

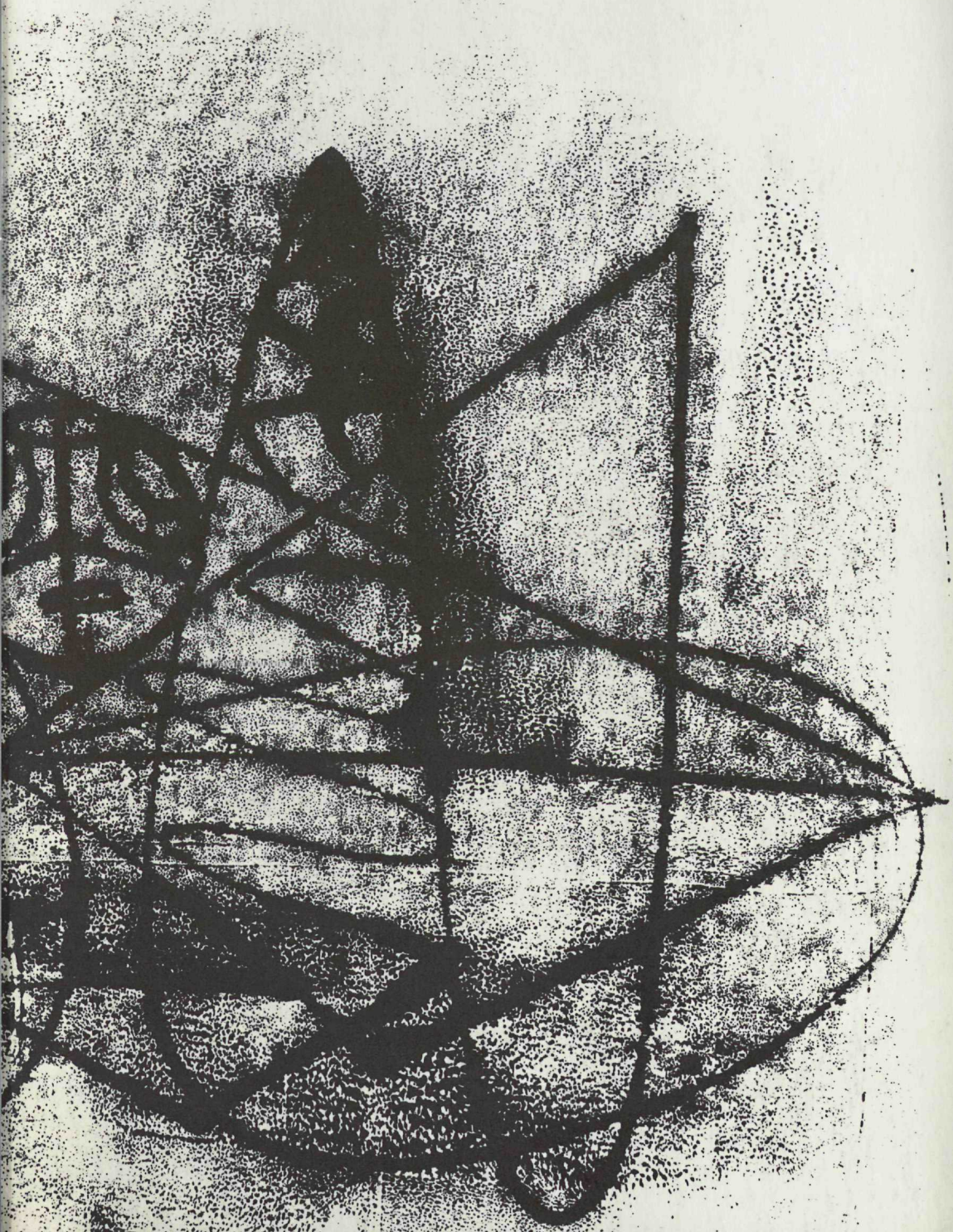


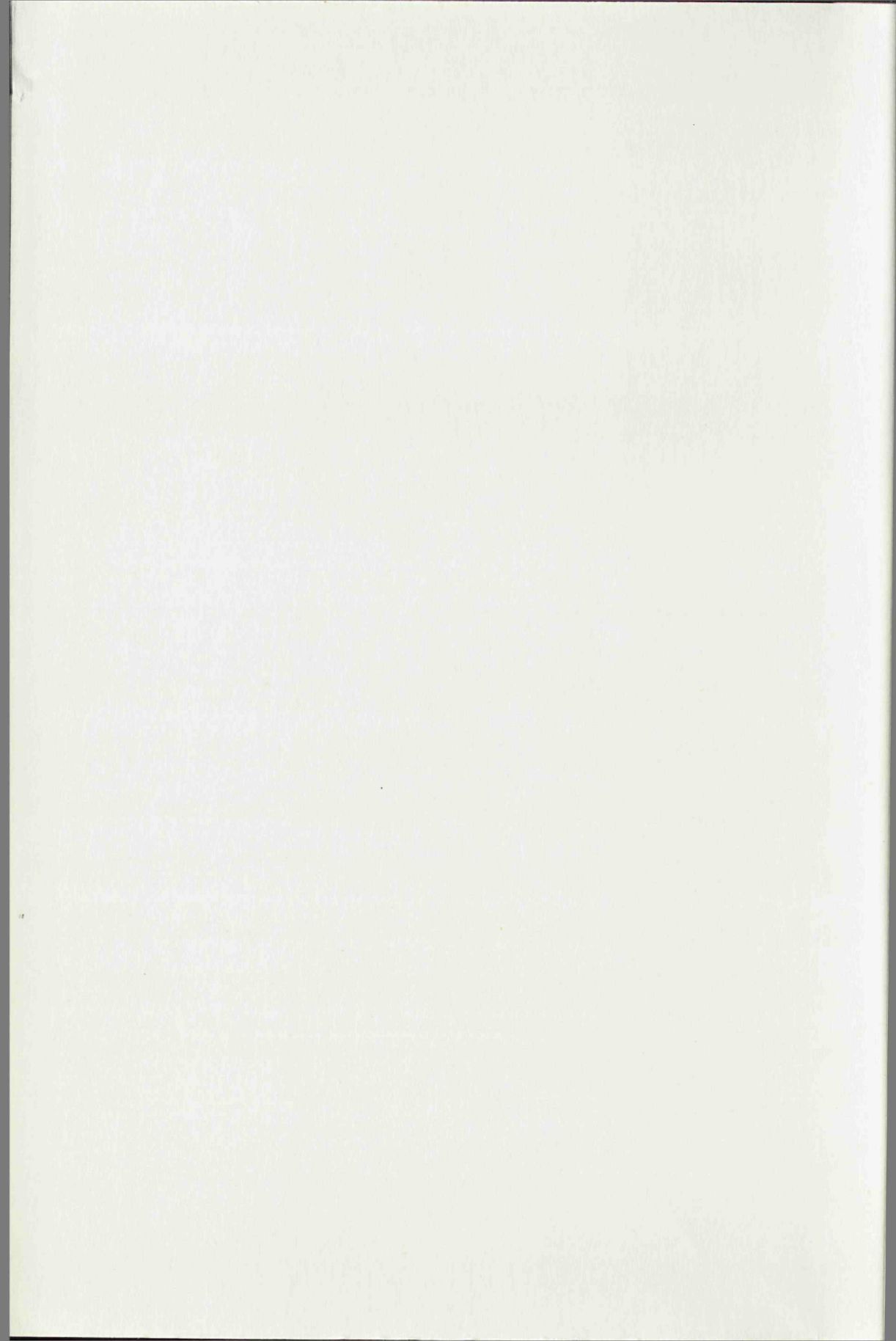
**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2013

Programbudgettering

1





STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967:11

Finansdepartementet



PROGRAMBUDGETERING

STATSKONTORETS PROGRAMBUDGETUTREDNING

DEL 1

ESSELTE AB, STOCKHOLM 1967

STATENS ÖFVERSTYRELSE FÖR UPPLYSNINGEN 1967:11

Upplysningscentralen



PROGRAMBUDGETERING

STATSKONTORETS PROGRAMBUDGETFÖRDELNING

DEL I

KAPITEL 10. STATSKONTORETS PROGRAMBUDGETFÖRDELNING

Omslag: Paul Hilber

Innehåll

Förord

Kapitel 1	<i>Bakgrund och direktiv</i>	9
Kapitel 2	<i>Uppgiftens avgränsning</i>	14
	Ett administrativt styrinstrument för myndigheterna	14
	Utredningens studier och försöksverksamhet	17
Kapitel 3	<i>Nuvarande budget- och redovisningssystem i statsförvaltningen</i>	21
	Riksstaten och budgetsystemet	21
	Myndigheternas redovisningssystem	34
	Riksbokföringen	37
	Revision	38
Kapitel 4	<i>Om begreppen effektivitet och produktivitet</i>	41
	Effektivitets- och produktivetsbegreppen i företagen	41
	Effektivitets- och produktivetsbegreppen i offentlig förvaltning	44
	En myndighets produktivitet. Definition.	44
	Att mäta produktiviteten	46
	Värdet av en myndighets prestationer	47
	De statliga myndigheternas mål	48
	En myndighets effektivitet. Definition.	49
	Att bedöma en myndighets effektivitet	50
	Avgränsningen av kostnadsbegreppet.	52
Kapitel 5	<i>Innebörden av programbudgetering och dess tillämpning i USA</i>	55
	Budgetering och budgeteringssystem — en referensram	57
	Budgeten	57
	Budgeteringsprocessen	57
	Budgeteringssystemet	59
	Budgeteringssystemets verkningssätt	60
	Principer för klassificering av budgetposter	62
	Typ av ekonomisk redovisning i budgeten	66
	Tolkningar av begreppet programbudgetering	66
	Objektsbudgetering	67
	Performance — budgetering	69
	Budgetering inom Department of Agriculture	69
	Programbudgetering	74
	Argumentering för fortsatt reformarbete	74
	Kritik av reformförslagen	75
	Budgetering för försvaret	76
	PPB-systemet i den federala civilförvaltningen	79
	Programbudgeteringens innebörd — sammanfattande synpunkter	80

Kapitel 6	<i>Förslag om programbudgetering</i>	82
	Budgetplaneringen inom myndigheterna	83
	Budgetarbetets förlopp	91
	Kostnadsberäkningarna vid programbudgetering	101
	Prestationsberäkningarna i budgeten	103
	Petita som underlag för statsmakternas planering	105
	Underlag för statsmakternas finansiella planering	114
	Underlag för statsmakternas realekonomiska planering	116
	Regleringsbrevens som statsmakternas styrinstrument	116
	Myndigheternas budget under verkställighetsskedet	123
	Budgetanalys	127
	Sammanfattning av förslagen	129
Kapitel 7	<i>Kostnadsredovisning</i>	132
	Kraven på redovisningssystemet i ett programbudgetsystem	135
	Definitioner och begrepp inom den offentliga redovisningen	136
	Begreppen kassa- och kostnadsbokföring	137
	Bokföringstermerna debet och kredit i statsförvaltningen	138
	Begreppen utgift, utbetalning, kostnad (inkomst, inbetalning, in- täkt)	139
	Användningen av begreppen i företagsekonomisk litteratur	140
	Användningen av begreppen i kommunal redovisning	142
	Nuvarande användning av begreppen i statlig redovisning	143
	Sammanfattning och förslag till definitioner avseende den stat- liga redovisningen	147
	Begreppet komplementkostnader i myndigheternas verksamhet	150
	Beräkning och redovisning av komplementkostnaderna	152
	Syften med redovisningen av komplementkostnaderna	152
	Beräkning av pensionskostnadernas storlek	154
	Hyreskostnaderna	158
	Avskrivningskostnaderna	159
	Räntekostnaderna (kalkylmässig ränta)	166
	Portokostnaderna	168
	Redovisning av komplementkostnaderna	168
	Redovisning av hyres- och portokostnaderna	170
	Hur kostnaderna kan fördelas och redovisas	171
	Redovisning på kostnadsslag	171
	Förslag till klassificering av kostnadsslagen	174
	Redovisning på ansvarsområden	178
	Redovisning på program	179
	Redovisning av kostnader för prestationer	180
	Speciella mätningar av kostnader för olika prestationer	182
	Värderingar och förslag ifråga om kostnadsredovisningen	184
	Speciella krav på statlig redovisning	185
	Integrering av kassa- och kostnadsredovisning	186
	Särkostnadsredovisning och självkostnadsredovisning	187
	Principer för kostnadsfördelning	188
	Behovet av en kontoplan	189
	Kapitalfondsredovisning och kostnadsredovisning	190
	Sammanfattning av förslagen	190
Kapitel 8	<i>Förslag till statlig normalkontoplan, S-planen</i>	193
	Översikt över kontoplaner som nu tillämpas	195
	Mekanförbundets normalkontoplan	195

	Normalkontoplan för kommuner	197
	Statlig normalkontoplan	202
	Kontoplan som hjälpmedel för budgetering och redovisning	202
	Fördelning av kostnader	204
	Teknisk tillämpning	204
	Anslag för myndigheternas löpande verksamhet	207
	Särskilda anslag	213
	S-planens uppbyggnad och indelning	213
	Myndigheternas löpande verksamhet	215
	Övrig verksamhet	218
	Aktiva och passiva samt bokslutskonton	218
	Bokslut	219
	Bokföring med utnyttjande av ADB	221
	Kapitalfondsredovisning	223
	Fonder för förvaltning av fastigheter m m	224
	Lånefonder	229
Kapitel 9	<i>Prestationsmätning</i>	230
	Principer	230
	Några grundläggande begrepp och tankegångar i prestationsmätningen	230
	Den ideala planerings- och kontrollsituationen	234
	Avgränsning av prestationsmättningsproblemet	236
	Valet av planerings- och kontrollobjekt	240
	Val av standard	241
	Översikt över mätsituationer och mätmetoder	244
	Beredskap som speciell prestation	248
	Några mättekniska observationer	249
	Modell för det praktiska genomförandet	249
	Principförslag om prestationsmätning i de statliga myndigheterna	262
	Prestationsredovisning införs	262
	Prestationsredovisning som underlag för beslut	262
	Prestationsmätning som underlag för förvaltningsrevision	264
	Exempelsamling	264
	Några försök att ange prestationsmått	264
	Kriminalvården	264
	Statens provningsanstalt	267
	Statens bakteriologiska laboratorium	269
	Riksförsäkringsverkets tekniska byrå	273
Kapitel 10	<i>Rapportsystemet</i>	276
	Intern rapportering	276
	Rapporternas innehåll och periodicitet	276
	Budgetkontrollrapporter	277
	Sammanfattning	280
	Extern rapportering	280
	Månadsrapporter till riksrevisionsverket	281
	Huvudbok	282
	Övriga externa rapporter	283
Kapitel 11	<i>Anslagssystemet vid programbudgetering</i>	284
	Allmänna krav på anslagssystemets uppbyggnad	285
	Beskrivning av de två anslagsalternativen	286
	Kostnadsanslag — alternativ I	286

Utgiftsanslag — alternativ II	287
Konsekvenser för statsbudgetarbetet	288
Kun gl Maj:ts budgetförslag	288
Riksstatens uppställning	291
Regleringsbrev	295
Programredovisning i statsliggaren	298
Riksbokföring (budgetredovisning)	298
Myndigheter med intäkter/inkomster	299
Avslutande synpunkter på de två anslagsalternativen	300
Bilaga 1 Begreppskatalog	303
Bilaga 2 Översikt över riksstaten och myndigheternas redovisning enligt nuvarande regler	308
Bilaga 3 Nuvarande avskrivningsregler inom statlig redovisning	339
Bilaga 4 Beräkningar beträffande statliga tjänstepensioner	347
Bilaga 5 Bokföringsexempel m m	361
Bilaga 6 Litteraturförteckning	375

Som särskilda volymer har tryckts:

Del 2 Programbudgetering — studier och försök — Bihang till programbudgetutredningens betänkande

Del 3 Programbudgetering — en sammanfattning av programbudgetutredningens betänkande

Förord

Statskontorets programbudgetutredning framlägger härmed betänkande angående införande av kostnadsredovisning, programbudgetering m m vid statliga myndigheter.

Sedan inom statskontoret gjorts en förberedande undersökning i dessa frågor uppdrog Kungl Maj:t 13.12.1963 åt statskontoret att i samråd med riksrevisionsverket företa en närmare utredning och lämnade direktiv härför. För att tillföra utredningen sakkunskap från skilda håll, såväl inom som utom statsförvaltningen, tillkallade statskontoret en särskild expertberedning för behandling av med utredningen sammanhängande principfrågor.

Under tiden 1.2.1964–30.9.1965 hade expertberedningen följande sammansättning: generaldirektören Ivar Löfqvist, ordförande med numera bankdirektören Gösta Renlund som ersättare, direktören Eivind Eidering, aukt revisorn Per V A Hanner, direktören Sven-Ivar Ivarsson, numera generaldirektören Lars Lindmark, direktören Gunnar Sandberg, professorn Ulf af Trolle samt såsom ersättare numera professorn Walter Goldberg, t f överdirektören Åke Pernelid, numera departementsrådet Bengt Resare, byråchefen Stig Säfström och numera statssekreteraren Reidar Tiler.

Fr o m 1.10.1965 har expertberedningen bestått av Lars Lindmark, ordförande, Eivind Eidering, Per V A Hanner, Sven-Ivar Ivarsson, Bengt Resare, Gunnar Sandberg, Stig Säfström och Ulf af Trolle samt t f överdirektören Gösta Bruno, vice ordförande, avdelningschefen Jan Rydén och byråchefen Tore Thorson. Vidare har professor Thomas Thorburn inträtt i beredningen från 21.2.1966.

Utredningen har utförts av en arbetsgrupp inom statskontorets utredningsavdelning 3. Projektledare har varit direktören Sven-Ivar Ivarsson. I arbetsgruppen har därutöver under olika perioder deltagit: numera avdelningsdirektören Lennart Hornej (1.6.1963–31.10.1965), numera avdelningsdirektören Per Olov Lalin (1.11.1963–), numera byrådirektören Kurt Warfvinge (1.1.1964–31.12.1965), regeringsrättssekreteraren Hans Wenker (1.1.–31.12.1964), byråchefen Tore Thorson (1.2.1964–30.6.1965), pol mag Bo Dan Bergman (1.6.1964–15.9.1965), byrådirektören Maj-Britt Amer (15.7.1964–), fil kand John A Johnson (1.10.1964–), byrådirektören Ola Lindquist (15.2.1966–) samt såsom assistent Lillemor Högberg (1.3.1964–). En förberedande studie utfördes av kanslirådet Ebbe Magnander. I arbetet har också deltagit byrådirektören Malte Wretlinge, patentverket, civilekonomen Björn

Gellstedt, sjöfartsverket, pol mag Barbro Molinder och civilekonomen Samuel Hedberg.

Enligt planerna beräknades utredningsarbetet pågå under en femårsperiod. Det har emellertid bedömts angeläget att avkorta utredningstiden och framlägga utredningsmaterialet så att ett ställningstagande till huvudprinciperna i förslagen skall kunna ske snarast möjligt. Det har inneburit att utredningens försöksverksamhet vid olika myndigheter inte kunnat föras så långt som i och för sig hade varit önskvärt för att möjliggöra en bedömning av resultaten. I bihang till utredningens betänkande lämnas dock en redogörelse för försöken så långt de avancerat.

I utredningens slutskede har några av expertberedningens ledamöter såsom sponsorer deltagit i utformningen av olika kapitel i betänkandet. Sponsor för kapitel 3 har varit byråchefen Säfström, för kapitel 6 professorn Thorburn, för kapitel 7 och 8 aukt revisorn Hanner, för kapitel 9 professorn af Trolle och för kapitel 11 departementsrådet Resare. Kapitel 5 bygger på en PM av universitetslektorn Göran Widebäck.

Expertberedningen har hållit 14 sammanträden. Utredningen har krävt 22 manår inom statskontoret. Totalkostnaden uppgår till 1,8 milj kr, därav för löner 800 000 kr och konsultarvoden 200 000 kr.

KAPITEL 1

Bakgrund och direktiv

Den ökning av den statliga verksamheten som skett under de senaste decennierna har medfört ett ökat behov av att utveckla metoderna för ekonomisk planering inom statsförvaltningen. Likaså har behovet av en förbättrad kontroll av att de medel som tas i anspråk erhåller effektivast möjliga användning blivit alltmer uppenbart. En mer ingående analys av förhållandet mellan kostnader och prestationer inom den offentliga sektorn har kommit att framstå som önskvärd. I detta sammanhang har bl a möjligheterna att genom utnyttjande av bättre metoder för kostnadsredovisning och budgetering öka produktiviteten ägnats intresse från olika håll. Inom ramen för sin uppgift att ta initiativ till rationalisering av statsförvaltningen inledde statskontoret 1963 en undersökning på detta område.

De inledande studierna utgick från en arbetshypotes om vilka allmänna krav som borde ställas på ett budget- och redovisningssystem i statlig förvaltning. Förebilder till förbättringar av nuvarande system fanns att hämta inte bara i de metoder som tillämpas inom industrin och vissa av de statliga affärsverken utan också i litteraturen om den s k programbudgetering som länge prövats i amerikansk offentlig förvaltning.

Den föreställningsram som legat till grund för arbetet kan sammanfattas i några punkter:

- Kostnadsredovisningen bör utvecklas så att den ger en bild av kostnaderna för olika verksamhetsgrenar inom en myndighet. Redovisningen bör avse inte endast de kassamässiga utbetalningarna utan de totala kostnaderna.
- Kostnader bör ställas mot prestationer.
- En budget bör vara resultatriktad. Budgeten för en myndighet bör omfatta inte endast utgiftssidan. Den skall vara en plan för såväl de prestationer som verksamheten skall ge som de kostnader som erfordras för att realisera planen. Budgetkontrollen bör sålunda kunna ske mot ett i förväg uppställt och preciserat mål för verksamheten.
- Genom budgetsystemet bör ske en avgränsning av ansvarsområden så att det ekonomiska ansvaret för kostnader och prestationer ligger på samma hand. Kostnadsredovisningen bör utnyttjas för att ge fortlöpande information åt ledningen genom ett rapportsystem för kostnadskontroll.
- Budgetsystemet bör vara så konstruerat att det framtvingar bättre planering, inte minst på lägre nivå. Det bör innehålla incitament till att åstadkomma kostnadsminskningar och/eller intäktsökningar, om sådana ligger inom ramen för målsättningen.

– Styrningen av myndigheternas verksamhet bör i ökad omfattning ske genom fastläggande av program och kontroll av hur programmen fullföljs. Möjligheter skulle därmed finnas att släppa efter något på de bindningar i anslag och anslagsposter varigenom resursförbrukningen genom centrala beslut regleras i detalj. Myndighetens handlingsfrihet bör vara stor i valet av medel när det gäller att inom ramen för en medgiven totalkostnadsram fullfölja programmet. Mot en sådan vidgad rörelsefrihet ifråga om myndigheternas drift måste ställas en ökad förvaltningsrevision (sakrevision) för kontroll av de resultat som uppnåts.

– Ökad överskådlighet i budget och redovisning underlättar planering och kontroll och medverkar därmed indirekt till att uppnå de eftersträvade målen.

De inledande studierna antydde sålunda att det var fråga om en utredningsuppgift av omfattande karaktär. Även om uppgiften i första hand begränsades till de frågor som gällde myndigheternas ekonomiska system skulle den dock beröra väsentliga principfrågor. Statskontoret beslöt därför att frågan om utredningsarbetets bedrivande skulle underställas Kungl Maj:ts prövning. En plan utarbetades för hur en utredning med det här antydda syftet skulle kunna läggas upp och genom skrivelse 27.11. 1963 hemställde statskontoret om Kungl Maj:ts tillstånd att i samråd med riksrevisionsverket få sätta igång arbetet.

