar eller verksamhetsområden, enligt FÅB 3 kap. 2 §, stämma överens med resultaträkningen.

Liksom kravet på redovisning av prestationsvolym är kravet på redovisning av prestationskostnader förenat med vägval. De prestationer som en myndighet producerar kan dels vara mer eller mindre likartade, dels vara av större eller mindre antal. Hur likartade och flertaliga prestationerna är kan påverka hur kostnaderna för dem bör redovisas. Om en större mängd prestationer handlar om samma sak (till exempel en viss sorts bidragsutbetalning) kan kostnaderna för dem beräknas som genomsnittlig styckkostnad. Om prestationerna är färre och mindre likartade kan den genomsnittliga styckkostnaden vara ett svårtolkat mått. Då kan kostnaderna beräknas antingen som summa kostnad per prestationstyp eller som kostnader per enskilda prestationer. En prestationstyp är en mindre grupp prestationer som har något gemensamt. Prestationer som inte på något poängfullt sätt kan grupperas ihop får behandlas som unika, enskilda prestationer. Kostnaderna kan då redovisas separat för varje enskild prestation.

För att avgöra hur olika kostnadsberäkningar kan ställas i förhållande till hur likartade och till hur många prestationerna är kan uppställningen enligt tabell 3.1 tjäna som utgångspunkt.

Tabell 3.1. Prestations- och kostnadskombinationer

Prestationssammansättning	Kostnadsberäkning
Många upprepningar av samma slag	Genomsnittlig styckkostnad
En handfull likartade	Kostnad per prestationstyp
Unika	Kostnad per enskild prestation

Många upprepningar av samma slag kan vara en större mängd prestationer som är jämförbara över tid. Centrala studiestödsnämnden (CSN) är ett exempel på en myndighet som producerar många relativt likartade prestationer, nämligen utbetalning och återbetalning av studiemedel. Kostnader för prestationer redovisas av CSN både som genomsnittlig styckkostnad per kund och som genomsnittlig styckkostnad per ärendeslag.¹¹

En handfull likartade prestationer kan vara en mindre mängd prestationer som tillhör en och samma kategori. Skolverkets årsredovisning belyser hur en sådan redovisning kan se ut. Verksamheten är indelad i sex huvudsakliga uppgifter (utifrån instruktionen) som var och en förgrenar sig på upp till fyra prestationstyper. Kostnader som hänför sig till exempelvis uppgiften ”Uppföljning och utvärdering” redovisas på prestationstyperna ”Nationell uppföljning”, ”Nationell utvärdering och utredning” samt ”Internationella studier”. Prestationstypernas volymer redovisas i verbala termer, det vill säga som beskrivningar om vad de olika rapporterna har handlat om.¹²

Unika prestationer kan vara några enstaka längre projekt, som inte förväntas bli reproducerade eller som inte är relevanta att foga samman till en prestationstyp. Statens beredning för medicinsk utvärdering (SBU) har valt den varianten i sin årsredovisning. Ett projekt behandlas som en prestation i SBU:s årsredovisning. Kostnaderna för vart och ett av projekten, som kan pågå under flera år, redovisas både per år under tiden som projekten pågår och totalt när projekten är avslutade. Läsaren kan därmed följa hur mycket respektive projekt har kostat per år från när det startade (kostnaden för verksamheten) och se vad den totala kostnaden stannade på när projektet blev klart (kostnaden för prestationen).¹³

Det är dock inte nödvändigt att redovisa kostnader för prestationer på samma vis för alla verksamheter myndigheten ansvarar för. Genomsnittlig styckkostnad, kostnad per prestationstyp och kostnad per enskild prestation får blandas om verksamheterna är blandade. När merparten av myndighetens verksamheter

11 Centrala studiestödsnämndens årsredovisning för 2011, s. 18 och t.ex. s. 29.

12 Skolverkets årsredovisning för 2011, s. 7 och t.ex. s. 17.

13 SBU:s årsredovisning för 2011, s. 37 f.

tillåter genomsnittliga styckkostnader blir det särskilt viktigt att vara observant på vilka verksamheter som inte passar för den typen av kostnadsredovisning. Kostnader för disparata prestationer bör inte redovisas som genomsnittliga styckkostnader, eftersom styckkostnadsförändringar då blir svårtolkade. Styckkostnadsförändringar kan också vara svårtolkade om en myndighet producerar endast ett mindre antal prestationer. I sådana fall påverkas den genomsnittliga styckkostnaden jämförelsevis mycket av små fluktuationer i prestationsvolymen, vilket innebär att styckkostnadsförändringar kan vara uttryck för ren slump. Även det omvända förhållandet bör beaktas. Myndigheten bör inte undvika att lämna en redovisning av genomsnittliga styckkostnader när en sådan redovisning är möjlig och skulle kunna ge intressant information.