Genom beslut 13.12. 1963 utfärdade Kungl Maj:t följande direktiv ifråga om utredning rörande bokföring, kostnadsredovisning och programbudgetering inom statsverksamheten.

»Huvudprinciperna för den nuvarande statliga bokföringen fastlades genom den statsbokföringsreform som efter ett långvarigt utredningsarbete var slutligt genomförd år 1920. Reformen eftersträvade att skapa översiktighet och enhetlighet för statsförvaltningens olika räkenskaper samt möjligheter till noggrann kassakontroll. I detta syfte infördes bl a kassabokföringsprincipen, enligt vilken myndighetens bokföring skall hänföra sig till de kassamässiga in- och utbetalningarna. Statsbokföringsreformen omfattade dock inte redovisningen av de produktiva fonderna. De affärsdrivande verkens intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder har sålunda redovisats enligt de principer, som gäller för affärsmässig bokföring. Härutöver har inom den del av den egentliga statsförvaltningen som tillhandahåller avgiftsbelagda prestationer under senare år den nuvarande författningens kamerala bokföringen kompletterats och utbyggt, bl a i avsikt att åt myndigheterna ge en klarare bild av hur deras kostnader fördelar sig och sammanhänger med den bedrivna verksamhetens olika grenar. Syftet med sådana åtgärder till utvidgad kostnadsredovisning torde främst ha varit önskemålet att skapa underlag för en förbättrad ekonomisk planering och kostnadskontroll med sikte på bl a ökad effektivitet i användningen av anvisade medel.

Riksdagens revisorer uttalade i sin år 1962 avgivna berättelse på grundval av en av dem verkställd undersökning av myndigheternas bokföring, att de funnit det påkallat att förutsättningarna för ett mera enhetligt bokförings-system inom statsförvaltningen närmare undersöktes.

I yttranden över revisorernas berättelse erinrade statskontoret och riksrevi-

sionsverket om det av Kungl Maj:t den 28 juni 1962 åt statskontoret givna uppdraget att i samråd med bl a riksrevisionsverket utreda vissa frågor i samband med en centralisering av löneuträkningen m m med användande av data-maskiner. De båda myndigheterna hänvisade dessutom till den av statskontoret då påbörjade utredningen om ökad kostnadsredovisning hos statliga myndigheter. Statskontoret förklarade sig härvid berett att i samråd med riksrevisionsverket utföra den av revisorerna ifrågasatta översynen av bokföringsarbetet hos statsmyndigheterna.

Statsutskottet uttalade i sitt av riksdagen godkända utlåtande 1963: 124 att – i avvaktan på resultatet av de inom statskontoret och riksrevisionsverket igångsatta eller planerade undersökningarna – några särskilda åtgärder i de av revisorerna angivna syftena inte för närvarande var påkallade från riksdagens sida.

I skrivelse till chefen för finansdepartementet den 27 november 1963 har statskontoret gjort framställning om Kungl Maj:ts uppdrag att i huvudsaklig överensstämmelse med riktlinjer, som uppdragits i en vid skrivelsen fogad promemoria, utföra utredning angående bokföring, kostnadsredovisning och programbudgetering inom statsverksamheten.

Av promemorian framgår i korthet att utredningen skulle avse frågor sammanhängande med ett mera allmänt införande av kostnadsbokföring och kostnadsredovisning varjämte den skulle pröva möjligheten att introducera s k programbudget i statsförvaltningen. Utredningen skulle vidare söka åstadkomma en mera enhetlig och rationell statlig bokföring, varvid nämnes bl a utarbetandet av kontoplantyper, frågan om sammanförande av bokföringsarbetet i större enheter samt möjligheterna till en effektivisering av riksboekföringen och det finansstatistiska arbetet. Utredningsarbetet skulle bedrivas först i form av studier men sedan utvidgas till försöksverksamhet vid ett mindre antal myndigheter. Arbetet skulle ledas av en delegation sammansatt av ledamöter med erfarenhet från berörda verksamhetsområden samt organiseras på tre arbetsgrupper.

Även om kassabokföringsprincipen är nödvändig för kontrollen av medelsförvaltningen och beräkningen av anslagsbehovet samt utgör ett lämpligt underlag för realekonomiska analyser, fyller den dock inte i dagens läge alla de krav som måste ställas på en fullständig redovisning av statens inkomster och utgifter. Det av statskontoret föreslagna utredningsarbetet avseende statsmyndigheternas bokföring syftar primärt till tekniska förbättringar i bokföringsarbetet och i redovisningen och analysen av bokföringsmaterialet. Härvidlag är olika vägar möjliga alltefter de syften man önskar få tillgodosedda genom den statliga bokföringen. Vissa allmänna synpunkter på vad som bör eftersträvas i detta avseende skall antydast i det följande såsom en bakgrund till det av statskontoret nu begärda uppdraget.

Den verksamhet som utövas av statliga myndigheter eller av andra organ med bidrag av statsmedel avser realiserandet av statsmakternas intentioner, sådana dessa uttryckts i beslut av Kungl Maj:t och riksdagen. De givna riktlinjerna för myndigheternas handlande kan härvid vara mer eller mindre pre-

ciserade i fråga om verksamhetens innehåll och målsättning. Självklart gäller att verksamheten skall bedrivas med minsta möjliga kostnader och så att de resurser som ställes till förfogande blir utnyttjade på bästa sätt. Medan inom det privata näringslivet effektiviteten i detta hänseende kan mätas genom tillämpning av vinstbegreppet, är detta av naturliga skäl endast sällan möjligt inom den egentliga statsverksamheten. Man tvingas därför att delvis söka sig andra vägar, då det gäller att mäta statsförvaltningens effektivitet. Jag delar härutinnan den i statskontorets promemoria framförda tanken på att – i de fall vinstbeloppet inte kan användas – man bör söka finna särskilda prestationsmått för verksamheten inom olika sektorer av statsförvaltningen för att mäta »lönsamheten». Ett sådant betraktelsesätt överensstämmer väl med de grunder som gäller för allt rationaliseringsarbete och anlägges också vid de enskilda undersökningar som statskontoret i egenskap av rationaliseringsmyndighet utför. Vad det nu gäller är att såsom ett led i vidareutvecklingen av rationaliseringsarbetet undersöka möjligheterna att mera generellt i det dagliga arbetet tillämpa ett »prestationsbegrepp» och ett »prestationstänkande» av här antytt slag.

Under senare år har på vissa håll utomlands utvecklats en statlig budgetering byggd på en långt driven kostnadsbudgetering och kostnadsredovisning. Härvid har man strävat efter att uppdelat verksamheten hos den enskilda myndigheten i mindre komponenter där var och en svarar mot ett bestämt handlingsprogram för de olika ändamål som skall fullföljas med de budgeterade medlen. En sådan budgettyp brukar betecknas som program-, prestations- eller aktivitetsbudget. En tillämpning av denna metod innebär att budgeteringen inom en myndighet, liksom också statsmakternas prövning och beviljande av anslag, icke på traditionellt sätt inriktas på en fördelning av verksamhetens utgifter på avlönings- resp omkostnadsanslag. I stället fördelas medlen på de skilda ändamål som myndigheten instruktionsenligt har att uppfylla. För exempelvis ett statistikverk skulle sålunda det totala anslaget av statsmakterna fastställas på grundval av en programbudget för myndigheten av vilken framgick vilka resurser som erfordrades för varje särskild statistikgren för att fullfölja statsmakternas målsättning på ifrågavarande område.

Den utveckling mot programbudgetering inom de statliga budgetsystemen som kunnat iakttagas utomlands och den successiva förfining som sker av detta budgetinstrument får ses som ett led i strävandena att bevara och höja effektiviteten inom den statliga verksamheten. Programbudgeteten syftar sålunda till att vara ett hjälpmedel för planering och kostnadskontroll. Den bör därför byggas upp »nedifrån» på basis av det material som kostnadsredovisningen i de olika förvaltningsenheterna ger. I förvaltningsplanet får bestämmas hur detaljerad uppdelningen på olika program och aktiviteter kan göras. Det är i regel också i förvaltningsplanet som de praktiska möjligheterna är störst att påverka statsverksamhetens kostnader genom rationaliseringar eller förändringar av verksamhetens inriktning.

En programbudget blir emellertid av värde inte bara som ett instrument för kostnads- och effektivitetskontroll. En användning av denna budgettyp, even-

tuellet som komplettering till ett traditionellt budgetsystem, har på de håll där den kommit till användning ansetts kunna underlätta presentationen av budgetmaterialet. Den har sålunda ansetts erbjuda större möjligheter till insyn i den statliga verksamheten och till belysning av det inbördes sambandet mellan olika statliga aktiviteter än det traditionella budgetsystemet. Den parlamentariska behandlingen av utgiftsfrågorna skulle härigenom underlättas.

Den utredning som statskontoret föreslagit får ses mot den nu skisserade bakgrunden. Den bör betraktas som ett led i det pågående rationaliseringsarbetet inom statsförvaltningen. De avsevärda belopp till vilka kostnaderna för den statligt finansierade verksamheten numera uppgår och de betydande anspråk som den ställer på knappa arbetskraftsresurser gör det enligt min mening nödvändigt att mer och mer koncentrera rationaliseringsarbetet till horisontella eller, som de också benämnes, funktionella undersökningar. Dessa undersökningar gäller alltså inte enstaka myndigheter utan likartade funktioner hos ett flertal myndigheter. Uppdraget till statskontoret rörande den nu aktuella undersökningen är ett exempel härpå.

De riktlinjer för arbetets bedrivande som redovisas i statskontorets promemoria synes väl ägnade att ligga till grund för utredningen. Utredningen bör, såsom statskontoret även framhållit, inte bara vara teoretisk och principiell utan även få form av försöksverksamhet vid vissa utvalda myndigheter.

Med åberopande av det anförda hemställer jag, att Kungl Maj:t måtte uppdraga åt statskontoret att i samråd med riksrevisionsverket verkställa utredning rörande bokföring, kostnadsredovisning och programbudgetering inom statsverksamheten.

Avslutningsvis må nämnas att chefen för försvarsdepartementet denna dag erhållit Kungl Maj:ts bemyndigande att tillkalla sakkunniga för utredning av vissa frågor om kostnadsredovisning inom försvaret. Jag förutsätter, att de båda utredningarna kommer att bedrivas i nära samverkan.»

KAPITEL 2

Uppgiftens avgränsning

Direktiven för utredningen konstaterar att den nuvarande kassabokföringen inte ger tillräckligt ekonomiskt underlag för en effektivitetsinriktad styrning av den statliga verksamheten. Utredningens uppdrag kan sammanfattas så att det gäller att undersöka vilka förbättringar som skulle kunna åstadkommas genom olika åtgärder i fråga om kostnadsredovisning och programbudgetering. Åtgärderna för att skapa bättre hjälpmedel för planering och kostnadskontroll bör i första hand gälla *myndighetsnivån*. De avses emellertid också underlätta den offentliga presentationen av budgetmaterialet och den parlamentariska behandlingen av utgiftsfrågorna.

Ett administrativt styrinstrument för myndigheterna

Utredningen har tolkat sin uppgift så att det, förenklat uttryckt, gäller att konstruera ett budget- och redovisningssystem genom vilket man får möjlighet att renodla å ena sidan de prestationer en myndighet tillhandahåller och å andra sidan de kostnader som är förenade med dessa prestationer. Genom att ställa kostnader mot prestationer får man underlag för att bedöma produktivitet och effektivitet i verksamheten – en bedömning som givetvis också skall utlösa lämpliga åtgärder. Uppgiften är sålunda i första hand att skapa ett effektivitetsinriktat administrativt instrument för ekonomisk planering, styrning och kontroll av myndigheternas verksamhet.

Varje system som med framgång skall kunna påverka kostnader och prestationer i den offentliga verksamheten måste vara förankrat långt ner i myndigheternas organisation. Det är också väsentligt att de olika hjälpmedlen är samordnade till ett enhetligt system. Utredningen har utgått från budgeteringen som den sammanhållande länken i systemet. Genom att välja programbudgetering till systemets kärna har utredningen velat understryka att man ansett att en förbättrad planering och en mer markerad målinriktning är de mest önskvärda förändringarna. Bokföring och kostnadsredovisning bör betecknas som hjälpmedel och kontrollinstrument knutna till budgeten.

Undersökningarna om det är möjligt och lämpligt att införa programbudgetering i svensk statsförvaltning har i enlighet med direktiven i första hand inriktats på problemen på myndighetsplanet. Det är dock uppenbart att ett ekonomiskt-administrativt system för en myndighet inte kan ses isolerat. Det kan inte konstrueras utan hänsyn till centrala instansers behov av information om verksamheten och möjligheter till styrning. Varje myndighets budgetsystem måste genom anslagssystemet vara samordnat med statsbudgeten som helhet.

Utredningen har begränsat sig till att beakta detta dels ur effektivitetssynpunkt, dels ur rent redovisningstekniska synpunkter.

Utredningen har inte gått in på de frågor som sammanhänger med hur målen för olika slag av statlig verksamhet skall ställas och vägas mot varandra i den angelägenhetsgradering som budgetprocessen utgör. De konsekvenser som ett införande av programbudgetering kan få för ändamålsindelningen i statsbudgeten får sålunda tas upp i ett senare sammanhang. Däremot har utredningen – utan att sålunda gå in på formerna för Kungl Maj:ts och riksdagens planering av den statliga verksamheten – dock eftersträvat att konstruera myndigheternas informationssystem på ett sådant sätt att de skall lämna ett så relevant material som möjligt som underlag för statsmakternas beslut. Det gäller såväl data för planering beträffande myndigheternas uppgifter som kontroll av produktivitetsutveckling och måloppfyllelse.

Den gränsdragning som utredningen gjort mellan programbudgetering på myndighetsnivå och statsbudgetaspekten kan illustreras av figur 2: 1. Den markerar en samhällsfunktion som ligger under Kungl Maj:ts och riksdagens planeringsansvar, t ex samhällsfunktionen att upprätthålla lag och ordning. Inom detta område opererar ett stort antal myndigheter, t ex polismyndigheter, domstolar och kriminalvårdsorgan. Var och en av dem har att med sina prestationer bidra till att uppfylla den gemensamma funktionens mål. Utredningen ser som sin uppgift att försöka skapa system som kan medverka till att öka effektiviteten vid de enskilda myndigheterna. Förbättrat resultat för delarna innebär självfallet ingen garanti för att hela funktionens mål («samhällsnyttan») därigenom främjas på bästa sätt. Men det är sannolikt att det nya informationsmaterial beträffande kostnader och prestationer som kommer fram genom programbudgeteringen skall ge ökade insikter om de ekonomiska konsekvenserna av olika handlingsalternativ och därmed ett säkrare beslutsunderlag. Detta bör kunna nyttiggöras också i den planering på högsta nivå vid vilken myndigheternas uppgifter avvägs mot varandra och dimensioneras så att ett optimalt resultat skall erhållas av hela den samhällsfunktion i vilken dessa myndigheters verksamhet ingår. Det ligger emellertid utanför utredningens uppgift att gå närmare in på dessa välfärdsekonomiska frågor. Möjligheterna att göra kostnads-intäktskalkyler av detta slag är ännu så länge mycket begränsade.

Vissa åtgärder för att beakta samhällsekonomiska kostnader bör dock kunna vidtas vid uppläggandet av myndigheternas informationssystem. Det bör sålunda förutsättas att kostnadsredovisningen i många fall skall kunna inrymma data »utom linjen» om sådana kostnader för verksamheten som bestritts av andra statliga och kommunala organ eller enskilda. Dessa uppgifter är då avsedda som ett kalkylmaterial utanför budgeten.

För att skilja mellan de olika slag av överväganden som här diskuterats brukar man använda benämningarna »cost-benefit-» respektive »cost-effectiveness-»analyser. Genom en cost-benefit-analys försöker man jämföra de kostnader som skall läggas ned på ett projekt med den nytta, i pengar räknat, som man väntar sig kunna uppnå. Syftet är att genom systematisk analys av

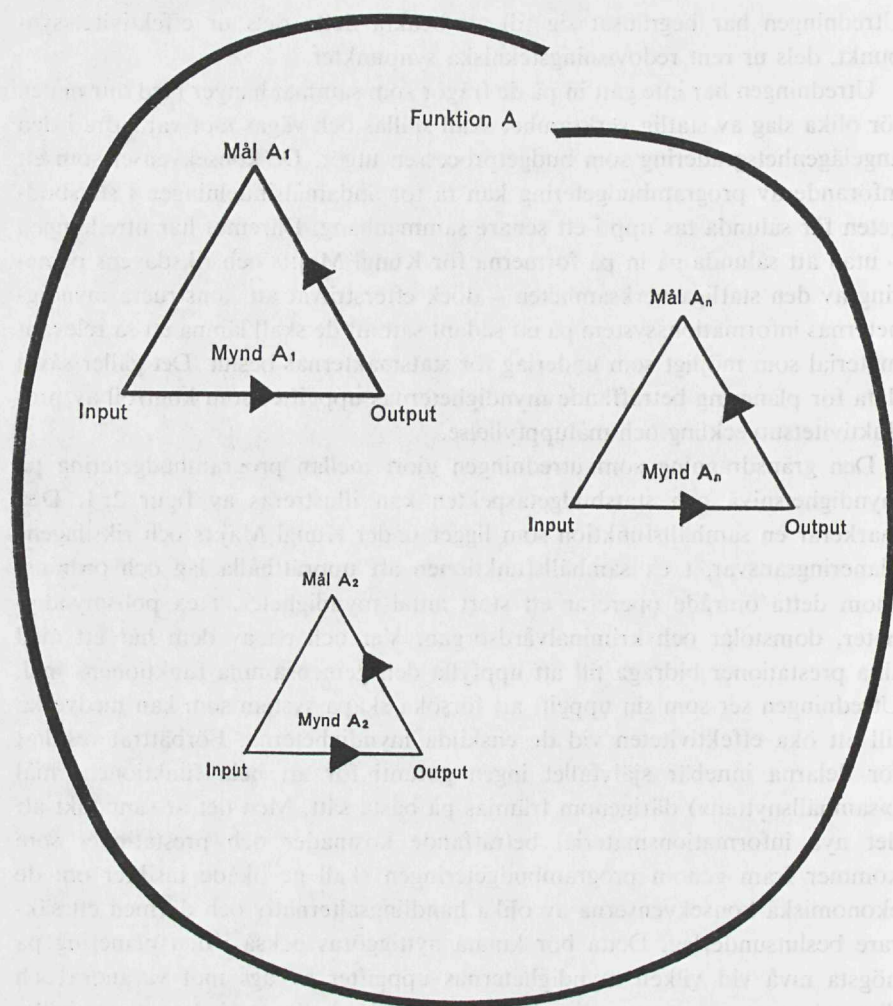


Fig. 2:1. Arbetsfördelning inom en samhällsfunktion. Myndigheterna A_1 — A_n bidrar med sina prestationer till att fylla målen inom funktionen A.

kostnader och nytta enligt flera alternativ ge beslutsfattaren ett ökat kunskapsunderlag vid hans val av handlingslinje. Cost-effectiveness-analysen å andra sidan avser att fastställa i vilken utsträckning kostnaderna enligt vart och ett av flera alternativ faktiskt bidrar till att uppnå ett givet mål. Det är i första hand den sistnämnda aspekten, cost-effectiveness, som utredningen enligt sina direktiv har att behandla för att fullgöra uppgiften att framlägga förslag som kan vara ägnade att öka effektiviteten i myndigheternas verksamhet. Vid en framtida utveckling av programbudgeteringen synes det dock väsentligt att finna former för att begagna också de mera svåråtkomliga cost-benefit-analyserna som instrument för planering.

Som framhålls i utredningsdirektiven bygger programbudgeteringen på att de medel som anvisas för offentlig verksamhet skall vara relaterade till bestämda mål. Det är väsentligt både för planeringen – valet mellan olika alternativ – och för den efterföljande kontrollen av hur uppgifterna fullgjorts. Även om det ligger utanför utredningens uppdrag att avge förslag till ett annorlunda utformat anslagssystem måste dock formerna för anslagen behandlas i den mån de kan vara av betydelse ur effektivitetssynpunkt. Utredningen har därför i sina förslag beträffande programbudgetering arbetat med olika alternativ för anslagens konstruktion. Det sker för att visa dels att olika element av utredningens förslag kan införas successivt och dels att anslagsfrågorna inte lägger hinder i vägen för ett partiellt genomförande inom statsförvaltningen.

Enligt direktiven ingår i utredningens uppdrag att undersöka möjligheterna att centralisera myndigheternas bokföring till större enheter. På detta område pågår emellertid ett särskilt utredningsarbete under riksrevisionsverkets ledning som syftar till att utveckla ett ADB-system för den statliga bokföringen. Systemet är avsett att kunna appliceras på flertalet statsmyndigheter och utformas så att det kan tillgodose de krav som utredningens förslag kommer att ställa på bokföringen.

Frågan om redovisningen av statens förmögenhet omfattas inte av utredningsuppdraget. Kapitalbudgetfrågorna behandlas således inte av utredningen, bortsett från vissa tekniska frågor avseende kapitalfondsredovisningen.

Inte heller kommer utredningen att behandla budgetering och redovisning vid statens affärsdrivande verk, där man antingen sedan länge tillämpar moderna ekonomi-administrativa system eller har sådana under utveckling.

Även försvaret ligger utanför utredningens arbetsområde. Där arbetar 1964 års försvarskostnadsutredning efter direktiv som i stort sett överensstämmer med programbudgetutredningens.

Utredningens studier och försöksverksamhet

Utredningens uppgift har varit att framlägga principiella synpunkter på frågorna rörande budgetering och kostnadsredovisning m m och att framlägga förslag som är ägnade att tillämpas generellt inom statliga myndigheter. Jämtes med behandlingen av principfrågorna har utredningen i enlighet med direktiven bedrivit studier och viss försöksverksamhet vid några olika myndigheter i syfte att vinna praktiska erfarenheter.

Utredningen har haft fortlöpande kontakter med det arbete ifråga om utveckling av budgetering och redovisning som bedrivs på andra håll inom statsförvaltningen. Främst bör här nämnas vattenfallsstyrelsen och väg- och vattenbyggnadsstyrelsen. Studier har också gjorts vid enskilda och statsägda företag. Den i direktiven anbefallda kontakten med försvarskostnadsutredningen har upprätthållits genom att utredningens projektledare jämväl har varit ledamot av försvarskostnadsutredningen.

Utländska erfarenheter har inhämtats genom studier i USA av tillämpningen av programbudgetering inom såväl den statliga som den kommunala förvaltningen. En rapport över dessa studier har publicerats.¹ Kontakt har också upprätthållits med det programbudgetarbete som pågår i Finland.

Studier och praktiska försök vid myndigheter har, huvudsakligen under 1964 och 1965, utförts vid statskontoret, provningsanstalten, bakteriologiska laboratoriet, kriminalvården, arbetsmarknadsverket och sjöfartsverket. I den mån denna verksamhet fått formen av praktiska försök har de avsett att utforma system för införande av kostnadsredovisning och budgetering som hjälpmedel vid styrningen av myndigheternas verksamhet. Det har inte varit möjligt att på den tid och med de resurser som stått till buds genomföra försöken så långt att man hunnit vinna erfarenheter av hur systemen kan påverka effektiviteten i driften. Det är således i huvudsak beträffande själva uppläggnings- och genomförandet av systemen i ett initialskede som erfarenheter har kunnat vinnas. Försöken har också avancerat olika långt vid myndigheterna, beroende på i vilken mån dessa haft möjlighet att sätta in egna resurser för genomförandet. Konturerna av det arbete utredningen bedrivit genom dessa studier och försök skall här antydast. En närmare redogörelse lämnas i särskilt bifog till detta betänkande.