3.4 Inte bara prestationernas volymer och kostnader

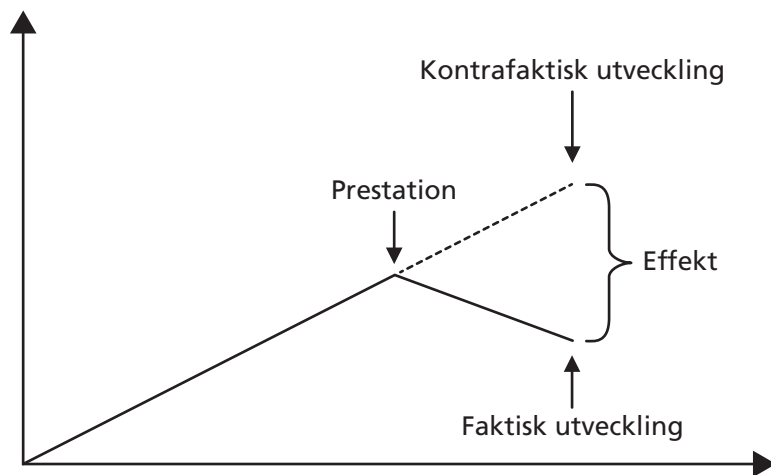
Bestämmelsen att det *främst* är prestationernas volymer och kostnader som ska redovisas utesluter inte att annan väsentlig information lämnas i resultatredovisningen. Sådan information kan i många fall vara mycket central för regeringen att få reda på. Detta stöds dessutom av FÅB 1 kap 4 §: ”Myndigheten ska i årsredovisningen även lämna information om andra förhållanden av väsentlig betydelse för regeringens uppföljning och prövning av verksamheten.” Information om prestationers volymer och kostnader är nödvändig men den är inte alltid tillräcklig; den är bara en minsta gemensamma nämnare som alla myndigheter ska redovisa. Annan väsentlig resultatinformation kan röra – exempelvis – effekter, måluppfyllelse och kvalitet. Detta avsnitt diskuterar därför dessa olika typer av information och hur de förhåller sig till varandra.

3.4.1 Effektorienterad rapportering

Myndigheter som kan redovisa effekter av sin verksamhet bör göra det. En sammanfattande beskrivning av resultaten kan göras i årsredovisningen med hänvisning till de huvudsakliga rapporterna, om den huvudsakliga effektrapporteringen (eller rapporteringen av utfallsdata på indikatorer) görs i andra dokument än i årsredovisningen.

Som påpekats tidigare är effekter en annan typ av resultat än prestationer. Medan en prestation är något som har kommit ut från myndighetens verksamhet, är en effekt en förändring som prestationen har åstadkommit. Effekten är skillnaden mellan hur ett uppmätt utfall blev med en viss prestation och hur det utfallet skulle ha blivit om prestationen inte hade existerat eller varit annorlunda. En effekt är alltså en förändring *som har orsakats av prestationen*. Detta innebär att en effekttanalys bland annat handlar om att försöka ta reda på vad som skulle ha inträffat utan prestationen, det som brukar kallas för den *kontrafaktiska* utvecklingen. Det kan illustreras med följande figur:

Figur 3.1 Effekten av en prestation



Eftersom effektmätning kräver resonemang om en kontrafaktisk utveckling, så är det inte alldeles enkelt att undersöka effekter. Enligt statsvetaren Evert Vedung är det ”[e]n sann utmaning [...] att skilja ut de delar av utfallet som – åtminstone i någon liten grad – är *effekter* av offentliga aktiviteter.”¹⁴ För att fastställa effekten av en prestation är det ofta nödvändigt att väga in hur andra orsaksfaktorer än den enskilda prestationen har påverkat utfallet.

Absolut säker kunskap är vanligtvis inte möjlig när det gäller effektanalyser. Påståenden om effekters storlek eller förekomst bör betraktas som uppskattningar med större eller mindre säkerhet. Myndigheten bör ta ställning till hur säker effektinformation behöver vara. Bli informationen tillräckligt säker om den baseras på kvalificerade gissningar eller fordras mer avancerade analysmetoder?

I praktiken är det ofta viktigt att bestämma redan innan en prestation har färdigställts om en effektanalys ska genomföras längre fram. När en sådan analys ska genomföras kan det nämligen vara viktigt att ha tillgång till utfallsdata för tiden före prestationen, eftersom sådana utfallsdata kan utgöra en utgångspunkt för det kontrafaktiska resonemanget. Vid andra upplägg kan det behövas samtliga utfallsdata från både en försöksgrupp (som utsätts för interventionen) och en kontrollgrupp (som inte utsätts för interventionen). Kontrollgruppen utgör då den kontrafaktiska referensen.

När en myndighet inte kan redovisa effekter eller bedömer att det är irrelevant att redovisa relativt osäkra uppgifter om effekter, så kan det ändå vara meningsfullt att redovisa utfallsdata. Sådana data kan ligga till grund för diskussioner och överväganden om behov av framtida prestationer och om hur förutsättningarna ska se ut för att dessa prestationer ska kunna produceras. Relevanta utfallsdata

¹⁴ Vedung (2009) s. 41.

kan i många fall finnas redovisade på årsbasis och ha god tillförlitlighet. Sådana utfallsdata kan komma både från officiell statistik och från egna undersökningar. Utfallsdata bör inte förväxlas med effekter, men data av det slaget är ändå effekt-orienterade data.

Även om effektorienterade rapporteringar inte kan utformas enligt någon allmängiltig mall kan följande exempel åtminstone illustrera hur det kan göras på ett relativt enkelt sätt:

”Ett exempel på effekter av Energimyndighetens affärsutvecklingsstöd är företaget Proforestry AB, som under 2011 har lyckats kommersialisera företagets produkt, ett giftfritt skydd av skogsplantor mot skador av insekten snytbagge. Därmed möjliggörs en storskalig användning av produkten vilket ger positiva energi- och miljömässiga effekter på skogsbruket.”¹⁵

3.4.2 Måluppfyllelse

Myndigheten bör vidare redovisa mot mål som regeringen har angett för verksamheten. Det kan gälla mål som avser tillstånd och händelser utanför myndigheten, produktionsmål eller mål som avser myndighetens interna processer. Uppföljning mot mål som avser tillstånd och händelser utanför myndigheten är en undersökning av hur det utfall som målet avser förändras eller är konstant över tid. Om myndigheten dessutom analyserar orsakerna till utfallet och når en slutsats om i vilken utsträckning utfallet beror på myndighetens arbete, så har den inkluderat en effektanalys i måluppfyllelseanalysen.

Måluppfyllelseanalys förutsätter att mål operationaliseras. Med operationalisering av mål menas att varje väsentlig aspekt i målet får en *målindikator*. En målindikator anger hur en aspekt i målet ska undersökas. Den anger alltså vilka data som ska samlas in. För bedömning av måluppfyllelse behöver det för respektive indikator även fastställas ett *kriterium* på måluppfyllelse och en *tidsangivelse*. Ett kriterium anger vilket värde som måste kunna uppmätas på en indikator för att målet ska kunna sägas vara uppfyllt. Tidsangivelsen anger vid vilken tidpunkt eller med vilken regelbundenhet data ska samlas in och bedömas mot kriteriet.¹⁶

Regeringens miljö kvalitetsmål om frisk luft kan tjäna som exempel på hur ett mål kan operationaliseras.

Mål:

”Luften är så ren att människors hälsa samt djur, växter och kulturvärden inte skadas.”

Operationaliserat delmål:

”Korrosion på kalksten understiger 6,5 mikrometer per år.”¹⁷

¹⁵ Energimyndighetens årsredovisning för 2011, s. 60 f.

¹⁶ ESV 2006:7. Måluppfyllelseanalys. Se även Lindgren (2008), s. 62 ff och Lindgren (2012), s. 47 f.

¹⁷ Ds 2012:23. Svenska miljömål – preciseringar av miljö kvalitetsmålen och en första uppsättning etappmål, s. 26.

”Korrosion på kalksten” är indikatorn, ”understiger 6,5 mikrometer” är kriteriet och ”per år” är tidsangivelsen.

Operationalisering kan ibland innebära att övergripande mål delas upp i flera delmål, detta beroende på hur många väsentliga aspekter de rymmer. Bland miljökvalitetsmålen finns till exempel i regel ett flertal delmål till de övergripande målen.

Som i exemplet med miljökvalitetsmålet är det dock inte alltid som samtliga tre komponenter (indikator, kriterium och tidsangivelse) kan ingå från början. För att myndigheten inte ska arbeta mot antingen orealistiska eller kravlösa nivåer och tidpunkter kan det hända att kriteriet och tidsangivelse behöver fastställas först efter ett par tre undersökningstillfällen. Därför får myndigheten kanske vänta med att kommentera i vilken utsträckning ett mål är uppfyllt till dess att det finns användbara data från flera undersökningstillfällen. Men mål kan också följas upp utan att frågan om måluppfyllelse besvaras. En förutsättning är då att det finns relevanta indikatorer. I så fall är det bara vad som har hänt i målområdet som undersöks. Då gör man inte en bedömning om i vilken utsträckning målet är uppfyllt.¹⁸

När regeringen har angett mål för myndighetens verksamhet kan det framgå av tillhörande rapporteringskrav att myndigheten ska uttala sig om tillståndet i målområdet. Det kan också hända att det finns mål för verksamheten men att det saknas rapporteringskrav till målen.

Om regeringen har operationaliserat övergripande mål för myndighetens verksamhet, så bör myndigheten redovisa mot dessa operationaliseringar. Myndigheten bör alltså inte ersätta regeringens operationaliseringar med egna operationaliseringar. Om däremot regeringen inte har angett operationaliseringar av övergripande eller i övrigt vaga mål, så är det lämpligt att myndigheten redovisar mot egna operationaliseringar av målen. I sådana fall bör myndigheten också motivera valen av operationaliseringar. Detta gäller oavsett om målen finns i myndighetens regleringsbrev eller någon annanstans.

Även i ett annat sammanhang kan det finnas skäl att myndigheten redovisar mot egna mål. Ibland är det nämligen inte möjligt eller önskvärt att mäta uppfyllelse av ett långsiktigt slutmål, varken direkt eller i operationaliserad form. Det kan exempelvis vara så att myndigheten till en mycket liten del kan påverka uppfyllelsen av ett visst slutmål. I sådana fall kan det vara lämpligare att bedöma uppfyllelsen av mål till föregående händelser i en tänkt effektkedja. En serie av tänkta effekter kan då formuleras som etappmål, som myndigheten har större möjligheter att själv påverka än det slutliga målet.¹⁹ Att formulera sådana etappmål och bedöma i vilken utsträckning de uppfyllts kan vara ett sätt att avgöra om slutmålet kommer att nås på sikt. När utfallet på ett tidigt etappmål inte har

¹⁸ ESV 2006:7. Måluppfyllelseanalys, kap. 2.

¹⁹ ESV 2001:16. Verksamhetslogik och ESV 2006:7 Måluppfyllelseanalys, s. 35 f.

förändrats blir det en signal till myndigheten (eller regeringen eller riksdagen) att göra justeringar någonstans på vägen för att skapa förutsättningar att senare kunna uppfylla slutmålet.

3.4.3 Kvalitet

Bedömningar av kvalitet är ofta en väsentlig del av resultatredovisningen. I sin allmänna betydelse är kvalitet detsamma som egenskaper hos något objekt.²⁰

En prestations kvalitet kan sägas vara god om den har egenskaper som överensstämmer med vissa bestämda värden, kriterier eller standarder. Det kan vara prestationen som sådan som ska ha sådana egenskaper att den motsvarar de krav som ställs på den. Prestationens kvalitet kan också vara god om de har sådana egenskaper som gör dem ändamålsenliga. I sådana fall handlar redovisningen om hur prestationerna har passat för sina syften och vilken nytta de har gjort.²¹ Kvalitetsbedömningar kan även avse de aktiviteter som skapar prestationer. Exempelvis kan en kvalitetsbedömning handla om hur brukarna tycker sig ha blivit bemötta och hur lång tid olika saker har tagit (väntetid i telefonkö, svarstid på e-post, ärendets genomströmningstid, etc.).