I stort har försöksverksamheten tillgått på följande sätt. Genom studier och analys av myndigheternas verksamhet har man skaffat ett underlag för att indela den i *program*, som svarar mot myndighetens målsättning och är anpassade till dess organisation. Med utgångspunkt därifrån har man försökt bedöma informationsbehovet, skisserat en programbudget och utarbetat en kontoplan som underlag för redovisningen. I några fall är kontoplanerna i funktion, liksom också försök med intern budgetering inom myndigheten.

Synpunkter på det inom utredningen utarbetade förslaget till normalkontoplan för statlig myndighet har vidare inhämtats från väg- och vattenbyggnadsstyrelsen, Uppsala universitet, länsstyrelsen i Stockholms län, socialstyrelsen och byggnadsstyrelsen.

Statskontoret. De första praktiska försöken gällde statskontorets egen verksamhet. En modell till programbudget upprättades hösten 1963. I samband härmed introducerades ett manuellt system för kostnadsredovisning i syfte att visa hur löner och andra kostnader fördelar sig på de av statskontoret bedrivna utredningsuppdragen och verkets andra uppgifter. Därvid tillämpades

¹ Arne Henrikson, Sven-Ivar Ivarsson och Claes Edgren, Rapport om amerikansk programbudgetering, 1965

den stomme till normalkontoplan för en statlig förvaltningsmyndighet som utarbetats inom utredningen. Försök har vidare gjorts med intern budgetering som ett led i planeringen av statskontorets verksamhet. Föreskrifter har utfärdats angående statskontorets budgetsystem. Det innebär att varje avdelning har att upprätta en programbudget för planering av sin verksamhet under det kommande året och såsom underlag för verkets petitaarbete. Denna budget består dels av en verksamhetsplan över de rationaliseringsutredningar m m som skall bedrivas och dels en utgiftsbudget över avdelningens kostnader. Till grund för utgiftsbudgeten ligger projektkalkyler, i vilka beräknade arbetsinsatser och kostnader har upptagits för varje pågående eller planerat utredningsprojekt så långt dessa kan överblickas. Budget- och redovisningssystemet behandlas genom ADB och uppföljningen sker genom månadsvisa rapporter.

Statskontorets verksamhet, d v s huvudsakligen utredningsarbete, är föga lämpat för mätning av output i kvantitativa termer. Däremot har systemet gett exempel på möjligheterna att vid en förvaltningsmyndighet utan mätbar output introducera planering och kostnadskontroll av verksamheten genom budgetering i syfte att erhålla ett förbättrat grepp om verksamhetens ekonomi.

Statens bakteriologiska laboratorium (SBL). Vid SBL har en kostnadsbokföring enligt utredningens förslag till normalkontoplan införts från 1.7. 1965. Bearbetningen av redovisningsmaterialet sker genom hålkortsmaskin. En tämligen detaljerad modell till programbudget och kostnadsredovisning har utarbetats men ännu ej blivit föremål för försök. Studier har företagits för att utarbeta standardtal som underlag för prestationsmätning vid framställning av vaccin och utförande av vissa rutinmässiga diagnoser. De studier och försök som företagits vid statskontoret och bakteriologiska laboratoriet är de som är mest fullständigt beskrivna i bihanget till betänkandet.

Statens provningsanstalt. Verksamheten vid provningsanstalten har liksom vid SBL delvis en affärsmässig inriktning i den meningen att ersättning upp bärs för utförda tjänster. Sedan några år tillbaka har där funnits en kostnadsbokföring vid sidan av den föreskrivna kassabokföringen. Det fanns därigenom ett visst underlag för försök med programbudgetering. Dessa försök har väsentligen skett genom verkets egna insatser. Provningsanstaltens anslagsäskanden för 1966/67 framlades i form av en programbudget, som refereras i statsverkspropositionen 1966.

Kriminalvårdsstyrelsen är en myndighet med stor regional organisation. En skiss till budgetsystem för kriminalvården har utarbetats jämte därtill hörande kostnadsredovisningssystem. Den mångskiftande verksamhet som kriminalvården bedriver har bl a utgjort ett lämpligt studieobjekt beträffande principerna för prestationsmätning.

Arbetsmarknadsverket. I samband med den inom statskontoret bedrivna utredningen angående arbetsmarknadsverkets funktioner har åt programbudgetutredningen uppdragits att framlägga förslag med avseende på dess redovisning och budgetering. Skiss till ett programbudgetsystem jämte en kontoplan har utarbetats för en länsarbetsnämnd. Praktisk försöksverksamhet avseende såväl budgetering som redovisning har igångsatts vid länsarbetsnäm-

den i Kalmar. Dessa försök vid arbetsmarknadsverket kommer att föras vidare till att omfatta även den centrala styrelsens verksamhet.

Sjöfartsverket. Genom särskilt beslut av Kungl Maj:t erhöll statskontoret i januari 1965 uppdrag att sjöfartsverket skulle omfattas av programbudgeteringens försöksverksamhet. Vidare skulle snarast framläggas förslag till ändrat anslagssystem för verket. Med anledning härav utarbetades ett förslag som innebar att anslagen till sjöfartsverket sammanfördes till ett fåtal anslag som grupperades efter ändamål. Vidare föreslogs att en sjöfartsverkets fond skulle inrättas i syfte att främja ett affärsmässigt utnyttjande av sjöfartsverkets kapitaltillgångar. Innehållet i förslaget, som numera genomförts, framgår av statsverkspropositionen 1966. Samtidigt med arbetet på anslagssystemet skedde under våren 1965 en genomgång av verksamheten i syfte att erhålla underlag för ett informations- och styrsystem för sjöfartsverket. Försök med kostnadsredovisning har igångsatts från 1.7. 1966. Arbetet med uppläggning av prestationsredovisning och budgetering pågår.

Patentverket. Genom en särskild arbetsgrupp vid patentverket har i samverkan med statskontoret igångsatts försök för att utveckla styrsystemet vid patentverket i enlighet med programbudgeteringens principer. Denna utredning startade med en allmän inventering av de långsiktiga utvecklingsproblemen för verket. En långtidsplan har framlagts som resultat härav (1966). En kontoplan har vidare introducerats för kostnadsredovisningen och arbete pågår med att utveckla prestationsredovisningen. Inom ramen för detta arbete avses också bli frågan om införande av prestationslön för kvalificerad personal tas upp till behandling.

KAPITEL 3

Nuvarande budget- och redovisningssystem i statsförvaltningen

För att ge en bakgrund till utredningens förslag till nytt budget- och redovisningssystem inom statsförvaltningen har utarbetats en sammanställning över gällande system på detta område. Denna sammanställning består dels av en mera kortfattad översikt som presenteras i detta kapitel, dels av en mera detaljerad beskrivning som intagits som bilaga 2 till detta betänkande.

Tyngdpunkten i översikten har lagts vid budgeteringen och den utveckling på detta område som på senare år givit till resultat att myndigheternas anslagsframställningar gjorts mera informativa och därigenom blivit ett förbättrat underlag för budgetarbetet i statsdepartementen. Översikten i detta kapitel avser också att ge en bild av sambandet mellan anslagssystemet och myndigheternas bokföring.

Översikten belyser inte förhållandena vid de affärsdrivande verken eftersom dessa inte omfattas av statskontorets utredning.

I den utförligare sammanställning över gällande budget- och redovisningssystem som bilagats betänkandet redogörs bl a för de principer som tillämpas för riksstatens uppställning, för myndigheternas redovisning och medelsförsörjning m m. En sammanfattande beskrivning härav saknas för närvarande. Utredningen vill dock erinra om att en utförlig redogörelse för bestämmelser och praxis rörande statens budget (riksstaten) sammanställdes av 1948 års budgetutredning (SOU 1952: 45). I statsutskottets utlåtande 1959: 118 ingår vidare som bilaga en av riksräkenskapsverket uppgjord översikt över det statliga budget- och redovisningssystemets utveckling under 1900-talet.

Utredningen förutsätter att de allmänna budget- och bokföringsbegreppen inom statsförvaltningen är kända. Vissa definitioner och förklaringar har emellertid intagits i den särskilda begreppskatalog som återfinns i bilaga 1 till betänkandet.

Riksstaten och budgetsystemet

Driftbudget, kapitalbudget och totalbudget

Det som framförallt satte sin prägel på den svenska statsbudgeten före 1911 års budgetreform var delningen av den statliga finansförvaltningen mellan *statsverket* – företrätt av statskontoret – och *riksgäldsverket* – företrätt av riksgäldskontoret. Statsbudgeten var då uppdelad i två helt skilda stater, en som omfattade alla till Kungl Maj:ts förfogande stående medel – kallad riksstat – och en som omfattade riksgäldskontorets inkomster och sådana

anslag som var avsedda att täckas genom upplåning. Genom 1911 års budgetreform sammanfördes riksstaten och riksgäldskontorets stat till en enhetlig riksstat som dock bestod av två fristående, var för sig balanserade delbudgeter. Den ena avsåg riksstatens verkliga inkomster och ianspråktaga kapitaltillgångar samt verkliga utgifter och utgifter för kapitalökning att täckas av andra statsinkomster än lånemedel. Den andra delbudgeten, lånebudgeten, omfattade inkomsttiteln lånemedel och utgifter för kapitalökning att täckas av lånemedel. Genom samma budgetreform lades även grunden till den nuvarande redovisningen på olika kapitalfonder.

År 1911 ändrades också principerna för behandling av överskott och underskott i budgetutfallet. Uppkommande merinkomster och brister å inkomsttitlar (på riksstatens inkomstsida) samt merutgifter och besparingar å utgiftstitlar (på riksstatens utgiftssida) skulle för varje titel regleras över en för ändamålet inrättad särskild fond, statsverkets kassafond. Genom redovisning över denna fond skulle eljest störande växlingar i statsregleringens resultat under olika år motverkas.

Under trycket av depressionen i början av 1930-talet framfördes nya tankar om statsbudgetens betydelse i konjunkturutjämnande syfte. Den tidigare förhärskande principen om ettårsbalansering av statens löpande inkomster och utgifter ansågs kunna frångås. Detta ledde till att 1937 års riksdag beslöt att omlägga riksstaten för budgetåret 1938/39. Genom omläggningen ville man skapa en budgetordning som tillät en under växlande konjunkturer önskvärd rörlighet i balansen mellan löpande inkomster och utgifter. Budgetordningen skulle emellertid också skapa garantier mot en lånepolitik som medförde att statens förmögenhetsställning försvagades. För att uppnå dessa syften uppdelades riksstaten i två från varandra artschilda huvuddelar, driftbudgeten och kapitalbudgeten. Denna uppdelning består.

Driftbudgeten omfattar statens löpande inkomster och utgifter. Till denna avses också i princip skola hänföras alla utgifter för investeringar som i finansiell mening inte är räntabla. Driftbudgeten upptar därför också anslag till avskrivning (= nedskrivning) av den del av utgifterna för investeringar på kapitalbudgeten som betraktas som icke räntabla.

Avvikelse från jämn balansering av driftbudgeten betecknas som budgetens över- eller underbalansering. Den differens mellan *beräknade* inkomster och *beräknade* utgifter som uppförts i riksstaten skall enligt 1937 års budgetreform regleras över *statens budgetutjämningsfond*. Denna – som inte får förväxlas med en verklig fond utan endast utgör ett bokföringskonto – har ersatt den tidigare nämnda statsverkets kassafond.

Det verkliga *utfallet* av driftbudgeten avviker självfallet från de i budgeten uppförda beloppen. Detta regleras i riksbokslutet genom avräkning med budgetutjämningsfonden. Sålunda belastar reservationsanslagen denna fond med anvisade belopp medan för övriga anslag de verkliga utgifterna påförs budgetutjämningsfonden. Man brukar därför skilja mellan å ena sidan det reella eller kassamässiga budgetutfallet och å andra sidan det formella budgetutfallet. Det förra utgör skillnaden mellan de i budgetredovisningen redovisade inkom-

terna och utgifterna för driftbudgeten medan det senare motsvaras av en ökning eller minskning av budgetutjämningsfondens behållning. I denna behållning ingår även kommunalskattemedel och medel hänförliga till automobilskattemedlens specialbudget vilka särredovisas på fonden. Budgetutjämningsfonden kan även redovisas med negativ behållning. Detta var fallet fram till 1961 på grund av de stora driftbudgetunderskotten under andra världskriget.

Redovisningen av *kommunalskattemedlen* på budgetutjämningsfonden har till uppgift att visa den förskjutning i statsverkets inkomster som sammanhänger med sättet för uppbörd och utbetalning av kommunalskatter. Avsättningar till fonden sker alltså med belopp som motsvarar de beräknade eftersläpningarna på grund av det stigande skatteunderlaget m m. De avsatta beloppen återförs det budgetår de utbetalas.

Automobilskattemedlens specialbudget omfattar vissa inkomstitlar såsom fordonsskatt och bensinskatt. På utgiftssidan ingår olika anslag för vägväsendet m m samt ett särskilt anslag som uppförts med ett formellt belopp om 1 000 kronor. Över detta anslag redovisas det belopp som motsvarar uppkommen förbättring eller försämring av relationen mellan inkomster och utgifter på specialbudgeten vid avräkningen med budgetutjämningsfonden.

Enligt de principer för riksstatens uppställning som genomfördes 1934 skulle utgifterna på driftbudgeten för statens egen verksamhet hållas åtskilda från bidragen eller understöden till icke statlig verksamhet.

Utgifterna för statens egen verksamhet skulle i första hand redovisas på särskilda myndighetsanslag, vanligen ett avlönings- och ett omkostnadsanslag. För att skapa en enhetlig indelning av dessa anslag skulle fastställas särskilda avlönings- och omkostnadsstater. Det förutsattes att vissa poster under myndighetsanslagen inte skulle få överskridas utan Kungl Maj:ts medgivande. För anskaffning och underhåll av materiel som används i den statliga verksamheten borde vidare anvisas särskilda anslag.

Inom varje huvudtitel skulle de olika myndighetsanslagen och anslagen till icke statlig verksamhet såvitt möjligt grupperas efter ändamål. På gällande riksstat har sålunda t ex jordbruksdepartementets huvudtitel indelats i sådana grupper som jordbruksprisreglering, vissa kontrollanstalter, forskning och undervisning, veterinärväsendet, skogsväsendet etc. Även övriga här angivna allmänna principer för riksstatens uppställning har väsentligen genomförts. Stora variationer ifråga om myndighetsanslagens utformning kan dock urskiljas. I fråga om länsstyrelserna redovisas sålunda dess omkostnader på fyra olika anslag medan i andra fall – huvudsakligen gällande smärre myndigheter – avlönings- och omkostnadsanslagen sammanförts till ett anslag. Gemensamt för myndighetsanslagen är dock att anslagen avser de utgifter för den egna verksamheten som myndigheten själv bestrider. Pensionskostnader, hyror, portokostnader, avskrivningar och räntor redovisas sålunda – med ett par undantag – inte under myndigheternas avlönings- och omkostnadsanslag.

I övrigt domineras driftbudgetens utgiftssida beloppsmässigt – förutom av stora materielanslag för försvaret – av statsbidrag, t ex till sjukförsäkringen,

vissa vägbyggnader, skatteersättningar till kommuner samt av andra inkomstöverföringar, t ex barnbidrag och folkpensioner.

Statens inkomster på *driftbudgeten* utgörs till ca 90 % av direkta och indirekta skatter. I övrigt utgörs inkomsterna av uppbörd i statens verksamhet, tips- och lotterimedel samt av avkastning av statens kapitalfonder. Med undantag av automobilskattemedlen används samtliga inkomster att bestrida samtliga utgifter på driftbudgeten. Specialdestination förekommer sålunda i princip ej. Uppbörderna i statens verksamhet utgörs till stor del av ersättningar för av staten tillhandahållna tjänster, t ex patientavgifter, lotspengar och frökontrollavgifter. Dessa inkomster disponeras ej av myndigheterna utan inlevereras till statskassan. Motsvarande utgifter för driften av sjukhus, lotsväsende och frökontrollanstalter redovisas på riksstatens utgiftssida enligt den s k brutto-redovisningsprincipen. Avvikelser från denna princip är dock inte ovanliga. I vissa fall redovisas sålunda inkomster av statlig verksamhet såsom uppbörd under motsvarande anslag. Detta gäller då vanligen smärre inkomster, t ex av försålda publikationer. Å andra sidan förekommer att utgifter redovisas under inkomstitlar på riksstaten, t ex de andelar av influtna skatter som skall tillkomma kommuner och allmänna försäkringskassor.

Enligt 1937 års budgetreform skulle *kapitalbudgeten* uteslutande hänföra sig till statens investeringsverksamhet. Kapitalbudgetens utgiftssida skulle följaktligen omfatta samtliga anslagsmedel till kapitalökning å statens kapitalfonder, däremot inte anslagsmedel till avbetalning å statsskulden. Omläggningen innebar emellertid inte någon ändring i dåvarande regler för disposition av förnyelsefondsmedel vid affärsverken. Sådana medel som uppkommit genom avsättning till förnyelsefonder kunde nämligen vid denna tid disponeras för ersättningsanskaffning utan medelsanvisning över riksstaten. Vid denna tid redovisades investeringsanslagen gentemot budgeten av riksgäldskontoret. Då denna redovisning grundade sig på rekvisitioner från de fondförvaltande myndigheterna överensstämde den ej alltid med de verkliga investeringarna under budgetåret.

Genom 1944 års omläggning av *kapitalbudgeten* fick denna en mera definitiv utformning. Reformen innebar i huvudsak följande. Kapitalbudgeten skulle endast omfatta det nettokapitaltillskott som för investeringsändamål behövde tillföras de fondförvaltande myndigheterna. Detta belopp benämnes *investeringsbemyndigande* och utgör således skillnaden mellan investeringsbeloppet (= *anslaget*) och de medel som för investering finns tillgängliga på kapitalfonden (avskrivningsmedel och vissa försäljningsmedel) eller som från driftbudgetens avskrivningsanslag tillförs fonden. Den översikt (stat) som på detta sätt anger hur investeringarna skall finansieras kallas *investeringsstat*.

Summan av samtliga investeringsbemyndiganden – efter avdrag av kapitalåterbetalningar – skulle uppföras på kapitalbudgetens inkomstsida i en post benämnd *Lånemedel*. Härigenom blev det möjligt att ur budgeten utläsa storleken av den statliga nettoinvesteringen. Att kapitalbudgeten även lämnade ett såvitt möjligt fullständigt mått på den statliga investeringsverksamhetens bruttovolyms ansågs nödvändigt för att ge statsmakterna ökade möjligheter att

kontrollera den statliga kapitalutvecklingen och bedöma dess ekonomiska konsekvenser med hänsyn till disponibla resurser.

Det bör emellertid påpekas att det såsom »lånemedel» betecknade beloppet inte avser den faktiska upplåningen vilken sker vid sidan av budgeten. Behovet av lånemedel är nämligen beroende av tillgången på likvida medel i varje särskilt fall och växlar för övrigt starkt under löpande budgetår.

År 1944 vidtogs även den ändringen att redovisningen gentemot budgeten av belastningen på investeringsanslagen överflyttades från riksgäldskontoret till de fondförvaltande myndigheterna. Härigenom förbättrades möjligheterna att såväl i den löpande riksbokföringen som i budgetredovisningen ge en riktig bild av den statliga investeringsverksamheten. Vissa tidsmässiga förskjutningar i samband med reglerandet av investeringsbemyndigandet förekommer men dessa påverkar dock ej budgetredovisningen.

På kapitalbudgeten skall i princip redovisas utgifter för alla sådana investeringar som beräknas tillföra staten en ny räntebärande tillgång, d v s som i finansiell mening är räntabel, eller kommer att återbetalas. Dessa tillgångar uppförs på olika *kapitalfonder*, t ex affärsverksfonder, fastighetsfonder, lånefonder och fonden för statens aktier.

Frågan huruvida en investering skall redovisas på driftbudgeten eller kapitalbudgeten bestäms av de regler som fastställdes när de olika kapitalfonderna inrättades. Ur företagsekonomisk synpunkt är dock gränsdragningen svävande. Anskaffning av t ex fartyg, fordon och maskiner redovisas sålunda i regel på kapitalbudgeten när det gäller affärsverken, väg- och vattenbyggnadsverket och sjöfartsverket men vid övriga myndigheter på driftbudgeten. Vissa investeringar på kapitalbudgeten ger ej heller full förräntning, d v s avkastningen understiger statens räntekostnader om hela det investerade kapitalet skulle upplånas. Viss del av detta skrivs därför ned genom överföring från särskilda avskrivningsanslag på driftbudgeten. Härigenom kan följaktligen förräntningskravet upprätthållas. I vissa fall, t ex när räntefria lån lämnas ut eller nybyggnader inte anses ha något kommersiellt värde, sker nedskrivning av hela det investerade kapitalet. Särskild redogörelse för de olika avskrivningsregler som gäller inom statlig redovisning återfinns som bilaga 3.

Kapitalbudgeten är avsedd att vara en *investeringsplan*. Denna benämning används i statsverkspropositionens text men inte i själva riksstaten.

Investeringsstaterna intas i riksstaten som bilaga till kapitalbudgeten. Varje investeringsstat upptar endast en utgiftspost, (Summa) *Investeringsanslag*, men denna post specificeras i regel i sin tur i särskilda förteckningar över samtliga av riksdagen anvisade investeringsanslag. På investeringsstaternas motsatta sida upptas som nyss sagts de medel som står till förfogande för finansiering av investeringarna. Följande finansieringsformer kan i förekommande fall utnyttjas:

- a) avskrivningsanslag på driftbudgeten,
- b) likvida medel som uppkommer genom årlig avskrivning inom respektive fond,

c) genom försäljning eller på annat sätt frigjorda likvida medel, kallade *övriga kapitalmedel*.

d) en restpost som får lyftas hos riksgäldskontoret, kallad *investeringsbemyndigande*.

Som illustration härtill visas utfallet av investeringsstaten för kriminalvårdsstyrelsens delfond av statens allmänna fastighetsfond budgetåret 1965/66 enligt budgetredovisningen för samma år (i tusental kronor):

<i>Inkomster</i>	<i>Utgifter</i>
Avskrivningsmedel från riksstaten	Investeringsanslag
10 838	22 362
Avskrivningsmedel inom fonden	
1 398	
Investeringsbemyndigande	
10 126	
22 362	22 362

Investeringsanslaget benämndes Vissa byggnadsarbeten för fångvården (1965/66 Kb III 1).

Statsbudgetens sammantagna utgifter och inkomster ställda mot varandra bildar *totalbudgeten*.

I finansplanen som ingår i statsverkspropositionen har totalbudgeten presenterats i tabellform under en följd av år. På grundval av förslag i 1966 års statsverksproposition kompletteras numera även *riksstaten* med en uppställning över totalbudgeten.

Principerna för uppställningen av totalbudgeten är nu följande.

På *utgiftssidan* upptas under rubriken Utgiftsanslag driftbudgetens utgifter under I–XIV huvudtitlarna, utgifterna för underskott på statens kapitalfonder samt investeringsanslagen på kapitalbudgeten.

Under rubriken Beräknad övrig medelsförbrukning redovisas nettoförändringen i anslagsbehållningar och nettoförändringen i dispositioner av rörliga krediter i riksgäldskontoret.

De anslag som anvisas på driftbudgeten för avskrivning av nya kapitalinvesteringar och av oregerade kapitalmedelsförluster bortses från i detta sammanhang då de endast utgör ett finansieringselement för investeringsanslagen som med hela beloppet upptagits som utgift.

På *inkomstsidan* upptas först och främst driftbudgetens inkomster. Här måste emellertid också uppföras – under rubriken Beräknad övrig finansiering – avskrivningar inom kapitalfonderna, övriga kapitalmedel samt övrig kapitalåterbetalning. Så måste ske för att uppväga det förhållandet att investeringsanslagens hela belopp förs upp på utgiftssidan.

Som salderingspost upptas ett underskott eller överskott på totalbudgeten.

Myndigheternas budgetarbete

Innan statens budget, riksstaten, är klar att tillämpas vid det nya budgetårets ingång har den självfallet föregåtts av ett omfattande budgeteringsarbete på

flera olika nivåer – dels vid den enskilda myndigheten, dels i Kungl Maj:ts kansli och dels i riksdagen. Denna första fas av *budgetcykeln* omfattar minst ett år. Andra fasen utgör tillämpningsperioden, d v s ett budgetår, och tredje fasen bokslut och revision.

Myndigheternas anslagsframställningar (*petita*) skall ges in till Kungl Maj:t före den 1 september kalenderåret innan det aktuella budgetåret börjar. *Petita* skall omfatta medelsbehovet för samtliga de anslag myndigheten disponerar vilket i vissa fall innebär flera tiotal anslag. Många myndigheter har vidare ett antal lokala organ – i några fall med egna avlönings- och omkostnadsanslag. *Petita*arbetet måste då starta redan tidigt på våren, d v s ca 15 månader innan budgeten träder i kraft. Det är givet att det siffermaterial på vilket anslagsberäkningen skall grundas i sådana fall inte är särskilt aktuellt. Innan *petita* överlämnas till Kungl Maj:t måste den därför kompletteras med – och om så erfordras revideras på grundval av – det bokslutsmaterial och den fullständigare statistik avseende det gånga budgetåret som då står till buds.

Myndigheternas budgetering, d v s *petita*arbetet, skall utmyнна i vissa medelsäskanden. Såväl upplägningen av arbetet för som innehållet i *petitan* bestäms följaktligen av det anslagssystem som tillämpas. En beskrivning av detta system är därför erforderlig för förståelsen av budgetarbetets inriktning. Inledningsvis kan härvid nämnas att det i allt väsentligt är fråga om en utgiftsbudget, byggd på kassabokföringsprincipen, d v s utgifterna på riksstaten skall i princip svara mot verkliga utbetalningar. Samma sak gäller självfallet inkomster i förhållande till inbetalningar.

För statsmyndigheternas egen verksamhet anvisas som nyss nämnts *avlönings- och omkostnadsanslag* samt i en del fall särskilda materielanslag. Övriga anslag som myndigheterna disponerar avser väsentligen bidrag och ersättningar till icke statlig verksamhet samt investeringar på kapitalbudgeten.

För myndigheternas avlönings- och omkostnadsanslag fastställs av statsmakterna särskilda *avlönings- och omkostnadsstater*. Avlöningsstaterna var tidigare i regel indelade i minst fem poster för redovisning av avlöningar till olika personalkategorier, av rörligt tillägg m m. Några poster i staten fick i regel inte överskridas utan Kungl Maj:ts medgivande. Enligt de anvisningar från finansdepartementet angående anslagsframställningarna, som utgavs 1966 avsågs avlöningsstaterna fr o m budgetåret 1967/68 i de flesta fall endast omfatta två poster. Det förutsätts dock att antalet ordinarie och högre extra ordinarie tjänster även i fortsättningen skall fastställas genom personalförteckning, varför budgeteringen måste ske med hänsynstagande härtill.

När det gäller omkostnadsstaten är denna fortfarande indelad i ett antal anslagsposter – vanligen omfattande sjukvård m m, reseersättningar, expenser och publikationstryck. Posterna till reseersättningar och publikationstryck brukar vanligen vara maximerade. Expensposten indelas i två delposter, bränsle, lyse och vatten samt övriga expenser, varvid den sistnämnda posten i regel inte får överskridas utan Kungl Maj:ts medgivande. Enligt särskilda bestämmelser (SFS 1941: 535), den s k bokföringskungörelsen, skall vidare

sjukvårdsposten och posten till övriga expenser i bokföringen uppdelas på vardera fem s k undertitlar. Sistnämnda delpost skall även specificeras i bilaga till petita såväl i form av redovisade nettoutgifter som beräknade förändringar för »petitaåret». Budgeteringen måste därför ske i poster som avser utgiftsslag.

Beräkningen av medelsbehovet under avlönings- och omkostnadsanslagen sker vid myndigheterna i allmänhet med utgångspunkt från faktiskt redovisade nettoutgifter närmast föregående budgetår och anvisade anslag för det löpande budgetåret. Dessa belopp justeras sedan på grundval av de personalförändringar etc som med hänsyn till arbetsläge, nytillkomna arbetsuppgifter m m anses erforderliga. I praktiken innebär detta så gott som alltid krav på anslagsförstärkningar.

Någon beräkning av totalkostnaderna för myndighetens verksamhet görs i allmänhet inte när petita för avlönings- och omkostnadsanslagen görs upp. Budgetering och redovisning av kostnader (utgifter) fördelade på enheter (kostnadsställen) inom myndigheten eller på prestationer förekommer vidare blott vid ett par myndigheter med affärsmässig verksamhet.

Endast en mindre del av övriga anslag på riksstaten uppdelas i anslagsposter. När så sker förekommer emellertid både poster av utgiftsslags- och ändamålskaraktär. Anslagen till bidrag och ersättningar av skilda slag beräknas med hänsyn till prognoser om befolkningsutveckling, av statsmakterna uttalade planer för verksamheten, gällande ersättningsbestämmelser etc. Investeringsanslagen beräknas numera – som framgår nedan – på grundval av lönsamhetskalkyler och ofta som ett led i en mera långsiktig planering och med hänsyn till det betalningsutfall som kan förutses för budgetåret ifråga.

Myndigheter med avgifts- eller taxebunden verksamhet lämnar numera särskilda uppgifter i petita om förväntade inkomster. Allmänt gäller också för samtliga myndigheter som redovisar inkomster på riksstaten att inkomstberäkningar görs upp och överlämnas till riksrevisionsverket som med hänsyn till antagen inkomst- och produktionsutveckling m m gör en beräkning av statsinkomsterna för löpande och kommande budgetår. Denna samlade inkomstberäkning lämnas till Kungl Maj:t före 15 december varje år och ingår sedan i den finansplan som framläggs i statsverkspropositionen i januari följande år.

Myndigheternas anslagsframställningar var tidigare inte enhetligt uppställda. Inte heller var det vanligt att angelägenhetsgradera de olika önskemålen om medelsförstärkningar eller att ange några mera långsiktiga planer för verksamheten. Den bristfälliga informationen gjorde det svårt att i det fortsatta budgetarbetet hos Kungl Maj:t få en uppfattning om vilka verkningar de olika önskemålen skulle få, såväl ifråga om myndighetens prestationer som för samhällsekonomin på kortare och längre sikt (resursförbrukning etc).

På senare år har det därför varit en strävan från statsdepartementens sida att få myndigheternas petita enhetligt uppställda och framförallt informativa. Finansdepartementets anvisningar för myndigheternas anslagsframställningar har därför blivit allt utförligare. Det torde knappast råda någon tvekan om att

de nya anvisningarna inneburit att budgetarbetet måst läggas om vid många myndigheter och att t ex den interna statistikproduktionen måst byggas ut. Det torde också dröja någon tid innan den nya synen på budgetarbetet trängt igenom vid myndigheterna och petita kommit att innehålla all den information som nu anses erforderlig för statsmakternas bedömning.

Ur anvisningarna för anslagsäskandena för budgetåret 1967/68 kan hämtas att bl a följande uppgifter bör ingå i petita:

- En översikt över utvecklingen inom det aktuella verksamhetsområdet för de senaste fem åren och förutsebara utvecklingstendenser, kompletterad med det siffermaterial som står till buds. Särskilt bör därvid visas beräkningar över efterfrågan från allmänheten på myndighetens tjänster, hur denna utvecklats, hur efterfrågan kunnat tillgodoses, förekomsten av eventuella köer, vilka produktionsresurser som satts in etc. I anvisningarna framhålls också att man även ifråga om myndigheter med renodlade förvaltningsuppgifter, tillsynsuppgifter o d bör söka få fram kvantitativa mått som kan belysa verksamheten. Produktiviteten bör vidare belysas med uppgifter om omfattningen av de presterade tjänsterna i förhållande till insatta personalresurser. Utvecklingen bör åskådliggöras genom någon form av produktivitetsindex och belysas med diagram. Detta gäller även ifråga om de prognoser över utvecklingen som görs upp.

»Syftet med redovisningen bör vara att visa den målsättning som myndigheten bedömer vara reallt möjlig att förverkliga under de närmast framförliggande åren och vilka insatser i form av personal, materiel och investeringar som krävs för att klara denna målsättning.»

- En angelägenhetsgradering av utgiftsbehoven. Det bör också övervägas om nya utgiftsättaganden kan fördelas över flera budgetår. Vid förslag om mera omfattande utbyggnader av verksamheten bör alternativa förslag lämnas. Ett av dessa alternativ bör avse en oförändrad kostnads- och personalram för myndighetens totala verksamhet. Därvid bör redovisas de nedläggningar eller inskränkningar av annan verksamhet som då erfordras.

- En redovisning över gjorda och planerade besparingar och rationaliseringsåtgärder. Som ett led i myndighetens rationaliseringsarbete bör nämligen undersökas om inte vissa aktiviteter och arbetsuppgifter blivit överflödiga eller fullgörs på annat sätt, respektive är av lägre angelägenhetsgrad, t ex därför att efterfrågan på dessa tjänster gått ned kraftigt.

- I syfte att skapa underlag för en enhetlig bedömning av inkomstutvecklingen och av tillämpade principer för avgifts- och taxesättning inom olika verksamhetsområden, skall särskilda uppgifter om inkomsterna lämnas i petitan. Härvid bör också framgå graden av självfinansiering i verksamheten.

- Ifråga om investeringsanslagen bör redovisas beräkningar av investeringsprojektens lönsamhet. Detta gäller såväl sådan verksamhet som avgiftsfinansieras som det fall investeringarna sker i rationaliseringssyfte. Redogörelsen skall, när det gäller byggnadsföretag, innehålla detaljerade uppgifter om lokalbehov, teknisk utformning, kostnadsspecifikationer etc.

- En långtidsbedömning bör göras upp. Denna ingår som ett led i den stat-

liga planeringsverksamheten. Redogörelsen skall i första hand avse den utgiftsutveckling som följer av redan fattade beslut och gjorda åtaganden. Vidare skall redovisningen omfatta de reformer som myndigheten planerar, såväl vad gäller verksamhetens omfattning som dess kvalitet och standard. Denna bedömning skall sträcka sig fem år framåt i tiden och planen är avsedd att göras rullande. Så långt det är möjligt bör utgiftsutvecklingen anges med fördelning på kostnadsställen och enheter. Härigenom avses det bli möjligt att få en bild av kostnads- och standardutvecklingen inom skilda områden, t ex inom sjukvård och undervisning.

Tankegången bakom här angivna anvisningar för myndigheternas anslagsframställningar skiljer sig inte i princip från de förslag som presenteras i följande kapitel av utredningens betänkande. Det är i stor utsträckning en fråga om att skapa lämpliga rutiner för planeringen och utveckla dem för praktiskt bruk inom myndigheterna.

Budgetarbetet i Kungl Maj:ts kansli

Myndigheternas anslagsframställningar lämnas till det statsdepartement under vilket myndigheten hör. I Kungl Maj:ts kansli vidtar nu det fortsatta budgetarbetet som skall utmynna i statsverkspropositionen. Grundläggande för detta budgetarbete är den ekonomiska politik som regeringen anser bör föras under budgetåret ifråga. Inriktningen av denna politik bestäms väsentligen av uppgjorda prognoser över den samhällsekonomiska utvecklingen i stort och över statsutgifternas och statsinkomsternas utveckling. Dessa beräkningar och de överväganden och förslag som dessa givit upphov till redovisas senare i finansplanen i statsverkspropositionen. Under arbetet på denna måste täta kontakter uppehållas mellan vederbörande fackdepartement och finansdepartementet. Utrymmet för anslagshöjningar är i regel mycket begränsat. Fördelningen av tillgängliga resurser på de olika departementen blir därför ofta en grannlaga uppgift. Om myndigheternas anslagsäskanden innehåller sådana här ovan angivna uppgifter att de samhällsekonomiska konsekvenserna av förslagen kan förutses underlättas dock självfallet bedömningen av budgetförslaget och jämförelser mellan myndigheterna – såväl inom respektive departements verksamhetsområde som inom statsförvaltningen i dess helhet. Budgetarbetet inom Kungl Maj:ts kansli avser sålunda i stor utsträckning en avvägning mellan olika myndigheters önskemål om anslagsförstärkningar för skilda ändamål inom ramen för de resurser som står till förfogande.

Under hela budgeteringsprocessen sker parallellt med utgiftsavvägningen en bedömning av statsinkomsterna. Utgångspunkten är därvid uppskattningen av den utveckling av inkomsterna som kan beräknas vid oförändrade skatteregler. Mot bakgrund av den allmänna ekonomiska och den statsfinansiella utvecklingen görs därefter bedömningen av behovet att påverka inkomsternas storlek.

Kungl Maj:ts budgetarbete utmynnar i de förslag till riksstat för kommande budgetår som framläggs för riksdagen i statsverkspropositionen och i bilagor till denna samt i de särskilda propositioner som avlämnas under riksdagsses-

sionen. Under våren framläggs också nya beräkningar av budgetutfallet för löpande budgetår och komplettering av riksstatsförslaget för kommande budgetår – särskilt med hänsyn till den förnyade inkomstberäkning som skett under mars–april månad. Propositionen härom kallas kompletteringspropositionen.

Propositionerna innehåller i regel sammanställningar över hur anslagen beräknats men endast i särskilda fall förslag till stater för anslagen. Det senare gäller avlöningsstaterna för vilka Kungl Maj:t begär riksdagens godkännande av framlagda förslag.

I Kungl Maj:ts hemställan till riksdagen att anvisa begärda anslag anges alltid vilken anslagsform som avses. På driftbudgeten finns därvid tre olika anslagsformer, nämligen *förslagsanslag*, *obetecknade anslag* och *reservationsanslag*. På kapitalbudgeten anvisas endast *obetecknade investeringsanslag*. För samtliga dessa anslagsformer utom förslagsanslag gäller att anslagen inte får överskridas utan riksdagens medgivande. Anslagsbeteckningen finns därför också angiven i riksstaten. Principerna för användningen av de olika anslagsformerna beskrivs närmare i bilaga 2 till utredningens betänkande. I korthet innebär dessa principer följande.

Förslagsanslag kommer till användning främst för sådana utgifter beträffande vilka riksdagen beslutat grunderna utan att fixera ett maximibelopp för utgiften, t ex för statsbidrag eller därför att indextillägg kan tillkomma och antalet ersättningsberättigade icke kan exakt förutsägas. Obetecknade anslag används i de fall anslagsbeloppet avser visst år samt kan i förväg exakt beräknas, t ex bidrag till olika sammanslutningar. Reservationsanslag, som ej är bundna till budgetåret, används främst beträffande utgifter för anskaffning av materiel, utrustning etc som ofta fördelar sig över flera budgetår.

Som tidigare nämnts söker man numera planera verksamheten för en längre tidsperiod än ett år. Då riksstaten enligt gällande bestämmelser avses vara en kassabudget anvisar man genom anslaget endast det beräknade behovet av betalningsmedel för det närmaste budgetåret. För att göra det möjligt för myndigheterna att beställa materiel för leverans under flera budgetår, trots att anslag endast anvisats för ett enda budgetår, begär Kungl Maj:t i ökad utsträckning medgivande av riksdagen att lämna *beställningsbemyndiganden* för viss angiven materielanskaffning, t ex inom försvaret, eller för investeringsverksamhet.

Kungl Maj:ts förslag till beräkning av inkomsterna på riksstatens inkomstsida presenteras i statsverkspropositionen. Statsinkomsterna redovisas på driftbudgeten i två huvudgrupper, A. Skatter, avgifter m m och B. Inkomster av statens kapitalfonder. Den förra som omfattar direkta och indirekta skatter (inklusive tullar), uppbörd i statens verksamhet och diverse inkomster, är helt dominerande.

Budgetarbetet i riksdagen

Kungl Maj:ts propositioner om anslag på riksstaten remitteras i vanlig ordning till respektive utskott – främst statsutskottet. Till utskotten överlämnas

också de motioner om ändringar av och tillägg till riksstatsförslaget som kan ha väckts i riksdagen.

Sedan förslagen behandlats i utskotten hemställs i utlåtanden att riksdagen måtte anvisa anslag för de särskilt angivna ändamålen. När det gäller myndigheternas avlöningsanslag begär utskotten att riksdagen måtte fastställa de avlöningsstater som intagits i utlåtandena. Posterna i dessa stater ges samma karaktär som ovan angavs för anslagen – i första hand *förslagsvis* och *obetecknad*.

Utskottsutlåtandena görs ofta ganska utförliga med citat från propositioner och motioner. Inom statsutskottet görs också upp den slutliga utformningen av riksstaten för det nya budgetåret på grundval av de utlåtanden som avlämnats. Ifråga om riksstatens inkomstsida avger bevillningsutskottet yttrande över vissa delar av det förslag till inkomstberäkning som av Kungl Maj:t framlagts i statsverkspropositionen och kompletteringspropositionen. Det gäller de statsinkomster som betecknas som »bevillningar». I övrigt granskas beräkningen av statsutskottet.

Riksdagens beslut anmäls till Kungl Maj:t genom *riksdagsskrivelser*. I dessa hänvisas endast till föreliggande propositioner och utskottsutlåtanden. Sedan riksstaten underskrivits av talmännen och överlämnats till Kungl Maj:t är statsregleringen gällande från det nya budgetårets ingång och anslagen står därmed också till Kungl Maj:ts förfogande.

Budgetens ikraftträdande

Innan myndigheterna kan förfoga över de anslag som anvisats för det nya budgetåret måste Kungl Maj:t utfärda dispositionsföreskrifter och ställa anslagen till myndigheternas förfogande eller – när det gäller investeringsanslag – bemyndiga myndigheterna att disponera anslagen. Detta sker genom *regleringsbrev*. När det gäller myndigheternas avlönings- och omkostnadsanslag blir regleringsbreven vanligen mycket utförliga medan dispositionsbestämmelserna för övriga anslag kan göras kortfattade och hänvisning ske till utfärdade författningar på området ifråga. I vissa fall – t ex när det gäller större investeringar – disponerar myndigheterna anslagen eller delar därav först efter nya Kungl Maj:ts beslut i varje särskilt fall.

Att dispositionsbestämmelserna för myndighetsanslagen måste bli förhållandevis detaljerade beror på anslags- och budgetsystemets konstruktion och de kontrollmöjligheter man vill ha över medelsförbrukningen. Denna kontrolleras i första hand genom maximering av poster i avlönings- och omkostnadsstaterna. Den förstnämnda brukar som nyss nämnts underställas riksdagen för godkännande. När avlöningsstaten intages i regleringsbrevet kompletteras den emellertid ofta med särskilda av Kungl Maj:t uppställda maximeringsregler. I nära samband med avlöningsstaten står de personalförteckningar som reglerar antalet tjänstemän i olika befattningar. Dessa förteckningar intas i regleringsbreven. Ifråga om icke-ordinarie personal upptar dock förteckningarna i allmänhet inte befattningar i lägre lönegrader. Medelsförbrukningen regleras då vanligen genom andra maximeringsregler.

För omkostnadsstaten – som inte underställs riksdagen – utfärdas också olika bestämmelser som begränsar myndigheternas medelsförbrukning, t ex för resekostnader inom och utom landet, för egna expenser och för publikationstryck.

I övrigt innehåller regleringsbrev oftast bestämmelser för utnyttjande av beställningsbemyndiganden – där sådana förekommer – och hänvisningar till uttalanden i propositioner och utskottsutlåtanden.

Genom regleringsbrev ställs de nya anslagen till vissa angivna myndigheters förfogande. Dessa myndigheter, som har dragningsrätt på statsverkets checkräkning i riksbanken, utgör s k *huvudförvaltningar*, vilka f n uppgår till ca 135. Övriga myndigheter med mera självständig ställning benämns *underförvaltningar* och har enligt regleringsbrev att rekvirera erforderliga medel från resp huvudförvaltning som utbetalar underförvaltningens anslag. Här kan också vara på sin plats att nämna att myndigheter som i organisatoriskt avseende är direkt underordnade en huvudförvaltning benämns *lokalförvaltningar*.

De viktigaste bestämmelserna i regleringsbrev för anslagen på driftbudgetens huvudtitlar publiceras i den s k *statsliggaren* som årligen utges av rikskontrollverket. Statsliggaren innehåller också under varje anslag en specifikation av eller hänvisning till övriga bestämmelser som reglerar den enskilda myndighetens verksamhet (lagar och instruktioner) samt dess medelsförvaltning.

I bihang till statsliggaren har intagits allmänna föreskrifter för myndigheterna, t ex angående statstjänstemännens pensionsförmåner och ersättningar vid tjänsteresor. Här finns vidare ett antal allmänna redovisningsföreskrifter intagna.

Statsliggaren tjänar därmed i första hand som uppslagsbok för den personal som sysslar med personal- och kamerala ärenden vid myndigheterna.

Sedan det nya budgetåret inletts disponeras anslagen av myndigheterna för utgifter. Härmed inleds andra fasen av budgetcykeln – tillämpningsperioden – som omfattar hela budgetåret ifråga.

Myndigheternas ekonomiska planering av verksamheten under det nya budgetåret inskränker sig vanligen till en intern disposition av de anslagsmedel som maximerats av statsmakterna, främst under omkostnadsanslaget och det materielanslag (motsv) som kan stå till förfogande. De medel som disponeras för tjänsteresor brukar sålunda fördelas på olika enheter inom myndigheten efter det behov som erfarenhetsmässigt kan förutses. Inom delposten till övriga expenser för eget behov fördelas vanligen huvuddelen av disponibelt belopp på de olika undertitlarna för utgiftslag och kvarhålls viss reserv för oförutsedda behov. Härefter kan planer göras upp t ex för den inventarieanskaffning som kan inrymmas inom »budgeten» för denna.

Inte heller ifråga om personalkostnaderna sker i regel någon egentlig budgetering. Huvuddelen av avlöningsanslaget är redan bundet vid budgetårets ingång genom den personaluppsättning som då finns och någon budgetering på olika enheter (kostnadsställen) inom myndigheten av personalutgifterna förekommer knappast.

Myndigheternas redovisningssystem

Krav på utformningen av redovisningssystemet

Det är ett självklart krav att myndigheternas bokföring måste vara organiserad så att det är möjligt att redovisa inkomster och utgifter gentemot inkomstittlar och anslag på riksstaten. Budgetredovisningen skall nämligen visa utfallet av riksstaten. Vidare måste ur bokföringen kunna utläsas belastningen på de anslagsposter och delposter som ingår i stater för de olika anslagen. Slutligen krävs den ytterligare uppdelning av posterna som kan ha föreskrivits i regleringsbrev eller i särskilda föreskrifter, t ex bokföringskungörelsen. Även för myndigheter som inte redovisar andra utgifter än för den egna verksamheten krävs därmed omkring 15 olika konton i den systematiska bokföringen, den s k inkomst- och utgiftsboken.

Särskild redovisning utanför riksstaten. Vissa medel passerar myndigheternas kassa men skall inte i dess bokföring redovisas som inkomst eller utgift på riksstaten. Det gäller t ex förskottsbetalningar, redovisning av de anställdas källskattemedel, fond- och gåvomedel m m. För bokföring av sådana medel krävs därmed att särskilda konton läggs upp i räkenskaperna. Vidare måste självfallet konton finnas för redovisning av transaktioner som berör statsverkets checkräkning och för medelsplacering i andra banker, på postgirokonton, i aktier och obligationer etc.