Utöver att välja vad en kvalitetsbedömning ska handla om kan den bestå av minst två steg. I det första steget måste data tas fram. Det kan göras med hjälp av en eller flera *kvalitetsindikatorer*. Sådana indikatorer anger hur vi ska mäta kvaliteten hos objektet. I det andra steget väljs ett *kriterium* på god kvalitet. Ett kriterium anger vilket mätvärde på indikatorn som ska betyda att kvaliteten kan sägas vara god. Det är alltså i princip samma tillvägagångssätt som i en måluppfyllelseanalys.

En kvalitetsindikator som ofta används i myndigheters årsredovisningar är genomströmningstid. Diskrimineringsombudsmannen använder en sådan kvalitetsindikator ihop med olika kriterier:

”DO har haft som mål att individanmälningar inte skulle ha längre handläggningstid än 180 dagar för ett normalärende och 240 dagar för ett mer komplicerat ärende. Den genomsnittliga handläggningstiden skulle inte överstiga 90 dagar.”²²

Även Migrationsverket använder genomströmningstid som kvalitetsindikator och använder dessutom ett kriterium som inte bara sätter en gräns för hur lång genomströmningstid som kan betraktas som hög kvalitet, utan anger dessutom i hur stor andel av alla handlagda ärenden verket ska klara av att möta detta kriterium. Därmed fastställer kriteriet inte enbart vad som krävs för att handläggningen av ett enskilt ärende ska kunna anses hålla hög kvalitet, utan också vad som krävs

²⁰ Att kvalitet avser egenskaper hos något objekt är gemensamt i de flesta definitioner av kvalitet. För att kunna ge en bred beskrivning av hur kvalitet kan undersökas och bedömas avstår vi här från en mer precis definition.

²¹ Om prestationernas kvalitet bedöms utifrån deras nytta, så är kvalitetsbedömningen en effektanalys.

²² Diskrimineringsombudsmannens årsredovisning för 2011, s. 14.

för att handläggningen sammantaget ska kunna anses hålla hög kvalitet. Denna typ av kriterium fastställs exempelvis på Verksamhetsområde Asyl:

”Tiden från ansökan till återvändande eller bosättning ska uppgå till högst tolv månader i minst sjuttio procent av de ärenden i vilka asylsökande har fått avslag i första instans.”²³

När kriteriet inte specificerar hur stor andel som ska ha en viss egenskap, såsom en handläggningstid på max 180 dagar, så kan detta förstås som att 100 procent av alla fall ska ha denna egenskap för att kvaliteten sammantaget ska bedömas vara hög.

En annan vanlig kvalitetsindikator är rättssäkerhet uttryckt i antal protester mot en myndighets beslut. Försäkringskassan använder denna indikator när den mäter rättssäkerhet som antalet omprövningar, överklaganden till förvaltningsdomstol, anmälningar till Justitieombudsmannen och begärda skadestånd. Försäkringskassan redovisar inte dessa antal mot något kriterium, utan använder istället föregående års antal som måttstock för att sätta siffrorna i ett sammanhang. Försäkringskassan gör alltså jämförelser över tid.²⁴ Detta kan tolkas som att kvaliteten är hög om bland annat överklagandena minskar.

En kvalitetsbedömning och en måluppfyllelseanalys är ibland så lika att det blir en smaksak vilken term som bör användas. En kvalitetsindikator och ett kriterium som fastställs på förhand kan utgöra ett operationaliserat mål för myndighetens verksamhet. Om exemplet med Diskrimineringsombudsmannens kvalitetsbedömning hade rubricerats som en måluppfyllelseanalys, så hade målet varit att handläggningstiden inte ska överstiga 180, 240 respektive 90 dagar.

Det kan också finnas likheter mellan kvalitetsbedömningar och effektanalyser. I vissa fall kan en effektanalys till och med vara nödvändig för en kvalitetsbedömning, det gäller om prestationers kvalitet definieras i termer av ändamålsenlighet. Ändamålsenlighet innebär nämligen att prestationerna ger eftersträfvärdade effekter. Det måste då analyseras huruvida prestationerna har gett de avsedda effekterna.

En kvalitetsbedömning kan också omfatta andra frågor, såsom huruvida en kvalitetsförbättring på ett område har krävt så mycket resurser att konsekvensen har blivit en kvalitetsförsämring på ett annat område.

Vid kvalitetsbedömningar måste även en annan central fråga tas i beaktande, nämligen vilka aktörer som ska ges inflytande över arbetet. En kvalitetsbedömning kan nämligen mycket väl baseras på indikatorer och kriterier som har fastställts av andra aktörer än regeringen. Det kan också vara lämpligt att ge olika aktörer inflytande över bedömningen mot valda indikatorer och kriterier. Utöver

²³ Migrationsverket årsredovisning för 2011, s. 17.

²⁴ Försäkringskassans årsredovisning för 2011, s. 26 och 30 ff.

myndighetens uppdragsgivare (regeringen) kan tre olika grupper av aktörer på detta vis ges inflytande över kvalitetsbedömningen: *Myndighetens brukare, myndigheten själv* och *utomstående med relevant kompetens*.

Det första alternativet är alltså att ge brukarna ett inflytande över kvalitetsbedömningen. Att redovisa hur nöjda brukarna är med myndighetens arbete är vanligt i årsredovisningssammanhang. Sådan redovisning kan baseras på en öppen fråga till brukarna. Brukarna har fått fastställa indikatorerna för hög kvalitet och göra bedömningen mot dessa indikatorer. Alternativt kan preciserade frågor ställas till brukarna om vad de anser exempelvis om den tjänst de erhållit eller om bemötandet från handläggare.

En myndighet som i 2011 års årsredovisning redovisar en brukarundersökning baserad på en öppen fråga är Arbetsförmedlingen. Denna brukarundersökning rör de arbetssökandes individuella handlingsplaner. En sådan handlingsplan är en planering som klargör vad som ska göras för att den arbetssökande ska få ett arbete. De arbetssökande tillfrågas hur nöjda de har varit med sin individuella handlingsplan:

*”Handlingsplanens kvalitet ur de arbetssökandes synvinkel kan avläsas i Arbetsförmedlingens sökandeundersökning. För 2011 tycker cirka 81 procent av de tillfrågade arbetssökande att handlingsplanen är ett bra eller ett ganska bra stöd vilket är i nivå med föregående års resultat.”*²⁵

Arbetsförmedlingen diskuterar också orsakerna till kvalitetsbrister, det vill säga varför inte fler arbetssökande var nöjda med sin handlingsplan:

*”Majoriteten av dem som är missnöjda med handlingsplanen anser inte att de har något behov av en handlingsplan eller så är de inte överens om handlingsplanens utformning. Andra skäl till missnöje är att den innehåller fel aktiviteter, för få aktiviteter eller att uppföljningen av handlingsplanen är dålig.”*²⁶

En annan myndighet som involverar brukarna i kvalitetsbedömningen är Försäkringskassan. Försäkringskassan redovisar brukarundersökningar i form av ett så kallat nöjd-kund-index (NKI) som beräknas utifrån brukarnas svar på tre frågor i myndighetens årliga rikstäckande kundundersökning; ”övergripande nöjdhet, hur Försäkringskassan lyckas uppfylla förväntningarna och hur nära den kommer en ideal myndighet.”²⁷ Dessa tre frågor kan förstås som tre olika kvalitetsindikatorer, vilka alltså är på förhand fastställda av Försäkringskassan. Emellertid är dessa indikatorer tämligen oprecisa, vilket kan sägas lämna ett tolkningsutrymme till

25 Arbetsförmedlingens årsredovisning för 2011, s.21.

26 Ibid, s.21.

27 Försäkringskassans årsredovisning för 2011, s.21.

brukarna. Försäkringskassan anger också hur stort urval av kunder undersökningen baseras på, samt vilken svarsfrekvens undersökningen fick.²⁸

Ett alternativ till att involvera brukarna är att mäta kvalitet genom självvärdering. Myndighetens egen uppfattning, givetvis baserad på relevant information, tjänar då som måttstock för kvaliteten på myndighetens arbete. Exempelvis kan prestationerna bedömas genom stickprov som myndigheten själv gör. Försäkringskassan kombinerar kundernas bedömningar med just egna bedömningar av kvaliteten.²⁹

Nackdelen med självvärderingar är att de kan vara tendentiösa; myndigheten kan ha ett intresse av att framställa sitt arbete i så god dager som möjligt. Detta kan vara ett mindre problem om de kvalitetsindikatorer och kriterier som används är allmänt vedertagna och mätteknikerna har hög reliabilitet. En sådan indikator kan i många fall vara handläggningstider. Emellertid kan utfallet på en allmänt accepterad indikator vara beroende av utfallet på andra allmänt accepterade indikatorer. Exempelvis finns en potentiell konflikt mellan handläggningstider och rättssäkerhet, vilka alltså båda kan tjäna som indikatorer på kvalitet. Myndigheten bör då använda båda dessa indikatorer i sin kvalitetsbedömning. Kvalitetsbedömningen kan också diskutera huruvida förbättring av kvaliteten med avseende på den ena indikatorn har påverkat kvaliteten med avseende på den andra indikatorn.

En tredje möjlighet, som kan sägas vara underutnyttjad i årsredovisningssammanhang, är att låta utomstående med relevant kompetens bidra till bedömningen av kvaliteten. Ett sätt är att förlita sig på så kallad kollegiebedömning, även känd som *peer review*. Sådan bedömning innebär i korthet att någon annan med erfarenhet av samma eller liknande verksamhet ("kollegan") kallas in för att göra bedömningen av kvaliteten.

Kollegiebedömning används bland annat av ESV i verksamheten som arbetar med revision av EU-medel. Denna revision omfattar både revision av förvaltnings- och kontrollsystemen hos de myndigheter som hanterar EU-medel och revision av de projekt som fått EU-medel från EU-kommissionen. Revisionen genomförs utifrån EU-kommissionens beslut om hur EU-medel med delad förvaltning ska hanteras.³⁰ Inslaget av kollegiebedömning består i att EU-kommissionen bedömer revisionens kvalitet och genomförande, dels vid separata revisionstillfällen på plats hos ESV, dels löpande i samband med att ESV rapporterar till EU-kommissionen.³¹

Ett annat sätt att låta utomstående med relevant kompetens bidra till en kvalitetsbedömning är att låta sådana parter delta i formuleringen av kvalitetsindikatorer. Statistiska centralbyrån (SCB) tar hjälp av internationella experter för detta syfte. Närmare bestämt tar SCB hjälp i formuleringen av kvalitetsindikatorer på

28 Ibid. s. 22.

29 Ibid. s. 17.

30 Ekonomistyrningsverkets årsredovisning för 2011, s. 51.

31 Ibid. s. 53.

tillförlitligheten i SCB:s produkter. De valda indikatorerna är den potentiella påverkan som olika felkällor kan ha på statistikprodukternas tillförlitlighet: specifikationsfel, ramfel/täckningsfel, bortfallsfel, mätfel, bearbetningsfel, urvalsfel, modellfel och revideringsfel. Statistikprodukternas sårbarhet för dessa olika felkällor bedöms med en modell som har utvecklats av SCB i samarbete med de internationella experterna.³²