Redovisningssystemets utformning bestäms också av principerna att varje inkomst och utgift som redovisas mot rikshuvudboken skall hänföras till en statlig fond. Därvid bokförs samtliga till riksstatens driftbudget hänförliga medel över den s k *statsregleringsfonden*. Över denna redovisas även under löpande budgetår alla andra bokföringsposter i myndigheternas räkenskaper oberoende av om de tillhör driftbudgeten eller ligger utanför riksstaten. Investeringsutgifterna finansieras från statsverkets checkräkning i riksbanken som redovisas på statsregleringsfonden. Preliminär reglering av investeringsbemyndigandet genom rekvisition från riksgäldskontoret skall emellertid ske kvartalsvis. Slutlig avräkning mellan statsregleringsfonden och kapitalfonden sker sedan i bokslutet. Nettotillskottet till kapitalbudgeten (lånemedel) omförs från riksgäldsfonden till de olika kapitalfonderna.

Den redovisning som här nämnts blir särskilt omfattande vid myndigheter som förvaltar delfonder av statens allmänna fastighetsfond. För denna fond fastställs nämligen årligen särskild budget (stat) över fondens drift- och kapitalkostnader (hyror, underhålls-, avskrivnings- och räntekostnader).

Vid sådana myndigheter som driver någon form av affärsverksamhet erfordras naturligtvis att redovisningen organiseras så att det blir möjligt att kontrollera i vilken utsträckning intäkterna av verksamheten täcker kostnaderna för densamma. Vidare bör det naturligtvis även vara möjligt att grunda taxesättningen på realistiska kostnadsberäkningar och att särredovisa kostnaderna för den del av verksamheten som eventuellt ej skall täckas av taxeinkomster. I kostnadsbilden måste även ingå vissa element som normalt ej redovisas under myndighetens avlönings- och omkostnadsanslag – främst

pensionskostnader, hyror, avskrivningar och räntor. Dessa omständigheter gör att en särskild organiserad *kostnadsredovisning* i regel blivit erforderlig vid myndigheter som bedriver uppdragsverksamhet. I regel är emellertid denna kostnadsredovisning inte särskilt utvecklade och de pålägg för täckning av pensionskostnaderna som används har ej varit grundade på någon mera ingående beräkning. Här kan också erinras om att i finansdepartementets anvisningar till anslagsframställningarna framhållits att taxor och avgifter hålls aktuella med hänsyn till kostnadsutvecklingen.

Kontrollkrav. Inom all bokföring måste löpande kunna kontrolleras att alla inbetalningar och utbetalningar (kassaposter) som berör verksamheten också bokförts samt naturligtvis att detta skett med rätta belopp och med godtagbar verifiering. För detta ändamål skall inom statsbokföringen vid samtliga myndigheter föras en kronologisk journal över inkomster och utgifter utvisande de kassaförändringar och omföringar som transaktionerna gett upphov till.

Den enskilda myndighetens kassarörelser skall alltid återspeglas i redovisade insättningar på och uttag från statsverkets checkräkning i riksbanken eller i andra bank- och postgirokonton som myndigheten kan disponera. Den centrala kontrollen av denna checkräkning omhänderhas av riksrevisionsverket genom avstämning mellan rapporter från myndigheterna och riksbanken om insättningar och uttag samt gentemot bokföringen.

Redovisningssystemets uppläggning

Mot bakgrunden av de krav på redovisningssystemets utformning som nyss angetts föreskrivs i särskilda av riksrevisionsverket utfärdade föreskrifter för resp *huvudförvaltningars* kassarörelse bl a att myndigheten skall vara ansluten till statsverkets checkräkning i riksbanken och föra inkomst- och utgiftsjournal, inkomst- och utgiftsbok samt upprätta huvudbok. I föreskrifterna finns också regler för undertecknande av checker och anordningsbeslut, om rapportskyldighet m m. För *underförvaltningarnas* medelsredovisning gäller särskilda regler som utfärdats av riksrevisionsverket.

Flertalet statliga myndigheter är av ringa storlek. Något behov av ett mera utvecklat system för utgiftsredovisning vid sådana myndigheter har därför inte ansetts föreligga. Från denna utgångspunkt har det varit tillräckligt att föra en inkomst- och en utgiftsjournal som samtidigt utgör den systematiska bokföringen genom en kolumnindelning som anpassats efter det antal konton som krävs för redovisning inom och utom riksstaten.

Myndigheter som har behov av flera konton än som praktiskt kan ingå i en kolumnjournal har i regel övergått till genomskriftsbokföring med journal och kontokort. De senare bildar då myndighetens inkomst- och utgiftsbok. Är kassarörelsen mera omfattande – såsom t ex vid länsstyrelserna – används bokföringsmaskiner för genomskriftsbokföringen. De kan då också utnyttjas för vissa utbetalningsrutiner m m. Redovisningssystemet har emellertid vanligen ingen annan uppgift än att registrera inkomster och utgifter under de anslag och anslagsposter som myndigheten disponerar samt vissa poster utanför riksstaten. Den kontroll över utlagda beställningar (dispositionsbokföring)

och bokförda utgifter gentemot maximerade anvisningar som kan erfordras, är i regel mycket enkelt organiserad.

Vid några större myndigheter med mera omfattande redovisningsfunktioner har bokföringsarbetet inordnats i hålkorts- eller ADB-system. I sistnämnda fall har det varit lämpligt att integrera bokföringsrutiner främst med beställnings- och betalningsrutiner. Så är exempelvis fallet vid civilförsvarsstyrelsen och rikspolisstyrelsen.

Någon enhetlig *kontoplan* för statsmyndigheternas bokföring finns f n inte. Ett antal större myndigheter – särskilt sådana med egna lokalförvaltningar – har dock systematiserat bokföringen med hjälp av olika konto-(titel- eller litera-)förteckningar. Dessa är i allmänhet uppbyggda på ett decimalsystem för att underlätta användningen i mekaniserade bokföringssystem. Riksstatsnomenklaturen med dess blandning av siffror och bokstäver är mindre lämplig att använda i sådana system. Endast undantagsvis har dock kontona indelats i »klasser» av den karaktär som dessa har i kommuners och företags kontoplaner. Så har – förutom vid de affärsdrivande verken – skett vid några myndigheter som bedriver något slag av affärsmässig verksamhet såsom statens provningsanstalt och statistiska centralbyråns datacentral. Vid dessa myndigheter har då organiserats en från kassabokföringen skild kostnadsredovisning.

Myndigheternas bokföringsrapporter m. m.

Vid utgången av varje månad har huvudförvaltningarna att göra upp ett sammandrag över de poster som under månaden bokförts på inkomstitlar och anslag samt förskott och diversemedel m m. Detta stäms av mot kassarörelsen på statsverkets checkräkning och ger underlag för den s k *kassarapporten* som månatligen skall insändas till riksrevisionsverket.

Kassarapporten utgör främst underlag för den löpande riksbookföringen. Tillsammans med särskilda budgetutfallsberäkningar som myndigheterna också har att uppgöra och insända till riksrevisionsverket utgör den emellertid också grundval för de samlade approximativa beräkningar över riksstatsutfallet som riksrevisionsverket numera har att överlämna till Kungl Maj:t varje månad.

Efter budgetårets utgång skall samtliga huvudförvaltningar och underförvaltningar göra upp bokslut och sammanställa en *huvudbok*. Huvudböckerna utgör väsentligen ett sammandrag av de poster som bokförts under budgetåret och skall därmed i väsentliga delar kunna stämmas av mot de summor som tidigare kassarapporterats genom huvudförvaltningarna. Huvudböckerna för dessa förvaltningar skall samtidigt bilda underlag för riksbookslutet, d v s riksrevisionsverket skall ur huvudböckerna kunna hämta allt det material som gör det möjligt att inte bara få en bild av utfallet av riksstaten utan även av förändringar i statens tillgångar och skulder. Det måste också vara möjligt att i respektive huvudbok kontrollera att av myndigheten disponerade anslag och anslagsposter inte överskridits. Redovisningen i huvudboken av inkomster och utgifter måste följaktligen ansluta sig till de avlönings- och omkostnadsstater

m m som fastställts i regleringsbrevet och som varit grundval för den systematiska bokföringen vid myndigheten.

Periodiseringen vid bokslutet inskränker sig – när det gäller driftbudgeten – i stort sett till en omföring i riksbokslutet av utestående förskott till de anslag till vilka de hänför sig och en redovisning hos myndigheterna av s k utgiftsrester (som skulder). Någon resultatredovisning i företagsekonomisk bemärkelse är det sålunda inte fråga om vid myndigheter som inte är affärsdrivande.

För myndigheter som förvaltar statliga *kapitalfonder* blir bokslutet mera komplicerat än för övriga myndigheter. De främsta orsakerna härtill är följande:

- Fondens inkomster och utgifter skall avräknas mellan statsregleringsfonden och kapitalfonden.

- Investeringsutgifterna finansieras under året av statsverkets checkräkning men skall slutgiltigt regleras över investeringsstaten för fonden och delvis avräknas med riksgäldskontoret. Vidare skall naturligtvis investeringar och avskrivningar påverka fondens kapital. När det gäller de s k grundavskrivningarna finns för varje kapitalfond av Kungl Maj:t utfärdade föreskrifter om principerna för nedskrivning av de nya investeringarna. Även för årsavskrivningarna gäller av statsmakterna fastställda principer.

- Kapitalöverföringar mellan fonderna skall regleras bokföringsmässigt. Detta gäller främst överflyttningar av fastigheter.

Riksbokföringen

Den löpande riksbokföringen

De månatliga kassarapporterna utgör som nyss nämnts underlag för den löpande riksbokföringen i riksrevisionsverket. Det väsentligaste syftet därmed är att göra det möjligt att under budgetåret följa utvecklingen av statens inkomster och utgifter på inkomstitlar och anslag samt att göra upp månatliga rapporter häröver. Det blir då också möjligt att i tid inskrida om anslagsöverskridanden skett eller tenderar att ske. Riksrevisionsverket får också genom den löpande riksbokföringen visst underlag för en förutberäkning av utfallet av budgetårets riksstat. Vidare får verket möjlighet att kontrollera att myndigheterna inte utnyttjar anslag som de enligt regleringsbrevet inte disponerar. Härigenom och genom avstämning av den löpande riksbokföringen för tolv månader mot myndigheternas huvudböcker underlättas arbetet med riksbokslutet.

Riksbokslut med budgetredovisning

På grundval av myndigheternas – i första hand huvudförvaltningarnas – huvudböcker har riksrevisionsverket att upprätta *budgetredovisning* och *riks-huvudbok*. Detta arbete utgör tredje fasen av budgetcykeln och omfattar huvudsakligen tiden augusti–november. Budgetredovisningen skall nämligen instruktionsenligt avlämnas till Kungl Maj:t senast 1.11. och utdrag ur rikshuvudboken senast 1.12., d v s 4 resp 5 månader efter budgetårets utgång.

I *budgetredovisningen* presenteras utfallet av driftbudgeten och kapitalbudgeten samt det överskott eller underskott som därvid uppkommit. De redovisade nettoinkomsterna under inkomstitlar och nettoutgifterna under anslag avräknas även mot de i riksstat och tilläggsstater upptagna beloppen. Budgetredovisningen ställs följaktligen upp på samma sätt som riksstaten för budgetåret ifråga. Till skillnad från riksstaten innehåller budgetredovisningen även uppgift om ingående och utgående reservationer under såväl för budgetåret anvisade som kvarstående äldre reservationsanslag. Redovisningen för förslagsanslag och obetecknade anslag följer gängse modell för budgetkontrollrapporter, d v s anvisat belopp (budget) \cdot nettoutgift = merutgift/besparing (differens).

För riksstaten eftersträvas en redovisning som såvitt möjligt visar den faktiska kassamedelsförändringen för statsverket. I detta syfte gör riksrevisionsverket vissa justeringar i myndigheternas redovisning. Detta gäller i första hand sådana vid budgetårsskiftet utestående förskott som slutligt skall belasta olika anslag. Utbetalningen av dem har nämligen påverkat checkräkningen men inte budgetutfallet. I riksbokslutet görs därför omföring mellan förskotts-konton och berörda anslag. Eftersom motsatt justering sker vid följande budgetårs ingång påverkas budgetutfallet endast av förändringar i summa utestående förskott.

Statsmyndigheternas finansiella transaktioner skall redovisningsmässigt ledas upp till *rikshuvudboken*. I denna ingår ett sammandrag för varje huvudförvaltning över dess inkomster, debiterade direkta och vissa indirekta skatter (tullar), utgifter, avförda debiteringar av skatter och tullar samt tillgångar och skulder, d v s närmast svarande mot det kapitalkonto som ingår i förvaltningens huvudbok. Den totala omslutningen för alla huvudförvaltningar – efter avdrag av interna fordringar och skulder – utgör det s k *kapitalsammandraget* i rikshuvudboken. Detta utgör på samma gång totalsammandrag (»omslut») för statsregleringsfonden och samtliga kapitalfonder. Att så är fallet följer av den tidigare nämnda principen att *varje* inkomst och utgift som redovisas mot rikshuvudboken skall hänföras till en statlig fond.

Här angivna sammanställningar ingår i nyssnämnda utdrag ur rikshuvudboken som årligen publiceras. Rikshuvudboken som sådan görs emellertid endast upp i två exemplar (original och kopia) och är naturligtvis mera specificerad än utdraget. Som bilaga ingår också en utförligare redovisning av statens inkomster och utgifter än den som presenteras i budgetredovisningen. Bl a anges vilka myndigheter som redovisat inkomster och utgifter under inkomstitlar och anslag. Härigenom knyts rikshuvudboken samman med resp huvudförvaltnings huvudbok.

Revision

Intern revision

Vid de statliga myndigheterna utom affärsverken har inte organiserats någon särskild internrevision av den art som är vanlig inom större företag. Vissa

kontrollmoment vid inbetalningar och utbetalningar har dock vanligen lagts in. Det gäller dels de bestämmelser för underskrift av checkar och anordningsbeslut som intagits i kassaföreskrifterna, dels de bestämmelser om attest m m som vanligen angivits i myndighetens arbetsordning. Vidare är det naturligt att någon tjänsteman utsetts att kontrollera att maximerade anslag och anslagsposter inte överskrids. För att underlätta detta arbete förs vanligen särskild dispositionsbokföring över utlagda beställningar.

Vid några få myndigheter finns vidare s k specialrevisioner som har till uppgift att granska räkenskaperna för myndighetens lokalförvaltningar.

Extern revision

Den externa kontrollen av anslagen på riksstaten utövas som framgått av det föregående av riksrevisionsverket genom den löpande riksboekföringen och i samband med budgetredovisningens upprättande. Denna budgetkontroll har främst till syfte att förhindra att maximerade anslag överskrids. För reservations- och investeringsanslagen gäller därvid villkorslöst att överskridanden inte får komma till synes i budgetredovisningen. Har så skett måste omförelse ske till ett förskottskonto som balanserar överskridandet över budgetårsskiftet. Det är självklart att särskild utredning även måste företas för att klarlägga orsaken till överskridandet. Så måste också ske om merutgifter redovisas under obetecknade anslag och sådana förslagsanslag som maximerats av Kungl Maj:t.

Här nämnd anslagskontroll måste ske i samband med att budgetredovisningen upprättas. Den kontroll som avser begränsade poster under förslagsanslag sker däremot på ett något senare stadium och omfattar då även underförvaltningarnas räkenskaper.

Den formella anslagskontrollen sätts i första hand in på de poster som överskridits. I regel har emellertid överskridandet redan uppmärksammat av myndigheten och medgivande härtill kan ha lämnats av Kungl Maj:t.

Det är givet att det många gånger sker medelsdispositioner vars riktighet kan ifrågasättas utan att för den skull ett anslagsöverskridande uppkommer. Det kan röra sig om utbetalningar som är formellt felaktiga, t ex därför att ett avlöningsavtal eller en statsbidragskungörelse feltolkats. Det kan också röra sig om rena felboekföringar som upptäckts vid en avstämning. För granskning av räkenskaperna ur dessa mera formella synpunkter finns den *kamerala revisionen* inrättad.

Nu mera har en annan sida av revisionen trätt mera i förgrunden. Det gäller den s k sakrevisionen eller – som den nu mera kallas – förvaltningsrevisionen som innefattar en kontroll av att statsverksamheten bedrivs på ett i största möjliga utsträckning effektivt sätt. Många gånger kan ju alla formella krav på riktigheten av en utbetalning vara uppfyllda utan att åtgärden därför i och för sig kan anses rationell. Även ett underlåtande att vidtaga en åtgärd eller taga ett nytt initiativ kan ju innebära en ekonomisk belastning för statsverket. Genom förvaltningsrevisionen skall därför revisionsorganet övervaka att en

myndighets verksamhet är anordnad på ett sätt som är tillfredsställande från allmänna ekonomiska synpunkter.

En sammanfattning av riksrevisionsverkets nuvarande uppgifter ifråga om revisionsverksamheten har intagits i ett av verket 1966 uppgjort förslag till omorganisation av den statliga redovisnings- och revisionsverksamheten.¹ Av denna sammanfattning kan inhämtas att riksrevisionsverkets granskning av myndigheternas räkenskaper för försiggår

»både i direkt anslutning till räkenskapsmaterialet och obunden av detta och omfattar alla led från siffergranskning, kontroll av fakturor ifråga om rabatter och attester osv till sk sk skrevision.

Vad beträffar den av räkenskapsmaterialet obundna granskningen så ingår i den bl a övervakning av att den statliga upphandlingsverksamheten bedrivs i så affärsmässiga former som möjligt. Sålunda pågår en omfattande utredningsverksamhet inom upphandlingsområdet i syfte att förbilliga och rationalisera varuanskaffning m m.

Till samma grupp av uppgifter hör övervakningen av att staten får skäligt betalt för de prestationer den tillhandahåller, en mycket viktig angelägenhet för verket. Denna taxegranskning har måst koncentreras till en grupp av ett 60-tal myndigheter och i dessa fall resulterat i anpassning till det aktuella kostnads- och löneläget . . .»

Principförslaget går ut på en uppdelning av revisionsverksamheten i en decentraliserad intern revision och en huvudsakligen central förvaltningsrevision. Den interna revisionen avses omfatta både skrevision, inriktad på upphandling och taxesättning, och katedral revision.

Uppgifterna för riksrevisionsverkets förvaltningsrevision avses vara att utöva »en kontinuerlig tillsyn över all från ekonomisk synpunkt väsentlig statlig verksamhet».

¹ Principförslag beträffande omorganisation av den statliga redovisnings- och revisionsverksamheten.

KAPITEL 4

Om begreppen effektivitet och produktivitet

Ordet effektivitet är livligt förekommande i samhällsdebatten, nästan ett honnörsord. Den exakta innebörden av uttrycket kan emellertid vara svårfångad. I det allmänna språkbruket torde man med effektivitet ofta inte avse annat än något som är ur ekonomisk synpunkt fördelaktigt eller lönsamt. Den omfattande vetenskapliga litteraturen på detta område ger heller inte något svar som utan vidare är praktiskt tillämpbart inom offentlig verksamhet. Såsom framgår av direktiven för programbudgetutredningen är syftet med dess arbete ytterst att främja effektiviteten i den statliga verksamheten. Här skall därför till en början göras ett försök att närmare belysa vilken innebörd man kan ge åt termerna effektivitet och produktivitet i privat resp statlig verksamhet. Utredningen är medveten om att andra definitioner är tänkbara och gör heller inte anspråk på att ha funnit en slutlig lösning av denna svåra begreppsbestämningsfråga. För den följande diskussionen är det dock väsentligt att klargöra vad som i detta betänkande avses med begreppen effektivitet och produktivitet.

Effektivitets- och produktivitetsbegreppen i företagen

Inom enskild affärsverksamhet används termen produktivitet vanligen som ett uttryck för förhållandet mellan å ena sidan ett mått på produktionens storlek eller värde och å andra sidan ett mått på uppoffringarna i form av insatta produktionsresurser (produktivitet = output dividerad med input).

Produktivitet är således ett relativt begrepp och uttalanden om produktiviteten vid t ex en avdelning eller ett företag görs alltid i form av jämförelser. Jämförelsen kan avse enbart utvecklingen i tiden av produktiviteten vid en avdelning (företag) eller inbördes jämförelser av produktiviteten vid olika avdelningar (företag).

Lundberg¹ ger följande definition av produktivitet: »en kvot mellan produktionsresultat och produktionsfaktorinsatser. Det är fråga om ett mått på utbyte av produktionsansträngningar . . .». Han anger också att produktivetsbegreppet kan hänföra sig till resultatet av en enstaka produktionsprocess, till en avdelning av ett företag, till ett helt företag, till en näringsgren eller till hela landets ekonomi.

Värderingen av produktionsresultatet resp produktionsfaktorinsatsen erbjuder ofta problem vid produktivetsjämförelser, något som utförligt diskuteras av Lundberg. Svårigheterna blir större ju fler slag av produkter som ingår och

¹ Erik Lundberg, Produktivitet och räntabilitet, s. 50.

ju mer varierad insatsen av produktionsfaktorer är. I allmänhet får priset tas som gemensamt mått.

Ett vanligt uttryck för produktivitet är det som är begränsat till att avse arbetskraftens produktivitet. Ett sådant relationstal uttrycker förhållandet mellan produktionens storlek och de arbetskraftsresurser som gått åt. Produktionen kan därvid uttryckas i t ex volymenheter eller antal och arbetskrafts-åtgången i tid, t ex mantimmar. Man erhåller då ett produktivitetsuttryck i fysiska tal – produktion per arbetstimme – som är rensat från förändringar i löner, priser och penningvärde.

Jämförelser som begränsas till enbart arbetskraftens produktivitet ger emellertid ingen vägledning för bedömning av ett företags samlade ekonomiska resultat, eftersom det inte avspeglar förändringar i kostnaderna för arbetskraften eller i användningen av andra resurser. Samma gäller de produktivitetjämförelser som endast avser enstaka produktionsprocesser eller avdelningar inom ett företag. Sådana jämförelser kan inte belysa hur företaget som helhet utvecklas i förhållande till de mål man satt upp t ex ifråga om vinstutveckling eller marknadsandel. För företaget mycket betydelsefulla förändringar kan därför inträffa utan att de kommer till synes i sådana produktivitetsmått. Produktiviteten i tillverkningen kan t ex vara i stigande samtidigt som försäljningen stagnerar på grund av att produkterna inte längre tilltalar köparna. Lundberg säger om begränsade produktivitetsuttryck att om man jämför produktionsresultatet med endast ett slag av produktionsfaktorinsatser, t ex arbetar- eller ingenjörstimmar eller kapital, får man »olika slag av 'falska' produktivitetsuttryck . . .».¹

Lundberg är uppenbarligen kritisk mot sådana produktivitetsuttryck men »antar att en företagsledning med god kännedom om driftsförhållanden i övrigt, bl a om gjorda maskininvesteringar, kan ha viss nytta av en 'falsk' produktivitetsindex av detta slag; avvikelser i utvecklingen kan tolkas på ett riktigt sätt, samtidigt som den observerade utvecklingstakten ger vissa värdefulla indicier på hur företaget och avdelningar hushållar med arbetskraften».²

Thorelli³ varnar å sin sida för produktivitetjämförelser som är begränsade på outputsidan och alltså bara gäller enstaka avdelningar eller funktioner inom ett företag. Som exempel nämns att en lagerminskning under vissa förutsättningar kan öka produktiviteten på tillverkningssidan medan samtidigt försäljningsavdelningens produktivitet kan sjunka på grund av att varor inte alltid kommer att finnas i lager för snabb leverans. »Om uppmärksamheten alltför snävt begränsas till försök att höja produktiviteten vid lägre nivåer eller tolererade funktioner löper man alltså risken av suboptimering.» Åtgärder för att öka produktiviteten inom en del av en organisation bör därför övervägas »med klar blick på de bieffekter de kan beräknas få för produktiviteten i övriga delar liksom i organisationen i dess helhet . . .».

¹ Lundberg s 51.

² Lundberg s 73.

³ Hans Thorelli, Produktivitet — lösliga tankar om lösligt begrepp, Affärsekonomi 7/1960 s 855.

Som synonym till produktivitet används ibland uttrycket effektivitet (Lundberg¹). I andra sammanhang förekommer effektivitet som ett i förhållande till produktivitet överordnat begrepp som skall ge ett samlat uttryck för hela företags duglighet i olika avseenden.

Hos Ruist² återfinns ordet »produktionseffektivitet» som uttryck för hur väl de producerande avdelningarna i ett företag uppfyllt målsättningen »att producera av företagsledningen eller försäljningsavdelningen bestämda kvantiteter av olika varor med given kvalitet till lägsta möjliga kostnad». Ruists kommentar till begreppet produktivitet antyder emellertid ingen principiell skillnad mellan produktionseffektivitet och produktivitet. »Det bör emellertid påpekas att produktivitetsmättet sådant det i allmänhet definieras – produktion per arbetstimme – utgör det inverterade värdet av det i denna bok använda begreppet arbetsåtgång per producerad enhet.»³

Chester Barnard har i *The Functions of the Executive*⁴ framhållit att ett avgörande test på företagets effektivitet är om det på längre sikt överlever i konkurrensen. Denna tumregel innebär en hänvisning till marknadens funktionssätt som tänkes innebära att det sker en successiv utgallring av företag som drivs på ett sådant sätt att de inte ger tillfredsställande avkastning på insatt kapital. Eftersom ett primärt mål för varje affärsdrivande företag är att ge överskott kan därför vinstutvecklingen över en längre period vara ett uttryck för hur effektiviteten utvecklats.

Simon⁵ talar också om effektivitetsbedömning i affärsdrivande företag med utgångspunkt från vinstmålet. Bl a framhålls att »the simplicity of the efficiency criterion in commercial organizations is due in large part to the fact that money provides a common denominator for the measurement of both output and income and permits them to be directly compared».

Som en kontrast till detta betraktelsesätt som gäller företag som drivs efter vinstmaximeringsprincipen kan nämnas det exempel som företagen i Sovjet erbjuder. Deras uppgift är att genomföra de planer som fastställs av högre statliga organ. Det primära målet är att – med utgångspunkt från ett system med fasta priser – uppfylla och överträffa produktionsplanen. I stället för vinstmaximering är alltså produktionsmaximering ett huvudmål.⁶ Den bedömning som sker av effektiviteten i sådana företag bör erbjuda åtminstone vissa möjligheter att dra paralleller med myndigheter. Kontroll av sovjetföretagens resultat i förhållande till planerna får ersätta vinstkriteriet. Det förutsätter en mycket detaljerad planering som fastställer förutsättningarna för företagens handlande i alla väsentliga avseenden. Planen specificerar således sådana faktorer som arbetsstyrkans storlek och dess löner, materialtilldelning av olika slag, kostnadsbudgeten etc. Det ligger i all planerings natur att utfallet kom-

¹ Lundberg, s 31.

² Erik Ruist, Industriföretagets produktionseffektivitet, s 14.

³ Ruist, s 26.

⁴ Chester I. Barnard, *The Functions of the Executive*.

⁵ Herbert A. Simon, *Administrative Behavior*, s 173.

⁶ Edward Ames, *Soviet Economic Processes*, s 50 ff: The economic theory of output-maximizing enterprises.

mer att avvika från de uppgjorda planerna på olika sätt och i varierande grad. Men ju mer detaljerad planeringen är, desto svårare blir det också att få ett samlat begrepp om innebörden av de olika avvikelser som skett. Någon enkel indikator på företagets effektivitet finns inte i detta system.¹ – Campbell har påpekat² att denna typ av effektivitetskontroll leder till att det förr eller senare utbildas en sorts prioritetsskala som vägleder de centrala kontrollanterna när de värderar hur företagen uppfyllt planerna. Vissa beteenden eller resultat får alltså »högre poäng» än andra. Och när företagsledarna väl lärt sig vilka slag av måluppfyllelse som värderas högst på denna värdeskala kommer de att redan i sina beslut bygga in ett hänsynstagande härtill. Det finns alltså risk för att själva effektivitetskontrollen kan framkalla ineffektivitet, om den utformas på ett olämpligt sätt.

Sammanfattning

Någon verklig enhetlighet i användningen av begreppen produktivitet och effektivitet i företagen syns inte föreligga. Möjligen kan man spåra en tendens till att använda effektivitet som ett i förhållande till produktivitet överordnat begrepp – produktivitetjämförelser skulle då endast gälla enstaka produktionsresursers produktivitet, vanligen arbetskraftens, medan en effektivitetsjämförelse inbegriper alla eller flertalet förbrukade resurser. Ett annat uttryck för samma tendens skulle vara att se vinstutvecklingen under en längre tid som mätare av effektivitetsförändringar medan produktiviteten skulle avse jämförelser av output/input inom avgränsade delar av företaget.

Effektivitets- och produktivetsbegreppen i offentlig förvaltning

Figur 4: 1 utgör en illustration till den följande analysen av begreppen produktivitet och effektivitet i den mening utredningen avser att använda dem på en statlig myndighets verksamhet. Figuren beskriver en myndighets verksamhet som en produktionsprocess, i analogi med industriföretagets, där de insatta resurserna (arbetskraft, maskiner etc) omvandlas till varor eller tjänster (prestationer).

En offentlig förvaltnings produktionsresultat betecknas i fortsättningen »prestationer», oavsett om varor eller tjänster avses. Utredningen har funnit detta uttryck bäst motsvara det allmänna språkbruket när det gäller ett produktionsresultat som består av tjänster. Eftersom statsförvaltningen till övervägande del tillhandahåller tjänster ligger följaktligen »prestationer» närmare till hands för att beteckna output än vad »produkter» skulle göra.

En myndighets produktivitet. Definition

Det produktivetsbegrepp som enligt ovan är vanligt inom företagen kan enligt utredningens mening överföras också till statsförvaltningen. Med pro-

¹ På senaste tid synes ha skett en förskjutning i den målsättning som uppställs för företagen. I enlighet med den nya politik som grundas på av professor Liberman m. fl. utvecklade idéer, anses ett visst mått av »vinsttänkande» vara på väg att införas i effektivitetsfrämjande syfte.

² Robert W Campbell, *Soviet Economic Power*, s 129.

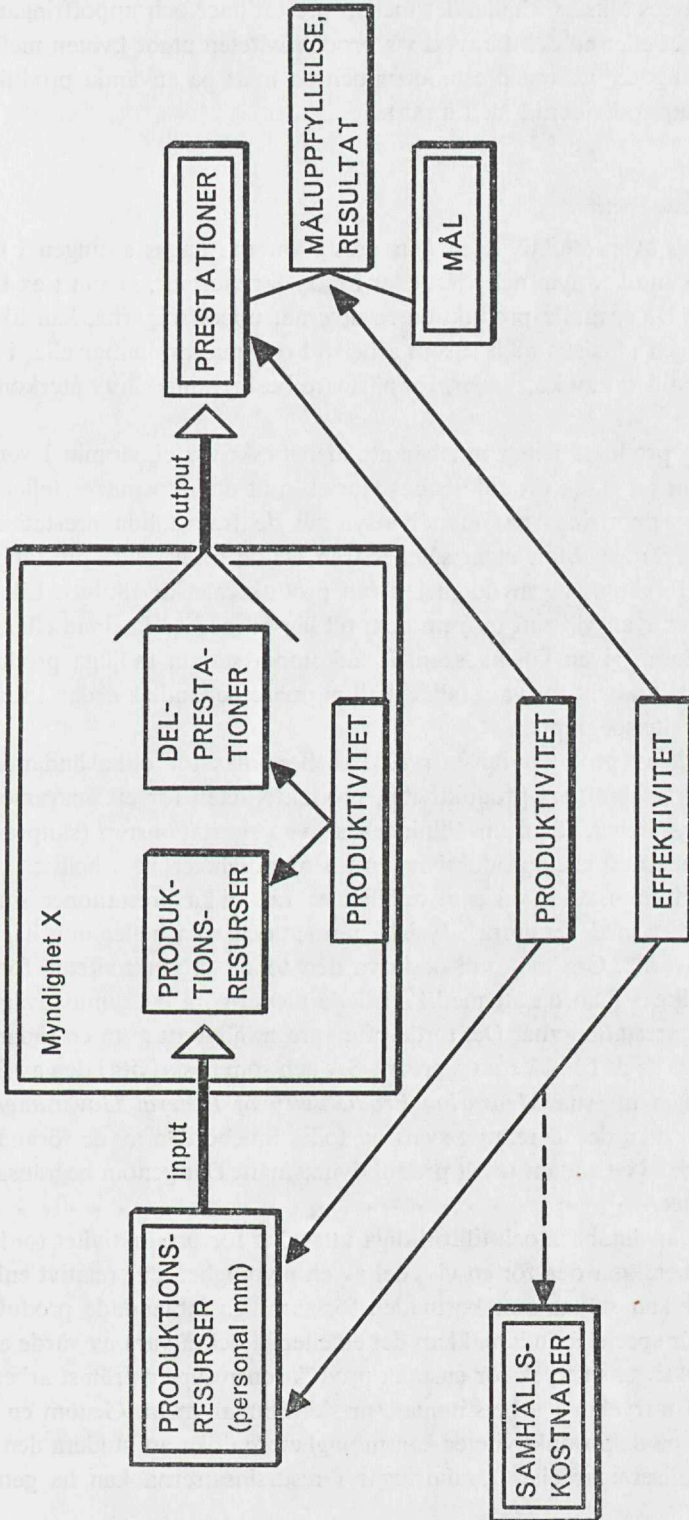


Fig 4: 1 Faktorer vid ekonomisk bedömning av en myndighets verksamhet

duktivitet avses alltså förhållandet mellan prestationer och uppoffringar inom en myndighet eller en del därav, d v s produktiviteten utgör kvoten mellan ett mått på mängden utförda prestationer och ett mått på använda produktionsresurser (output dividerad med input).

Att mäta produktiviteten

Vid mätning av produktiviteten kan prestationerna anges antingen i fysiska mått såsom antal, volym och vikt, eller i monetära termer, såsom t ex försäljningsvärde. De använda produktionsresurserna, uppoffringarna, kan likaledes anges antingen i fysiska mått såsom arbetstid och maskintimmar eller i monetära termer i form av kostnader. En närmare beskrivning härav återkommer i kapitel 9.

Att mäta produktiviteten innebär att man beskriver ekonomin i verksamheten genom att ställa produktionens storlek mot dess kostnader (eller annat uttryck för uppoffringarna) utan hänsyn till de framställda prestationernas nytta eller »värde». Man utgår således från att de framställda prestationerna är de som förväntas av myndigheten (att produktalet är riktigt). Likaså att det är eftersträvansvärt att ta fram dem till lägsta möjliga kostnad eller, alternativt, att inom given kostnadsram åstadkomma största möjliga produktion. Att så inte alltid behöver vara fallet skall närmare behandlas nedan i samband med effektivitetsbegreppet.

Olika slag av produktivitetstryck kan beräknas för olika ändamål. Det kan gälla arbetskraftens produktivitet, produktiviteten för ett ansvarsområde inom en myndighet, för framställningen av viss prestationstyp (slutprestation eller delprestation) eller produktiviteten för myndigheten som helhet.

Som regel framställer varje myndighet en rad olika prestationer som inte kan summeras med varandra i fysiska termer och som heller inte har något försäljningsvärde. Om man vill beskriva den totala produktiviteten för myndigheten tvingas man då att med konstlade medel göra ett sammanvägt mått av de olika prestationerna. Det torde ofta vara möjligt att göra en sådan sammanvägning (jfr de försök som gjorts i USA och som beskrivits i den av Bureau of the Budget utgivna *Measuring Productivity of Federal Government Organizations*) men det är relativt svårt att tolka innebörden av de förändringar som avspeglas i ett sådant totalt produktivitetmått. Därigenom begränsas dess användbarhet.

Det mest användbara och tillförlitliga uttrycket för produktivitet torde man få då man beräknar den för en viss del av en myndighet, där relativt enhetliga prestationer kan ställas mot kostnaden för samtliga inblandade produktionsresurser. För speciella ändamål kan det emellertid också vara av värde att visa fram produktivitetstryck för enstaka produktionsresurser, främst arbetskraft och kapital uttryckta i arbetstimmar, maskintimmar m m. Genom en sådan uppdelning på delproduktiviteter kan möjligheterna öka att studera den effekt som rationaliseringar eller förändringar i resursinsatserna kan ha gett upphov till.

Värdet av en myndighets prestationer

För de produkter som ett företag avsätter på marknaden ställs sällan något krav på att deras ändamålsenlighet skall kunna påvisas. Värdet av produkten är dokumenterat i och med att den svarar mot efterfrågan på marknaden och finner avsättning till ett pris som är godtagbart för både producent och konsument. Att en produkt leder till skadliga verkningar (t ex cigaretter) eller ger upphov till kostnader som drabbar någon annan än producent/konsument (t ex engångsglas) behöver endast beaktas om det kan tänkas få återverkningar på det egna företaget. Sådana s k external effects är faktorer som ligger utanför bedömningen av företagets produktivitet/effektivitet i företagsekonomisk bemärkelse.

Annorlunda ligger det till med de nyttigheter som frambringas i en offentlig myndighet och som inte säljs på marknaden. Skillnader i förhållande till ett affärsföretag föreligger ifråga om såväl verksamhetens syfte som kostnadsbegreppet.

Det ingår i myndighetens uppgifter att tillhandahålla medborgarna vissa typer av prestationer – i regel utan kostnad för mottagaren – under de förutsättningar som närmare anges i de författningar som reglerar myndighetens verksamhet. Man kan i sådana fall inte få en uppfattning om hur tjänsterna värderas av kunderna/allmänheten genom att studera hur efterfrågan utvecklas och hur den tillfredsställs. Det skulle då ha behövts ett »pris» som uttryckte värdet av samhällsnyttan.

I den ekonomiska teorin har betydande uppmärksamhet ägnats frågan hur man skulle kunna formulera målen och mäta graden av måluppfyllelse i en statlig verksamhet på ett sådant sätt att man fick ett uttryck för värdet av tjänsterna. Om man hade sådana värden skulle det skapa ökade möjligheter att budgetera för att nå ett visst resultat eller en eftersträvd effektivitetsnivå. Med hjälp av marginalnytteteorin har man försökt finna en princip för hur statens resurser skulle fördelas på olika områden för att uppnå maximal nytta av statsverksamheten som totalitet. Pigou har i en ofta citerad formulering i *A Study in Public Finance* uttryckt problemet så här: I valet mellan slagskepp och socialvård skall utgifterna fördelas så att den sista kronan som offras på vart och ett av dessa ändamål ger samma nytta i utbyte.

Marginalnytteresonemang av denna typ kan i princip skönjas bakom de val som den enskilde individen gör. Han kan väga sina inköp mot uppoffringarna på ett sådant sätt att resultatet blir största samlade nytta enligt hans egen värdering. Det är emellertid av flera skäl svårt att överföra denna teori till den offentliga hushållningen, bl a därför att de offentliga myndigheternas tjänster inte kan värderas i nytta och jämföras efter en enhetlig värdeskala. En annan svårighet är att de stora besluten som fattas av riksdagen ifråga om »slagskepp eller socialvård» i allmänhet innefattar så komplicerade sammanhang att det inte står i mänsklig förmåga att vid beslutstillfället överblicka vilka långsiktiga konsekvenser valet av utgifter får för den eftersträvide »nyttan». Trots att dessa frågor länge diskuterats inom nationalekonomin är det antydda jämförbarhetsproblemet fortfarande lika olöst. Det är inte möjligt att på objektiva

grunder avgöra var en insatt krona presterar den största nyttan. Men även om vetenskapen inte gett någon lösning på dessa frågor måste de dock ständigt avgöras i praktiken. Det sker genom att de överförs till det politiska fältet. Genom budgetprocessen sker en fördelning av resurser till olika statliga verksamhetsområden på grundval av den politiska församlingens – och den därmed samspelande administrationens – allmänna föreställning om hur samhällsnyttan bäst tillgodoses. Man skulle därmed kunna säga att den resursfördelning som sker på politisk väg i princip utgör ett försök att tillämpa marginalnytteteorin i praktiken.

De statliga myndigheternas mål

En statlig myndighet utför prestationer som är avsedda att fylla vissa mål för den samhälleliga verksamheten. Uppgifterna anges i den instruktion som gäller för myndigheten. Målangivelsen i instruktionen syftar till att vara ett riktmärke för längre tid och är därför allmänt hållen. Vid sidan av instruktionen kan mål för myndigheten också ha angetts i andra uttalanden av Kungl Maj:t eller riksdagen, t ex i samband med myndighetens inrättande eller omorganisation eller vid beviljande av anslag till verksamheten. I regel är det då fråga om en precisering av de instruktionsenliga uppgifterna.

En myndighet kan ha flera olika mål för sin verksamhet. De kan gripa in i varandra på ett sådant sätt att man inte klart kan urskilja vilket som är det överordnade målet. Det kan också vara likvärdiga mål. Kriminalvården skall sålunda inte bara omhänderta de dömda för förvaring under den tid som anges i domen utan även försöka återanpassa dem. Förvaringen skall ske alldeles oberoende av om den leder till återanpassning eller inte. Det är alltså sidordnade mål.

Institutet för arbetsmarknadsfrågor skall enligt sin instruktion ha till uppgift »att anordna och medverka i utbildning i arbetsmarknadsfrågor, driva och främja arbetsmarknadsforskning samt verka för samordning av sådan utbildning och forskning». Som en särskild specifikation till dessa mål anges i instruktionen att institutet skall verka för att högre utbildning i arbetsmarknadsfrågor anordnas bl a för personal hos myndigheter på arbetsmarknadens område.

När en myndighet har flera olika mål är de ofta också relaterade till olika intressen eller intressentgrupper som berörs av myndighetens verksamhet.

En statlig myndighet drivs inte i vinstsyfte – om därmed avses att huvudmålet är att intjäna största möjliga överskott på insatt kapital. Även i de fall myndigheten försäljer produkter under affärsmässiga former och arbetar under kravet att dess priser skall ge full täckning för samtliga kostnader upprätthålls verksamheten för att tillgodose andra mål än det rent ekonomiska. Däremot kan ett sådant villkor betraktas som ett delmål för myndigheten.

Ett typiskt drag i målsättningen för många statliga myndigheter är i stället att de inte endast ålagts att utföra bestämda prestationer utan att det också förväntas att dessa prestationer skall leda till önskade effekter i vissa avseen-

den. Dessa effekter har i figur 4: 1 betecknats som det egentliga *resultatet* av en myndighets verksamhet.

Steket från de konkreta prestationerna till deras slutliga effekt kan vara långt och sambandet är ofta diffust. Ett exempel härpå erbjuder undervisningsområdet, där de påtagliga prestationerna är meddelad undervisning av visst slag åt ett antal elever. Den eftersträlvade effekten av undervisningen i betydelsen förmåga att utnyttja kunskaperna visar sig först långt senare.

Ett annat exempel kan hämtas från arbetsmarknadsverket, vars prestationer är medverkan i arbetsplaceringar, meddelad yrkesvägledning m m. Det resultat som förväntas är först och främst »full, produktiv och fritt vald sysselsättning» i såväl samhällets som den enskildes intresse. Dessutom skall åtgärderna medverka till att »främja ekonomisk tillväxt i samhället och bidra till en ändamålsenlig utveckling av näringslivets struktur». ¹ Effekter av det slag som här exemplifierats är självfallet ytterst svåra att observera och kartlägga.

I andra fall kan prestationernas effekter vara av mindre betydelse i förhållande till prestationerna som sådana eller de kan praktiskt taget helt ligga utanför myndighetens ansvar, t ex patentverkets handläggning av namnändringen. I sådana fall blir myndighetens mål mera entydigt och kan preciseras till utförandet av bestämda prestationer. Därmed ökar också möjligheterna att fastslå i vilken grad myndigheten verkligen uppfyllt målsättningen.

En myndighets effektivitet. Definition

Som ovan angetts använder utredningen produktivetsbegreppet inom statlig förvaltning för att beteckna kvoten mellan prestationsmängd och förbrukade resurser. Produktivetsanalyser kan göras lika väl inom statliga myndigheter som inom företag. I många fall blir det dock otillräckligt att ställa kostnaderna mot myndighetens prestationer som sådana, nämligen då det är prestationernas effekter som är av helt dominerande intresse. Man har därför ofta behov av att vid studier av den statliga förvaltningens ekonomi kunna göra jämförelser i båda de nämnda avseendena. Utredningen ansluter sig sålunda till den användning av effektivitetsbegreppet som innebär att effektivitet är ett mer omfattande begrepp än produktivitet och syftar till att beteckna relationen mellan å ena sidan en myndighets resultat – graden av måluppfyllelse – och å andra sidan uppoffringarna (kostnaderna) för att nå detta resultat. Effektiviteten är alltså ett uttryck för »the level of result relative to the costs incurred». ² Det är för övrigt samma innebörd som återfinns redan i Ridley och Simons arbete om prestationsmätning inom det kommunala området från 1930-talet ³ och hos Goldberg: »effektivitetsmätning eller -bedömning, genom vägning av prestation mot insats, under beaktande av målgraden». ⁴

Även om målet för en myndighet inte kan närmare preciseras är det dock

¹ Prop nr 52/1966, s. 1.

² Simon, Smithburg & Thomson, Public Administration, s 494.

³ C. E. Ridley och H. A. Simon, Measuring Municipal Activities, kap 1.

⁴ Walter Goldberg, Planerings- och kontrolltal, s 39.

mot den bakgrunden man har att bedöma dess effektivitet. Måluppfyllelsen är ett uttryck för den samhällsnytta som en myndighets prestationer lett till. I den mån man kan bestämma denna samhällsnytta blir således, liksom vid ett affärsföretag, effektiviteten ett uttryck för »ett överskott» utöver uppoffringarna. För att studera effektivitetsutvecklingen har man alltså att försöka bilda sig en uppfattning om relationen måluppfyllelse/kostnader vid olika tidpunkter.

När målen för myndighetens verksamhet är flera och komplexa är det självfallet omöjligt att få ett entydigt uttryck för effektiviteten. En framkomlig väg kan då vara att försöka analysera effektiviteten från olika håll. Om målen är relaterade till myndighetens verksamhetsgrenar kan man ställa måluppfyllelse mot uppoffringar på vart och ett av dessa områden. Om det å andra sidan är möjligt att relatera målen till de olika intressen eller intressenter som skall tillgodoses kan man betrakta resultatet med utgångspunkt från i vilken grad man lyckats uppfylla målen för vart och ett av dessa. I stället för ett enda uttryck för myndighetens effektivitet får man i sådana fall flera olika effektiviteter inom myndigheten som speglar måluppfyllelsen för de olika intressen som ingår i målsortimentet.

En sådan syn på effektivitetsbegreppet – med nyansering i förhållande till olika mål – torde bli nödvändig vid de flesta myndigheter om talet om effektivitet skall få något praktiskt innehåll.

Med effektivitet i statlig verksamhet menar således utredningen i detta betänkande förhållandet mellan å ena sidan de effekter eller resultat en myndighet uppnått med sina prestationer (måluppfyllelse) och å andra sidan uppoffringarna (kostnader) för verksamheten. En effektivitetsjämförelse kan avse antingen målet för hela myndighetens verksamhet eller de särskilda delmål som kan urskiljas.