Vilka aktörer som bör ha ett inflytande över en kvalitetsbedömning måste avgöras från fall till fall av den redovisande myndigheten. Detta är en viktig fråga eftersom olika aktörer kan välja att använda olika indikatorer och kriterier samt göra olika bedömningar. Med andra ord påverkar valet av aktörer vilka värderingar kvalitetsbedömningen utgår ifrån. I många fall är det positivt om flera olika aktörer deltar i en kvalitetsbedömning. Särskilt mellan kundorienterade och rättsorienterade aspekter kan det finnas spänningar. Exempelvis kan en person som har varit föremål för ett negativt myndighetsbeslut vara missnöjd med beslutet. En ansökan kanske har avslagits. Den berörda personen skulle därför kunna anse sig vara illa behandlad av myndigheten – och därmed ge låga betyg i en kundundersökning. Samtidigt kanske en jurist med relevant kunskap på området konstaterar att handläggningen av ärendet har varit perfekt utförd i formell mening (ett exempel på en *peer review*). Att beslutet blev negativt i exemplet ovan skulle även kunna vara ändamålsenligt i bemärkelsen att det skulle kunna vara en förutsättning för att uppfylla regeringens mer övergripande mål. Om endast ett nöjd-kund-index redovisades, så skulle det alltså kunna bli en ganska skev bild av prestationens kvalitet. Nöjd-kund-index är dock en mycket vanlig form av kvalitetsredovisning. Enligt ESV kan det gynna kvaliteten i kvalitetsredovisningen att flera olika aktörer ges inflytande över kvalitetsbedömningen.

3.5 Tidsserier och jämförelser

Myndigheten ska vidare redovisa hur främst prestationerna har utvecklats. Detta krav innebär att redovisade data behöver kunna jämföras över tid. Enligt ESV:s föreskrifter till FÅB 3 kap. 1 § ska information från det senaste året jämföras med motsvarande information från minst de två föregående åren. I vissa fall bör myndigheten redovisa längre tidsserier. Under förutsättning att relevant information kan tillföras bör myndigheten redovisa så långa tidsserier som det finns jämförbara data.

Redovisning av tidsserier bör utgå från vad myndigheten annars redovisar i resultatredovisningen (prestationer, kostnader, utfall, etc.). Samtliga data som myndigheten redovisar i resultatredovisningen är dock inte möjliga att presentera i form av tidsserier. Det gäller särskilt när myndigheten redovisar data om nya ämnen eller teman. I sådana fall kan det inte vara ett absolut krav att ta fram data bakåt i tiden. Ibland finns det inga historiska data. Data som inte har blivit

³² Statistiska centralbyråns årsredovisning för 2011, s. 22.

insamlade tidigare kanske inte heller går att rekonstruera i efterhand. Nya tids-serier kan dessutom vara förenade med höga merkostnader, även om det bara är befintliga registerdata som behöver sammanställas. Myndigheten bör dock sträva efter att så många som möjligt av de data som har förutsättningar att vara systematiskt framtagna ingår i tidsserier.

Förändringar från ett år till ett annat bör kunna beskrivas, antingen i termer av mätskillnader eller i termer av klassificeringsskillnader.³³ Skäl att inte redovisa tidsserier för minst tre år i rad kan vara att det saknas förutsättningar att få fram jämförbara data eller att kostnaden blir oproportionerligt stor i förhållande till nyttan.

3.6 Kommentarer

Myndigheten ska också *kommentera* det redovisade resultatet. Kommentarererna bör ge sammanhang till redovisade data. De kan beskriva hur insatsen eller programmet är tänkt att fungera och verka för att det önskade resultatet ska bli en realitet, de kan vara förklaringar till varför något har blivit utfört eller råkat inträffa och de kan hänvisa till både externa och interna faktorer som kan ha påverkat resultatet. Kommentarererna kan med fördel också knyta an till övergripande regelverk för offentlig förvaltning, bland annat förvaltningslagens krav om serviceskyldighet och ärendehandläggning (4–7 §§) samt myndighetsförordningens bestämmelser om effektivitet och god hushållning (3 §).

Om myndigheten har valt att redovisa endast ett urval av sina prestationer, så bör urvalet motiveras. Myndigheten bör alltså motivera att vissa prestationer har redovisats, men inte andra. Myndigheten bör också motivera om kostnader har redovisats endast för vissa av de redovisade prestationerna.

Särskilt viktigt är det att kommentera väsentliga trendbrott i redovisade tidsserier. Myndigheten bör lyfta fram och resonera kring de möjliga orsakerna till påvisade förändringar. Även om myndigheten inte kan presentera något stöd för vad en förändring *faktiskt* beror på, så går det nästan alltid att föra ett resonemang om vad en förändring *kan* bero på. Som Försäkringskassan skrev i sin årsredovisning för 2008:

*”I detta fall torde produktivetsförbättringarna till stor del snarare vara en effekt av det pressade produktionsläget än en effekt av planerade effektiviseringsåtgärder. Resultaten visar ju också att kvaliteten blivit lidande.”*³⁴

Samtidigt är det viktigt att osäkerheter i lämnade faktauppgifter kommenteras. Konfidensintervall bör beräknas om det passar in i sammanhanget och om det

³³ Vad som inte kan mätas eller inte är poängfullt att mäta kan ofta ändå klassificeras. Kvalitativa data brukar definieras som klassificeringar. Att Sara kommer från Borås är en klassificering. Att Sara flyttade från Borås till Linköping år 1995 och från Linköping till Göteborg år 1999 är kvalitativa data i en tidsserie.