Att bedöma en myndighets effektivitet

I jämförelse med effektivitetsbegreppet inom företagen gäller självfallet att överlevandekriteriet inte är tillämpligt när det gäller en offentlig myndighet. Målet för en myndighets verksamhet är visserligen inte helt väsensskilt från företagets vinstsyfte – den skall frambringa ett resultat av värden som, så mycket som möjligt, överstiger värdet av de insatta resurserna – men det är dock uppenbart att de ekonomiskt mätbara värdena inte är ensamt avgörande för effektiviteten. Anledningen till att en verksamhet bedrivs i offentlig regi är ju tvärtom ofta just att man velat garantera dess fortbestånd oberoende av det utslag som marknaden skulle ge.

Med programbudgetutredningens definition av begreppet effektivitet – graden av måluppfyllelse i förhållande till uppoffringarna – säger det sig självt att när målen för en myndighet endast uttrycks i allmänna ordalag är det inte möjligt att få ett exakt uttryck för effektiviteten. Någon mätning kan då inte ske. Det måste bli fråga om en fri bedömning. Även om en sådan bedömning alltid måste innehålla ett subjektivt element kan den givetvis grunda sig på ett större eller mindre antal objektiva kriterier. Målet för en myndighet kan i

vissa avseenden ha preciserats och därmed ökar förutsättningarna för att kunna ange graden av målpuppfyllelse. Ett sådant delmål som att myndigheten med hjälp av sina taxeinkomster skall uppnå full kostnadstäckning för verksamheten kan givetvis mätas. Precisionen vid formuleringen av målen för statlig verksamhet är således av avgörande betydelse för möjligheterna att bedöma effektiviteten.

Svårigheten att värdera en offentlig myndighets resultat och konkret mäta effektiviteten kan illustreras från en annan utgångspunkt av följande exempel. Det är hämtat ur Burkheads *Government Budgeting*.¹ Antag att stadsfullmäktige lämnar en klumpsumma av 1 milj kr i anslag till driften av stadsbiblioteket. Antag också att bibliotekarien har fria händer att disponera anslaget som han finner bäst. Han köper inga nya böcker utan väljer att lägga ner hela miljonerna på att popularisera biblioteket, göra lokalerna trivsamma, propagera för läsning. Antag att han lyckas så väl med denna giv att allmänhetens krav på bibliotekets tjänster stiger så kraftigt att fullmäktige nästa år får anslå ett än högre belopp. Var det effektivt handlat? Det stämmer med målsättningen för biblioteksverksamheten att höja den allmänna bildningsnivån. Mer tid ägnades åt läsning i staden, mindre åt andra sysselsättningar. Därmed minskades kanske alkoholkonsumtionen med påföljd att anspråken på polisbevakning och andra följdutgifter sjönk. Å andra sidan försämrades kanske den ekonomiska lönsamheten för statsunderstödda teatrar ytterligare, vilket medförde ökade bidragskrav. I detta fall uppnådde alltså biblioteket för sin del ett förbättrat resultat och höjd effektivitet, medan de sekundära verkningarna på övriga samhällsaktiviteter är mer eller mindre omöjliga att fastställa.

Exemplet erinrar både om målsättningens betydelse för bedömningen av effektiviteten och om myndighetens möjlighet att genom egna åtgärder skapa en ny situation. Det är alltså inte bara det politiska beslutet utan också myndigheten som kan skapa ökad eller minskad efterfrågan. Den kan göra det nödvändigt att anslå ytterligare medel till verksamheten ifråga. Åtgärderna kan också få följdverkningar på andra samhällsområden. Något på förhand fixerat slutmål finns inte utan de offentliga aktiviteterna växer fram i takt – eller ibland otakt – med de åtgärder som vidtas av andra offentliga eller enskilda organ. I detta fall hade bibliotekarien stor handlingsfrihet och begagnade den till att genom marknadsföring av bibliotekstjänsterna öka output. Resultatet hade blivit ett annat om stadsfullmäktige noga fixerat dispositionen av anslaget eller på annat sätt begagnat sin makt att styra verksamheten. Samspillet mellan den utgiftsbeslutande instansen och förvaltningsmyndigheten bestämmer i hög grad effektiviteten men ingendera kan med säkerhet överblicka konsekvenserna ur hela samhällets synpunkt.

Inom statlig verksamhet föreligger en institutionellt betingad press uppåt på kostnadssidan. Det sammanhänger bl a med att myndigheternas naturliga ambitioner att åstadkomma utveckling inom sina verksamhetsområden inte hålls tillbaka av något »köpmotstånd» eller någon annan automatiskt verkande motkraft. Det är möjligheten att utverka anslag för verksamheten som sätter

¹ Jesse Burkhead, *Government Budgeting*, s 47

gränsen. Myndigheterna torde i regel också uppleva anslagen som otillräckliga i förhållande till den verksamhet man skulle vilja bedriva och bedömer angelägen. Inom ramen för sina uppgifter får myndigheten sålunda ständigt göra prioriteringar mellan olika behov. Bakom varje sådan prioritering ligger en – medveten eller omedveten – effektivitetsbedömning i den mening utredningen enligt ovan använder termen. Det är främst för att underbygga detta val mellan olika handlingsalternativ som det föreligger ett behov av att utveckla rutiner för beslutsfattandet inom myndigheten som framtvingar ekonomiska bedömningar. Det innebär att man måste ta ståndpunkt till hur man till lägsta möjliga kostnad uppnår olika resultat, såväl inom olika grenar av den redan bedrivna verksamheten som i planerade alternativ.

Utredningen har ovan konstaterat att det är mycket svårt att göra direkta mätningar av effektiviteten i statlig verksamhet. Karaktären av verksamhetens mål gör att det måste bli fråga om bedömningar av effektiviteten. De förslag som framläggs i det följande beträffande budgetering, kostnadsredovisning och prestationsredovisning har alla som yttersta syfte att öka möjligheterna att göra sådana effektivitetsbedömningar inom statlig verksamhet. Enligt utredningens mening är det viktigaste emellertid inte graden av exakthet i de använda metoderna utan att medvetna överväganden av denna art över huvud taget kommer till ökad användning inom statsverksamheten. För att de resurser staten tar i anspråk skall komma till bästa möjliga användning är det nödvändigt att man inom alla myndigheter utvecklar vanan att välja handlingsalternativ på grundval av effektivitetsbedömningar där förväntad måluppfyllelse vägs mot kostnaden.

Insamlandet av statistik om kostnader och prestationer och annat analysunderlag utgör i sig själv inte någon kostnadskontroll och leder inte till någon automatisk effektivitetsökning.¹ Det avgörande är de åtgärder som ledningen vidtar för att begränsa kostnaderna eller öka resultatet.

Avgränsningen av kostnadsbegreppet

Det har ovan framhållits att myndigheterna i sitt ekonomiska handlande inte kan ta hänsyn till enbart kostnaderna för den egna verksamheten. I viss utsträckning måste de också beakta de kostnadskonsekvenser som kan uppträda på andra håll i samhället som en följd av deras åtgärder. Vid bedömning av en myndighets effektivitet är det också i princip den totala samhällskostnaden som bör betraktas som uppoffringen för att nå myndighetens mål. Det är emellertid ur både teoretiska och praktiska synpunkter svårt att dra en gräns som markerar hur långt man bör gå för att ta med alla samhällskostnader som direkt eller indirekt orsakas av den ifrågavarande verksamheten. I varje fall kan det ej bli fråga om att ta med dem i myndighetens löpande redovisning.

Figur 4: 2 illustrerar vilka olika typer av kostnader som kan betraktas som uppoffringar för en myndighets verksamhet.

Figuren visar de olika grader av fullständighet som kan tänkas tillämpas vid redovisningen av de ekonomiska konsekvenser som en offentlig verksam-

¹ Andrew Stedry, *Budget Control and Cost Behavior*.

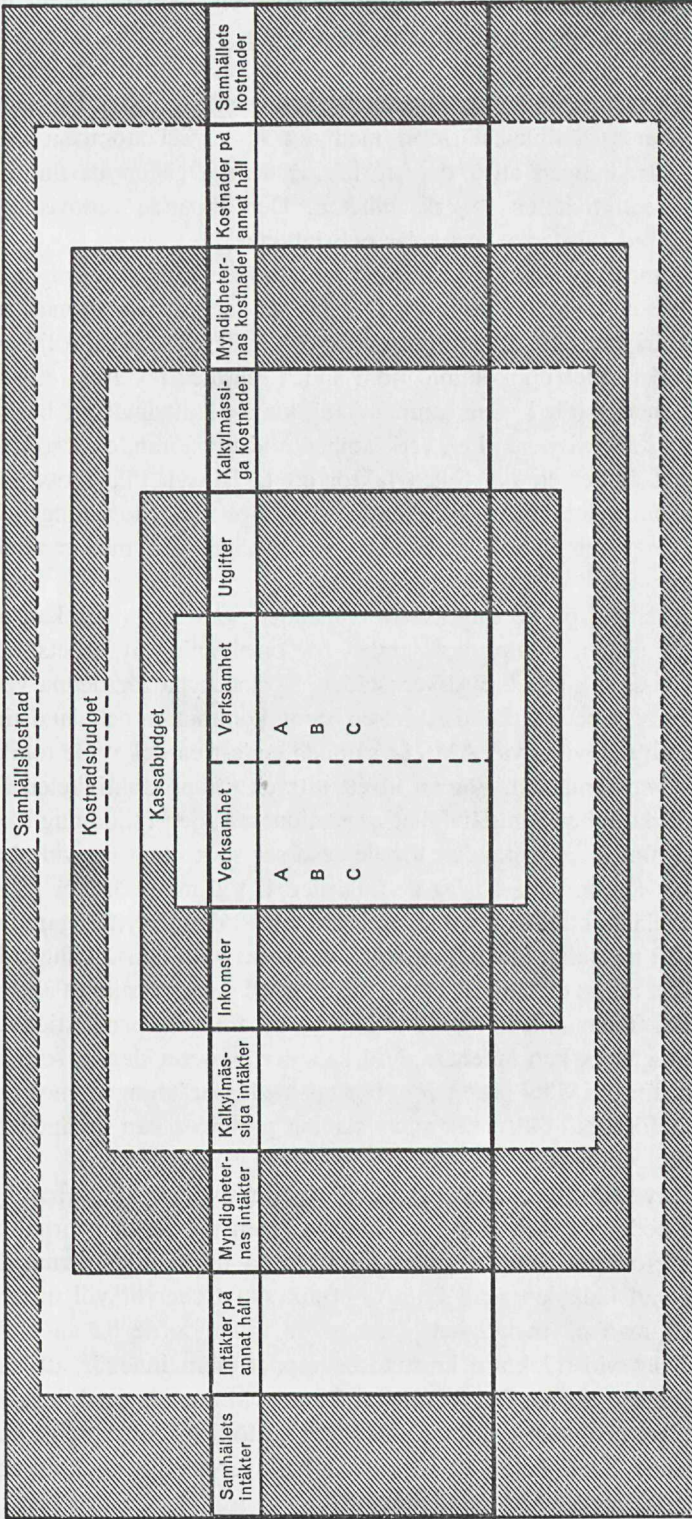


Fig. 4: 2. En budgetmässig uppställning som illustrerar olika ambitionsgrader i redovisningen av de ekonomiska konsekvenserna av en offentlig verksamhet

het medför. För närvarande har vi en kassamässig redovisning av myndigheternas inkomster och utgifter. Till detta bör läggas övriga kostnader som uppkommer i myndigheten för dess verksamhet, däribland t ex kostnaderna för personalens pensionering, lokalhyror och avskrivningar. En sådan avgränsning överensstämmer närmast med det företagsekonomiska kostnadsbegreppet. Utredningen använder sig härav, då det gäller att finna ett uttryck för produktiviteten i verksamheten. Den löpande redovisningen är också begränsad till dessa kostnader och intäkter.

Vid bedömning av effektiviteten finns det ofta anledning att begagna ett vidsträcktare kostnads-/intäktsbegrepp. Det antyds genom den yttersta ramen i figur 4: 2. Häri innesluts sådana kostnader och intäkter som till följd av myndighetens verksamhet uppkommit inom andra sektorer (external effects). Sådana konsekvenser bör i vissa sammanhang kunna kalkylmässigt beaktas vid bedömning av effektiviteten i en verksamhet. Vid uppgörande av strategin för en myndighet är det en självfallen faktor att ta hänsyn till. Trots att dessa samhällskostnader/intäkter inte är med i den löpande redovisningen bör de således så långt det är möjligt beaktas vid avvägningen mellan alternativa handlingsprogram.

Som ett exempel på de slag av överväganden som här avses kan nämnas den tränings- och utbildningsverksamhet för omskolning av arbetskraft som bedrivs vid vissa skarbetsvårdsverkstäder. Kostnaderna för denna verksamhet bestrids av arbetsmarknadsstyrelsen samt kommuner och landsting. De kostnader som redovisas vid AMS är sålunda endast en del av de totala kostnaderna för verksamheten. För att få ett uttryck för produktiviteten i denna utbildningsverksamhet bör självfallet prestationerna (den utbildning som lämnats) ställas mot *hela* kostnaden för de resurser som utnyttjas vid skolorna, oberoende av genom vilka anslag de finansieras. Vill man därefter gå ett steg längre och bedöma effektiviteten av verksamheten kommer ytterligare faktorer in i bilden. På målsidan blir det då fråga om i vad mån omskolningen lyckats fylla uppgiften att ge deltagarna en ny meningsfull sysselsättning. På kostnadsidan kan det finnas anledning att ta hänsyn till t ex det produktionsbortfall som kursdeltagandet kan innebära. Vid kalkyler av detta slag är som nämnts osäkerheten stor om vilka poster som bör tas med i beräkningen, men om man vid olika jämförelsetillfällen tillämpar samma principer kan de ändå ofta ge en allmän vägledning.

Det följer av vad utredningen ovan sagt att effektiviteten i en offentlig verksamhet kan bedömas med resp utan hänsyn tagen till dessa external effects. Vilken av metoderna som användes får bero på omständigheterna, d v s i första hand vad kalkylen skall fylla för funktion. Generellt vill utredningen framhålla att man på myndighetsplanet mera sällan torde ha anledning att arbeta med det vidsträcktare kostnadsbegreppet, som innebär att kalkylen måste bli tämligen diffus. Det är således främst vid mera översiktliga bedömningar på högre nivå som det finns anledning att försöka fullständiga kalkylen i detta avseende. Svårigheten att göra säkra kalkyler medför dock att de alltid måste användas med stor försiktighet.

KAPITEL 5

Innebörden av programbudgetering och dess tillämpning i USA

Programbudgeteringen är en form av budgetering som växt fram under senare år, framför allt i USA. Utvecklingsfronten representeras där av det »Planning-Programming-Budgeting»-(PPB-)system, som för närvarande är under genomförande inom den federala förvaltningen. För arbete med utveckling av budgeteringssystem för den svenska statsförvaltningen kan de amerikanska erfarenheterna ha stort intresse. Dessa måste dock bedömas mot bakgrund av ett politiskt och administrativt system, som kraftigt avviker från det svenska. Bl a må framhållas kongressens betydande inflytande på förvaltningen och sammanförandet av stora förvaltningssektorer till departement.

I detta kapitel redovisas några huvuddrag av den amerikanska utvecklingen på den offentliga budgeteringens område. Särskilt betonas PPB-systemets framväxt och utformning i den federala förvaltningen, vilken numera hunnit längst på området. Stater och kommuner är för närvarande klart i efterhand och utvecklingsarbetet inom dessa sektorer präglas i huvudsak av imitation. Denna bild kan dock ändras på några års sikt, särskilt som det på ett förberedande idéstadium nu finns några löftesrika, avancerade projekt för bland annat enstaka städer och för institutioner såsom universitet.

Budgeteringsutvecklingen har försiggått i två former, nämligen som litteraturdiskussion och som förändringar av praxis. Mellan dem finns starka kopplingar. Den principiellt inriktade litteraturen är nämligen mycket knapp. Denna utgörs istället av inlägg i en tidvis rätt skarp debatt om föreslagna budgetreformer och av erfarenhetsrapporter från deltagare i eller observatörer av pågående reformarbete.

I den aktuella diskussionen om budgetering, liksom vid deklamationer om avsikter med förändringar av budgeteringen, har i stor utsträckning använts vaga begrepp, vars innebörd dessutom skiftar från person till person och från tidpunkt till tidpunkt. Detta gäller även centrala begrepp såsom budgetering, budget och programbudgetering. För att kunna genomföra en någorlunda preciserad beskrivning och analys av budgeteringsutvecklingen måste begreppen preciseras. Det kan endast ske genom direkt anknytning till en bestämd referensram eller modell. Det finns inte någon självklar och gemensam referensram och det är därför nödvändigt att bygga upp en sådan.

Den utveckling av budgeteringen, som här skall behandlas, kan grovt uppdelas i tre skeden. Vedertagna beteckningar saknas, men efter några väsentliga egenskaper hos budgeteringssystemet kan de måhända karakteriseras som

1. Objektbudgetskedet
2. Performancebudgetskedet och
3. Programbudgetskedet.

Hela tiden är det fråga om en budgetering för en »företags»-ledning (management), men från skede till skede kan man följa en förskjutning i betraktelsesätt, som för till ett allt vidare perspektiv och en högre grad av ambition. Utvecklingen innebär inte att man släppt några av de gamla uppgifterna för budgeteringen men man har byggt ut den och gjort väsentliga tillägg. Detta har medfört en förändrad betoning av budgeteringssystemets olika delar och en direkt förändring av budgeteringssystemets utformning.

Utvecklingen äger som nämnts rum både i budgeteringspraxis och i diskussionen av denna. En diskussion, som gäller förändringar (»reformer») av praxis föregår, naturligt nog, åtminstone delvis förändringarna ifråga. Skedesindelningen kan därför illustreras med figur 5: 1 här nedan.

En datering av skedesgränserna måste bli ytterst grov eftersom övergången från ett skede till ett annat sker gradvis. En någorlunda preciserad angivelse kan dock göras för början av skede 3 i budgeteringspraxis. Det praktiska arbetet med att genomföra programbudgeteringen fick nämligen en så ny karaktär genom det system som började införas 1961 i det amerikanska försvarsdepartementet, att man kan tala om att en skedesgräns då passerades.

Det är inte anledning att uppfatta det tredje skedet såsom något slutligt tillstånd. Man kan, exempelvis genom att följa spår anvisade av den referensram eller modell, som skisseras i det följande, skönja tänkbara konturer hos ett kommande, fjärde skede. Detta kommer troligen att karakteriseras av planering i mera egentlig och integrerad mening.

Mot bakgrund av dessa synpunkter har kapitlet lagts upp på följande sätt. Närmast redovisas en referensram, vilken gjorts så utförlig, att den även kan stödja diskussionen i senare kapitel. Därefter redovisas den amerikanska budgeteringsutvecklingen skede för skede. I ett sista avsnitt finns en återblick på utvecklingen och i anslutning till denna skisseras kortfattat några tänkbara drag i kommande utveckling.

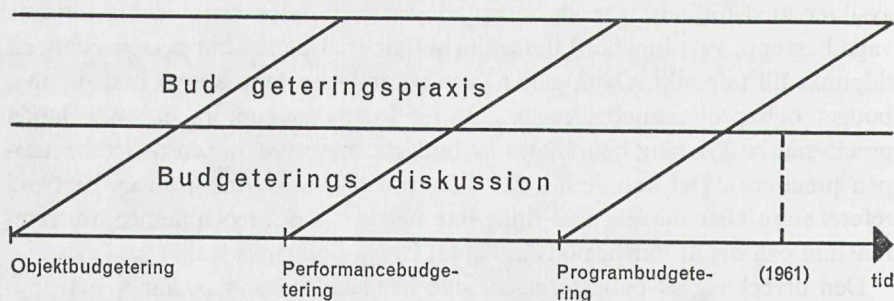


Fig. 5: 1. En skedesindelning av budgeteringsutvecklingen i USA

Budgetering och budgeteringssystem — en referensram¹

Budgeten

Budgetering kan uppfattas som »uppställande och användning av en budget».² Däri inbegripes en rad olika moment i den ekonomi-administrativa processen – bl a kostnadskontroll – som alla är länkade till budgeten.

Budgeten är i sin mest bokstavliga mening »ett dokument, innehållande de ord och siffror, som föreslår utgifter för vissa poster och ändamål».³ I SOU 1952: 45, »Bestämmelser och praxis rörande statens budget», finns följande definition (s 13): »Med budget menas en sammanställning omfattande dels de utgifter, som avses eller beräknas skola verkställas under en bestämd period, dels de inkomster och andra medel som under denna tidsperiod beräknas stå till förfogande för att finansiera dessa utgifter».

Som regel är budgeten alltså ett skriftligt dokument, som givits en viss bestämd form. Den kan uppfattas som en sammanfattande plan för handlandet under en viss bestämd, framtida period. Denna plan avser företagets eller förvaltningsenhetens verksamhet som helhet, men den kan uppdelas i verksamheten på olika sätt, t ex efter ansvarsområden eller funktioner. Vidare är den uttryckt i kvantiteter, vanligen i ekonomiska sådana. För identifiering av nu förekommande statliga budgeter torde dessa bestämmingar vara till fyllest.

Av tradition är budgeten vanligen uttryckt med hjälp av ett antal formulär, blanketter, schemata och liknande. Detta sätt att presentera budgetens innehåll är obekvämt vid en analys. För sådant ändamål kan det vara lämpligare att använda ett schema av det slag som framgår av figur 5: 2 på s 58.

Budgeten betraktas alltså som ett antal poster eller variabler (representerade av schemats rutor). Dessa hänför sig till ett bestämt beslutsområde, t ex funktioner som inköp och tillverkning i en organisation. Var och en av posterna bestämmer ett sådant beslutsområde i ett visst avseende, t ex dess volym, kostnad eller kapitalanspråk.

Budgetposterna har ibland karaktär av anslag, som när de siffermässigt kvantifieras, representerar de resurser som anvisas för en verksamhet. Budgetposterna kan dock lika väl ha karaktären av ett riktmärke eller en »prognos», som inte har något samband med medelsanvisning. De representerar då förväntade eller önskade konsekvenser. Ibland blir dessa dock »godkända» på ett sätt som är snarlikt beslutsfattande.

Budgeteringsprocessen

Budgeteringen sker cykliskt runt en bestämd period, budgetperioden. Budgetcykeln kan uppdelas i tre faser enligt mönstret i figur 5: 3.

¹ Framställningen i detta avsnitt bygger främst på G. Widebäck, Budgeteringens inverkan på ett företags effektivitet, och A model of budgeting.

² H. C. Heiser, Budgeting, Principles and Practice.

³ A. Wildavsky, The Politics of the Budgetary Process.

Slag av budgetposter (variabler)

		Volym	Kostnad per enhet	Totalvärde	Kapitalanspråk
Beslutsområde	Inköp				
	Tillverkning				
	Försäljning				

Fig. 5.2. Principskiss av en budget uppställd som ett schema

Vid budgetuppställandet (fas 1) sker en planering av verksamheten under den kommande budgetperioden. Budgetuppställandet leder fram till en budget, vilken redovisar förväntade konsekvenser av ett beräknat eller förutsatt handlande. Under andra fasen, vilken tidsmässigt överensstämmer med budgetperioden, utförs de aktiviteter, som planerats under den första fasen, budgetuppställandet. Denna verkställighet kommer att styras av budgeten, vilken anger förutsättningar för verksamheten. Under den tredje fasen, budgetkontrollen, sker en jämförelse mellan faktiskt utfall och i budgeten beräknat utfall.