³⁴ Försäkringskassans årsredovisning för 2008, s. 54.

finns förutsättningar för det. I många fall kan dock ett mer verbalt resonemang om tillförlitligheten i redovisade data vara tillräckligt.

Utöver detta ska myndigheten kommentera varför det i vissa fall inte finns jämförbara data för minst tre år i följd (se föregående avsnitt). Myndigheten bör dessutom kommentera och förklara eventuell brist på överrensstämmelse mellan kostnad per verksamhetsgren eller verksamhetsområde och de finansiella delarna i årsredovisningen.

3.7 Dokumentation

Enligt ESV:s föreskrifter till FÅB 3 kap. 1 § ska det finnas dokumentation bakom resultatredovisningen. Det innebär att myndigheten på annat ställe än i årsredovisningen ska ha sammanställt de grunder på vilka resultatredovisningen vilar. Det kan vara redogörelser för metoder och beräkningar. Det kan vara hänvisningar till datafiler, beskrivningar av åtkomsten till data och hur dessa data ska avkodas. Det kan vara utskrifter (per den 31 december) från myndighetens ärendehanteringssystem eller diarium.

Även om myndighetens revisorer brukar ställa frågor om sådant material är det huvudsakligen för myndighetens egen del som det behöver sammanställas. Ansvariga inom myndigheten ska kunna kontrollera att redovisade faktauppgifter är riktiga. Att ha kontroll över innehållet i resultatredovisningen är ett uttryck för ordning och reda. Grunderna för resultatredovisningen behöver dokumenteras också för att resultatredovisningen inte ska vara beroende av en eller ett fåtal personer inom myndigheten. Det som är tänkt att vara enhetligt över tid bör kunna tas fram av vem som helst som får uppdraget att göra det.

Det kan även finnas anledning att återberätta delar av dokumentationen i själva årsredovisningen. För att läsaren rätt ska kunna tolka och förstå analyserade data krävs nästan alltid att metoderna är kända för läsaren. När det inte uppenbart framgår av sammanhanget hur redovisade faktauppgifter är framtagna och bearbetade bör de tillämpade metoderna nämnas i årsredovisningen. Detta kan göras som ett kort referat. I något fall kan det också vara lämpligt med en hänvisning till publicerad litteratur om metoder. Även till själva datamängderna kan det ibland behöva finnas hänvisningar i årsredovisningen. Ledordet för dokumentationen är transperens.

Referenser

Källor i exempel

- Arbetsförmedlingen (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Centrala studiestödsnämnden (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Diskrimineringsombudsmannen (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Ds 2012:23. *Svenska miljömål – preciseringar av miljö kvalitetsmålen och en första uppsättning etappmål*.
- Ekonomistyrningsverket (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Energimyndigheten (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Försäkringskassan (2009). *Årsredovisning för 2008*.
- Försäkringskassan (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Migrationsverket (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Pensionsmyndigheten (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Skolverket (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Statens beredning för medicinsk utvärdering (2012). *Årsredovisning för 2011*.
- Statistiska centralbyrån (2012). *Årsredovisning för 2011*.

Litteratur och övriga referenser

- ESV 2001:16. *Verksamhetslogik*. Stockholm: ESV.
- ESV 2002:8. *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter i staten*. Stockholm: ESV.
- ESV 2002:14. *Effektiv resultatredovisning. Varför vissa myndigheter är bättre än andra på att redovisa resultat i årsredovisningarna*. Stockholm: ESV.
- ESV 2004:22. *Vidareutvecklad årsredovisning. Förslag till nytt tredje kapitel om resultatredovisning i förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag*. Stockholm: ESV.
- ESV 2006:7. *Måluppfyllelseanalys. Hur måluppfyllelse, effekter och effektivitet kan undersökas och rapporteras*. Stockholm: ESV.
- ESV 2007:23. *Resultat och styrning i statsförvaltningen*. Stockholm: ESV.
- ESV 2010:24. *Resultatstyrning i rätt riktning*. Stockholm: ESV.
- ESV 2012:27. *Prestationer, volymer och kostnader. Utvärdering av reglerna för resultatstyrningen*. Stockholm: ESV.
- ESV dnr. 30-1470/2007. Yttrande över betänkandet Att styra staten.
- Lindgren, L. (2008). *Utvärderingsmonstret. Kvalitets- och resultatmätning i den offentliga sektorn*. Lund: Studentlitteratur.
- Lindgren, L. (2012). *Terminologihandbok för utvärdering*. Lund: Studentlitteratur.

- Pressman, J. L. & A. B. Wildavsky (1973). *Implementation; How Great Expectations in Washington Are Dashed in Oakland: Or Why It's Amazing That Federal Programs Work at All, This Being the Saga of the Economic Development Administration As Told to by Two Sympathetic Observers Who Seek to Build Morals on Ruined Hopes*. Berkeley: University of California Press.
- Prop. 2008/09:1. Budgetproposition för 2009.
- Riksdagen. Finansutskottets betänkande, 2008/09:FiU2.
- Rossi, P. H. m. fl. (2004). *Evaluation. A Systematic Approach*. Thousand Oaks: SAGE Publications.
- SOU 2007:75. *Att styra staten. Regeringens styrning av sin förvaltning*. Stockholm: Fritzes.
- Teorell, J. & T. Svensson (2007). *Att fråga och att svara. Samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber.
- Vedung, E. (2009). *Utvärdering i politik och förvaltning*. Lund: Studentlitteratur.

Bilaga 1

Svensk författningssamling



SFS 2008:747

Utkom från trycket
den 9 september 2008

Förordning om ändring i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag;

utfärdad den 21 augusti 2008.

Regeringen föreskriver att 3 kap. 1–3 §§ förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag ska ha följande lydelse.

3 kap.

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

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

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

2 §¹ Myndigheten ska fördela verksamhetens totala intäkter och kostnader enligt den indelning som följer av 1 § tredje stycket.

3 §² Myndigheten ska redovisa de åtgärder som har vidtagits i syfte att säkerställa att kompetens finns för att fullgöra de uppgifter som avses i 1 § första stycket. I redovisningen ska det ingå en bedömning av hur de vidtagna åtgärderna sammantaget har bidragit till fullgörandet av dessa uppgifter.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången för räkenskapsåret 2009.

På regeringens vägnar

ANDERS BORG

Erik Nymansson
(Finansdepartementet)

¹ Senaste lydelse 2007:4.

² Senaste lydelse 2005:797.

Bilaga 2

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

3 kap. 1 §

Föreskrifter

Allmänt

Resultatredovisningen ska avse den genomförda verksamheten och resultatet av denna verksamhet. Informationen om resultatet ska vara baserad på dokumenterade data och mätmetoder. Eventuella osäkerheter i data och mätmetoder ska kommenteras.

Informationen om resultatet ska avse det senaste året och ska jämföras med motsvarande information från minst de två föregående åren. Väsentliga förändringar ska kommenteras. I de fall det inte är möjligt att ta fram jämförbara data för minst tre år i följd ska myndigheten kommentera detta.

Innehåll

I resultatredovisningen ska myndigheten översiktligt beskriva sin verksamhet och resultatet av verksamheten, företrädesvis de viktigare prestationerna, deras volymer och kostnader. Innehållet i resultatredovisningen ska anpassas efter verksamhetens art och regeringens behov av information.

Allmänna råd

Kostnad per redovisad prestation

Kostnad per prestation kan avse såväl kostnad per prestationstyp och år som en enskild prestations totala kostnad. I det senare fallet, som exempelvis kan avse längre projekt, bör kostnader från tidigare år som är hänförliga till prestationen inkluderas i redovisningen. Kostnader för prestationer bör avse de förvaltningskostnader som kan hänföras till prestationerna. Om transfereringar redovisas i anslutning till prestationerna bör förvaltningskostnaderna kunna urskiljas i redovisningen.

Annan information

Utöver redovisningen av prestationer och kostnader kan det i vissa fall vara relevant att redovisa och kommentera exempelvis måluppfyllelse och kvalitet.

Tidsserier

Om det är möjligt och relevant bör längre tidsserier än tre år redovisas.

Transparens

Om det inte uppenbart framgår av sammanhanget bör tillämpade metoder för datainsamling och analys nämnas i årsredovisningen.

Verksamhetsindelning

Indelningen för resultatredovisningen bör hållas stabil över tiden. Om myndigheten har ändrat indelning för resultatredovisningen i förhållande till föregående år bör skälen till detta anges.

Om myndigheten har gjort en indelning i prestationstyper bör dessa vara sorterade under en övergripande indelning i verksamhetsgrenar eller motsvarande. Prestationstyperna bör omfatta samtliga prestationer som är väsentliga att redovisa. Prestationerna inom respektive prestationstyp bör vara av likartad karaktär.

3 kap. 2 §

Föreskrifter

Intäkter och kostnader per verksamhet och år

Intäkter och kostnader ska redovisas för minst de tre senaste åren. Intäkterna ska specificeras på intäkter av anslag respektive övriga intäkter. Väsentliga förändringar ska kommenteras. I de fall det inte är möjligt att redovisa intäkter och kostnader för tre år i följd ska detta kommenteras.

Avgiftsbelagd verksamhet

Myndigheten ska dessutom särredovisa avgiftsbelagd verksamhet. Redovisningen ska följa den indelning och struktur som framgår av budgeten för avgiftsbelagd verksamhet. Om regeringen inte har beslutat om en budget för avgiftsbelagd verksamhet ska myndigheten särredovisa den avgiftsbelagda verksamheten enligt den indelning och struktur myndigheten finner lämplig.

Allmänna råd

Intäkter och kostnader bör fördelas enligt en övergripande indelning i verksamhetsgrenar eller motsvarande. En eventuell annan vald indelning liksom en eventuell brist på överensstämmelse mellan verksamhetens totala intäkter och kostnader och årsredovisningens finansiella delar bör kommenteras och kunna förklaras.

ESV:s publikationer 2012

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

- 2012:19 Ekonomistyrningsverkets fristående analys inom ramen för Samverkansuppdraget
- 2012:20 Inkomstliggaren 2012
- 2012:21 Utfallet för statens budget
 - del av ESV:s underlag för årsredovisning för staten 2011
- 2012:22 Statens resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys m. m.
 - del av ESV:s underlag för årsredovisning för staten 2011
- 2012:23 Prognos mars 2012 – Statens budget och de offentliga finanserna
- 2012:24 Prognosutvärdering 2011
- 2012:25 Den statliga sektorn 2011
- 2012:27 Prestationer, volymer och kostnader
- 2012:28 Tidsserier, statens budget m.m. 2011
- 2012:29 Särredovisning av tjänsteexport
- 2012:30 Säkerställd intern styrning och kontroll
- 2012:31 Övergång från e-fakturalösning till e-handelstjänst
- 2012:32 Avgifter 2011
- 2012:33 Prognos juni 2012 – Statens budget och de offentliga finanserna
- 2012:34 Generella beställningsbemyndigandet i anslagsförordningen
- 2012:35 Tidsserier för Årsredovisning för staten 2011
- 2012:36 Momshandledning
- 2012:37 Prognos september 2012 – Statens budget och de offentliga finanserna
- 2012:38 Grunderna i statlig redovisning
- 2012:39 Svenskt deltagande i PEPPOL
- 2012:41 Resultatindikatorer



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.