Mellan faserna finns samband som måste beaktas. Så ingår exempelvis budgetkontrollen i en budgeteringscykel som en viktig del i planeringsfasen i en efterföljande cykel. Vidare är förläggningen av faserna i tiden inte genomgående fast. En viss kontroll kan exempelvis ske under löpande budgetperiod. Inte heller verkningsmässigt är de tre faserna oberoende av varandra. Planerings- och utförandefaserna påverkas exempelvis av budgetkontrollens utformning. På likartat sätt kommer budgetuppställandet att ha väsentlig betydelse för möjligheterna att utföra budgetkontrollen. Länkarna mellan fa-

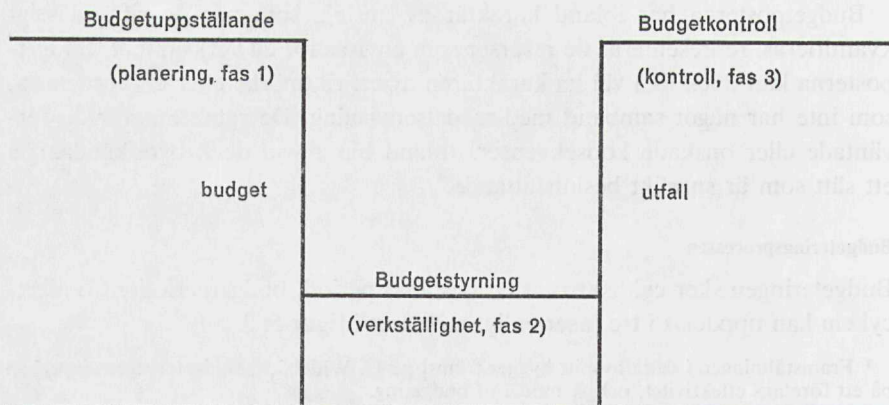


Fig. 5.3. En budgetcykel med tre faser

serna är dock möjliga att manipulera. Den budget, som är resultatet av fas 1, behöver inte nödvändigtvis vara identisk med den budget, som användes för att styra aktiviteterna under fas 2. »Planeringsbudgeten» kan, innan den kommuniceras, förändras till en mera lämplig »styrande» budget.

Budgeten har en väsentlig men skiftande roll i alla tre faserna. I den första är den ett mål, som drar uppmärksamheten till budgetens poster eller variabler. Som förut noterats redovisar budgeten vissa konsekvenser i explicit form. Det innebär åtminstone en ökad säkerhet för att dessa konsekvenser verkligen beaktas innan beslut träffas. I efterhand jämförs faktiskt utfall med det i budgeten beräknade. Denna återkoppling ger ett starkt incitament till att beakta konsekvenserna, något som medverkar till att beslutsfattandet blir »övervägt».

Från ledningens synpunkt är budgeten i den andra fasen ett instrument för styrning av organisationens aktiviteter. Den skriftliga formen bidrar till ökad kommunikationssäkerhet samt medger lagring och mångfaldigande av information. Vetskap om att budgetberäkningarna kommer att jämföras med faktiskt utfall bidrar till följsamhet gentemot fastställda planer. Med detta följer å andra sidan också risken för ett felaktigt handlande i den mån ändrade förhållanden gör att avsteg från planen verkligen vore motiverat.

I den tredje fasen tjänar budgeten som en norm mot vilken den faktiska verksamheten jämföres. Denna budgetens roll har särskilt tidigare mycket starkt understrukits. Dessa jämförelser, eller snarare medvetandet om deras existens, utgör som nämnts ett incitament för arbetet under faserna 1 och 2. Men den information jämförelserna ger kan också vara underlag för budgeteringen för kommande period. Herbert Simon¹ har indelat information med hänsyn till dess användning i tre kategorier, nämligen

- information som visar resultatet eller prestationer
- information som leder uppmärksamheten till områden som kräver studium, och
- information som kan användas för problemlösning.

Denna indelning pekar på typer av uppgifter, ordnade efter ambitionsnivå, för den informationsbearbetning, som sker vid budgetkontrollen.

Budgeteringssystemet

Budgeteringen utgör ett skeende, om man så vill ett beteende hos ett antal personer, som deltar i budgeteringen. Det kan många gånger vara svårt att dra mera bestämda gränser mellan budgetering och icke-budgetering, liksom att avgränsa ett budgeteringssystem från andra delar av ett administrativt system. Kärnan i budgeteringssystemet är emellertid klart urskiljbar. Den utgöres av en budgetstomme.

Budgetstommen är en mall som visar hur den färdiga budgeten kommer att se ut. Den är vanligen formaliserad och kodifierad av ett antal blanketter, men detta är i sig inte nödvändigt. Enklast kan budgetstommen uppfattas som en budget utan siffror. Väsentligt är, att den anger ett mönster för budgeten och att

¹ Herbert Simon m. fl., *Centralization vs Decentralization in Organizing the Controller's Department*, s. 3.

detta mönster existerar redan då budgetuppställandet påbörjas. Detta innebär alltså, att budgetstommen, jämte eventuellt kompletterande regler i annan form, kommer att vägleda eller styra budgetuppställandet. Genom att budgetstommen sedan går igen i budgetens mönster kommer även budgeteringens utförande- och kontrollfaser att styras av budgetstommen.

De regler som styr budgeteringens utförande kan ha formen av *direkta skriftliga instruktioner* för hur budgeteringen skall ske. Exempel på sådana instruktioner utgör finansdepartementets anvisningar för myndigheternas anslagsframställningar. I sin mest utbildade form bildar sådana instruktioner ett detaljerat skriftligt system, som kodifieras i en budgethandbok eller motsvarande. Även regler eller praxis som bärs upp av muntlig tradition är dock att anse som en del av ett budgeteringssystem. Reglerna kan förutom beskrivningen av budgeten gälla utförandet av de prognoser, som skall ligga som underlag för budgetberäkningarna, beräkningsmetoder, tidsschema för olika moment i budgeteringen, förfarande vid avvikelser mot budgeten m m.

Budgeteringssystemet ger som nämnts de karakteristiska dragen åt budgeteringen. Men också andra faktorer påverkar budgeteringens utformning. Hur dessa faktorer bestäms och hur gränserna emellan dem dras är delvis en fråga om betraktelsesätt. I detta sammanhang kan det vara lämpligt att urskilja följande fyra grupper av faktorer, vilka tillsammans styr budgeteringens utformning och är påverkbara, nämligen

- bemanningen, alltså antal och kvalitet hos dem som medverkar i budgeteringen
- organisationsstrukturen, bl a fördelningen vid budgetarbetet av uppgifter på olika instanser
- utrustningshjälpmedel, t ex för ADB
- handlingsregler, vari inbegrips budgeteringssystemet. Till denna grupp kan emellertid också hänföras kalkylregler, kontoplaner och åtskilligt annat.

Budgeteringssystemets verkningssätt

Budgetuppställandet kan, som nämnts, betraktas som problemlösning, vilken delvis är styrd eller programmerad av budgeteringssystemet. Programmeringen, som kan vara av olika grad, innebär att en del av den problemlösning, som annars skulle skett vid budgetuppställandet, har flyttats till den situation, då budgeteringssystemet konstrueras. På liknande sätt är den problemlösning, som sker under budgeteringens verkställighetsfas, programmerad av den färdiga budgeten.

Vid konstruktionen av budgeteringssystemet förhandsbestäms alltså budgetens informationsinnehåll. De tomma rutorna i budgetstommen markerar ett visst behov av information och anvisar vilken information som skall anskaffas och bearbetas. Konstruktionen av ett budgeteringssystem är med andra ord liktydigt med att man upprättar ett program för informationsproduktion.

Betraktat från en annan utgångspunkt utgör budgeteringssystemet ett »medelande», som överföres från systemkonstruktören till dem, som utför den pe-

riodiska budgeteringen. Den färdiga budgeten är också ett »meddelande», som kommuniceras från de personer, som svarar för dess uppställande till dem, som verkställer budgetens program.

Budgeteringssystemet anvisar vilka beslutsfattare, som skall ha informationer och när dessa skall avlämnas. Det utnyttjar gängse informationskanaler och ger upphov till regelbunden och omfattande trafik på dem. Detta stärker kommunikationskanalerna som sådana, d v s budgeteringen underlättar annan trafik, förutsatt att kanalerna inte överbelastas. Detta förhållande kan ha stor betydelse. I åtskilliga organisationer visar det sig nämligen, att dess »normala» informationskanaler nära nog är igenslammade, när ett budgeteringssystem skall introduceras.

Budgeteringssystemet tillhandahåller även media för kommunikationsprocessen (budgeter, budgetförslag, rapporter), vilka är synnerligen ändamålsenliga. I budgeten och budgetstommen förfogar man vidare över en »officiell» ekonomisk beskrivning över organisationen, vilken inte endast underlättar informationsutbyte utan också ger grund för arbetsfördelning vid planeringsarbete.

Konsekvenserna av denna programmering är avsevärda. Bland annat sker en rutinisering av budgetarbetet. Det sker bl a genom att budgeteringssystemet tillhandahåller en modell eller ett räknescema för beräkning av konsekvenserna. Många budgeteringssystem har för övrigt sin tyngdpunkt just i ett sådant räknescema. Därigenom möjliggöres en förenkling av räknearbetet med allt vad detta medför ifråga om möjligheter till noggranna förhandsöverväganden, överflyttning av uppgifter till medhjälpare och många gånger även viss mekanisering av arbetet. De förberedande delarna av budgetarbetet är ofta fördelade på en större krets av befattningshavare. Genom formalisering och rutinisering underlättas anskaffningen och bearbetandet av informationsmaterialet, vilket medför att arbeten kan genomföras på kortare tid än eljest.

Rutiniseringen innebär också vissa risker. Särskilt kan en förändring av betingelserna för en verksamhet bli obeaktad.

En fullständig samordning av beslutsfattandet är som regel omöjlig att uppnå på grund av brist på administrativ kapacitet. Detta leder till ett tvång att förenkla, alltså att minska på graden av samordning.

Vid all budgetering sker en systematisk förenkling åtminstone på följande punkter:

1. Tiden indelas i perioder, vilket innebär att ett antal verksamhetsmoment sammanföres till handlingsblock.
2. Genom budgeteringens fasindelning sker en uppbyggnad av en grov beslutshierarki. Inom exempelvis fas 1 sker vanligen ytterligare hierarkiuppbyggnad, då budgetuppställandet genomföres i etapper på olika organisatoriska nivåer.

På högre beslutsnivåer beaktas inte alla »detaljer». De sammanföres till grupper, vilka behandlas såsom enheter. Verkligheten beskrives alltså med hjälp av ett mindre antal variabler, och den på detta sätt beskrivna verksamhe-

ten kan lättare samordnas än den »verkliga». Eftersom besluten på högre nivå sedan styr besluten på lägre nivå kommer denna samordning i stort att även prägla de senare. Det innebär att graden av samordningen minskar i ett avseende samtidigt som möjligheterna att öka den i ett annat förbättras. Hur långt förenklingen skall drivas kan ses som ett optimeringsproblem.

Budgeringssystemet påverkar alltså beslutsstrukturen, d v s vilka beslut som fattas i ett bestämt sammanhang. Av den tidigare framställningen framgår att sättet att träffa ett visst beslut också påverkas. Av denna kan vidare utläsas den allmänna roll budgeringssystemet spelar för budgeringens verkställighets- och kontrollfaser.

Tekniskt kan budgeringssystem utformas på många olika sätt och i detta sammanhang är det främst en jämförelse av vissa alternativa utformningar som har intresse. Härnäst skall behandlas två punkter, där alternativa utformningar har stor betydelse i samband med den aktuella budgeringsutvecklingen.

Principer för klassificering av budgetposter

Principen för klassificering av budgetposter kan uppfattas som en egenskap hos budgetstommens variabler (jfr figur 5: 2). Dessa variabler går igen i budgeten och dess egenskaper kommer därför att ha inflytande på budgeringens utformning i samtliga tre faser.

I praxis förekommer ofta flera klassificeringsprinciper i samma budget. Denna blandning reduceras dock om man uteslutande ser till en bestämd organisatorisk nivå eller enhet, vilket är nödvändigt för en jämförelse av principerna. Principerna kan också kombineras i den meningen att flera indelningsgrunder kan användas parallellt för uppställningen av samma budget. Detta fall kan också uppfattas som om flera budgeter ställs upp för samma verksamhet – med avsikt att belysa den från flera synpunkter.

Åtskilliga klassificeringsprinciper kan tänkas, men diskussionen har väsentligen gällt tre. Dessa innehåller dock flera betydelsefulla varianter och bör var och en uppfattas som en grupp.

1. *Objektsprincipen.* Den innebär att budgeten indelas efter *vad* som anskaffas, alltså kategoriseras efter slag av objekt som anskaffas och användes i verksamheten. Ofta använda objektskategorier är »personal», »anläggningar», »reskostnader» etc. Indelningen kan göras olika detaljerad, och man kan också tänka sig varianter. Framför allt kan det därvid vara anledning att skilja på indelningar som tar sikte på mera primära objekt av typen »böcker», »traktorer», »tvättmedel», »papper» o s v och mera komplexa av typen »underhåll».

2. *Lokaliseringsprincipen.* Den utgår från *var* i organisationen en viss verksamhet bedrivs. Tillämpad innebär principen vanligen att budgetuppställningen följer en administrativ indelning av organisationen. Det finns emellertid en mycket väsentlig variant, som grundas på en indelning i »verksamhetsfunktioner», vilka till sin typ enklast karakteriseras med ett exempel. Kategorierna kan här exempelvis vara »inköp», »tillverkning», »försäljning» och »produktutveckling», liksom mindre enheter, t ex olika tillverkningsprocesser.

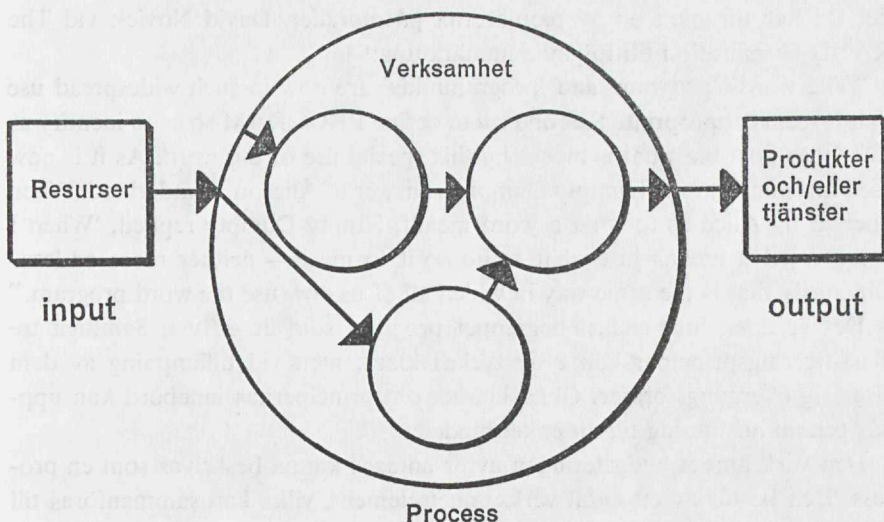


Fig. 5:4. En verksamhetsmodell

3. *Programprincipen.* Den tar fasta på varför en viss verksamhet bedrivs, alltså dess syfte eller ändamål. Verksamheten indelas efter ett antal sådana ändamål och en sådan verksamhetssektor betecknas som »program». Program har här en betydelse som ligger nära »projekt».

En rad bestämmningar av begreppet program har gjorts. Hitch och McKean ger i sin bok *The Economics of Defense in the Nuclear Age* (s 49) bestämmningen »Combination of activities that produce distinguishable products».

I en rapport från FN:s ekonomiska och sociala råd, *A Manual for Programme and Performance Budgeting* (1965), definieras program på följande sätt:

”A programme is the highest level of classification of work performed by an agency in carrying out assigned responsibilities. It is used to designate that portion of the work that produces an end product or service which is representative of the purposes for which an agency is established.” Det framhålles som önskvärt att programmen resulterar i mätbara slutprodukter. Om det inte går att få fram definierbara slutprodukter bör detta dock inte hindra att man inrättar ett program, om det i övriga avseenden uppfyller kraven på att utgöra ett lämpligt underlag för planering och budgetering av verksamheten och för kontroll av de prestationer som utförts i förhållande till de uppgjorda planerna.

En tredje definition på program finns i *Budgeting for National Objectives* utgiven av Committee for Economic Development 1966 (s 26):

”Programs are time-phased plans for allocating resources and for specifying the successive steps required to achieve stated objectives.”

Vissa egenskaper kan givetvis härledas från dessa och liknande bestämmningar. Variationerna och vagheten i denna typ av bestämmningar är dock påfallan-

de. De har föranlett en av pionjärerna på området, David Novick vid The RAND Corporation till följande anmärkning:¹

“The words ‘program’ and ‘programming’ are now in such widespread use that it seems appropriate that one try to define PROGRAM so as to identify as clearly as possible what is meant by this special use of the word. As it is now used it reminds me of Humpty Dumpty’s answer to Alice in Wonderland. When queried by Alice as to what a word meant, Humty Dumpty replied, ‘When I use a word it means just what I choose it to mean – neither more or less.’ Obviously that is the same way in which all of us now use the word program.”

Det är dock inte endast begreppet program som är diffust. Samtliga tre klassificeringsprinciper kan i sig tyckas klara, men vid tillämpning av dem visar sig övergångsformer. Ökad klarhet om principernas innebörd kan uppnås genom anslutning till en enkel modell.

Den verksamhet budgeteringen avser antages kunna beskrivas som en process. Den består av ett antal verksamhetselement, vilka kan sammanföras till delprocesser. Verksamheten kräver vissa resurser, vilka utgör *input* till processen, och resulterar i en viss *output*, i första hand produkter eller tjänster. Modellen återges i figur 5: 4 på s 63.

Primärt avser sålunda objektklassificeringen *input*, lokaliseringsklassificeringen processen och programklassificeringen *output*. Men vid programklassificeringen – som alltså sker vid programbudgetering – användes klassificeringen även för en indelning av verksamheten som sådan (»processen») i program som primärt är *output*-inriktade.²

Denna klassificering innebär alltså att verksamheten delas upp i ett antal segment, ur planerings-, verkställighets-, och/eller kontrollsynpunkt beroende på vilken fas av budgeteringen det är fråga om. – Det är inte säkert att verksamheten eller dess *input* kan restlöst fördelas efter *output*-kategorier utan att en verksamhetsenhet splittras klassificeringsmässigt.

I praktiken kommer detta bl a till synes som kostnadsfördelningar på tveklaktiga grunder. De problem, som följer av en överföring av en klassificeringsprincip till ett för principen främmande område medför alltså olägenheter. Dessa skall givetvis vägas mot de fördelar överföringen kan medföra.

En uppdelning av en verksamhet i program reducerar på sätt och vis omfånget och komplexiteten av problemet med att bedöma en verksamhet, t ex för bestämning av dess volym. Denna reduktion upplevs ofta som en väsentlig fördel. Bakgrunden är följande.

Vid ekonomiska bedömningar gäller det att för olika alternativa handlingsätt jämföra resursinsatser med målpuppfyllelse. För den verksamhet en viss myndighet bedriver kan alternativen avse t ex olika sammansättning av resurserna, olika lokalisering av verksamhetens delar etc i enlighet med de här behandlade klassificeringsprinciperna. Kraven på resursinsatser vid olika al-

¹ David Novick, Which Program Do We Mean in “Program Budgeting”?

² Utredningen använder i detta betänkande (jfr kap. 6) ordet program för att beteckna en plan över prestationer och kostnader för en verksamhet som syftar till att uppnå ett angivet mål, om möjligt uttryckt i mätbara termer.

ternativ är i allmänhet inte svåra att fastställa, åtminstone inte i jämförelse med måluppfyllelsen. När det gäller bestämning av måluppfyllelsen finns ett grundproblem knutet till uppgiften att bestämma vad som är mål för verksamheten och därmed i vilka avseenden måluppfyllelsen skall mätas. Detta målbestämningsproblem finns i olika utsträckning hos de flesta organisationer och är utpräglat vid statlig verksamhet.

Vid programindelning genomföres som nämnts primärt en uppdelning av ett allomfattande verksamhetsmål i ett antal mera avgränsade mål. Denna uppdelning innebär som regel att ett diffust överordnat mål konkretiseras och preciseras på lägre nivå. Dessa senare har ofta karaktär av etappmål, d v s representerar länkar i en kedja från verksamhetens omedelbara output till det överordnade målet. Kedjan kan illustreras med ett exempel, som visar en länsarbetsnämnds tjänster (output) angivna på tre nivåer. (Figur 5: 5.)

Programindelningen kan utgå från vilken som helst av dessa nivåer.

Programklassificeringen skapar dimensioner för mätning av måluppfyllelse, vilka, som visas av exemplet från länsarbetsnämnden, kan variera i sitt lägesförhållande till »slutmålet». Ju närmare slutmålet man förlägger klassificeringen desto högre grad av korrespondens (»mera adekvat måluppfyllelse») kommer programmen troligen att ha med »slutmålet», men i gengäld är de också svårare att bestämma på ett preciserat och mätbart sätt.

Vid indelning av verksamheten i program har man alltså för vart och ett av dessa en dimension för beskrivning av måluppfyllelse (beräknad och faktisk). Förutsatt att resursförbrukningen beräknas för respektive program har man därigenom skapat en grund för ekonomiska bedömningar.

Med en programindelning av verksamheten skapar man alltså enheter för vilka både resursanspråk (t ex kostnader) och måluppfyllelse kan beräknas. Mera grundläggande än dessa beräkningsmöjligheter torde dock vara att man erhåller förhållandevis homogena och gripbara kategorier för sitt tänkande vid verksamhetsplanering. Detta torde särskilt vara av betydelse vid en planering, som samtidigt innebär att verksamhetens mål får en konkret bestämning.

Det är givet att man kan genomföra en programklassificering av output, d v s skapa dimensioner som beskriver måluppfyllelse, utan att föra över den indelningen till verksamheten som sådan. För denna kunde t ex en produktionsinriktad funktionsindelning genomföras. Man skulle då bland annat undvika de godtyckliga kostnadsfördelningar, som en konsekvent genomförd pro-

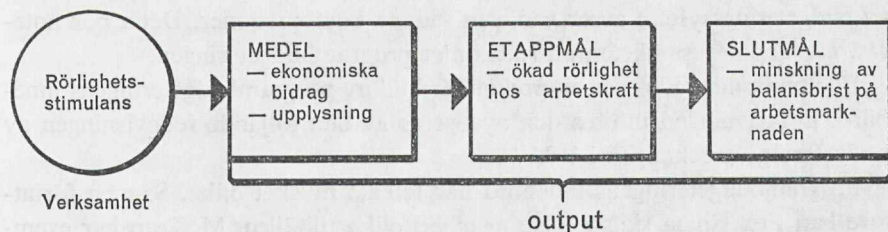


Fig. 5: 5. Länsarbetsnämndens tjänster angivna på tre nivåer (dimensioner)

gramindelning medför. En sådan åtskillnad ger alltså en bättre, men också en mera komplicerad beskrivning av de faktiska förhållandena. Här får alltså olika slag av relativa fördelar vägas mot varandra.

Hittills har uppmärksamheten väsentligen ägnats åt den komplexitet, som de olika klassificeringsprinciperna ger åt planeringen vid budgeteringen. Synpunkterna här kan i viss utsträckning direkt överföras till verkställighetsfas och kontrollfas.

Men vi får också konstatera att den valda indelningsgrunden påverkar beslutsstrukturen, alltså vilka beslut som fattas i en viss situation.

Vid en objektklassificering kommer exempelvis anslag att avse olika typer av resurser (personal m m), vilket innebär att sammansättningen av resurser bestäms vid budgeteringen. Däremot bestäms inte var i organisationen de skall användas och inte heller för vilket ändamål. Detta bestäms däremot vid en administrativ indelning resp vid en programindelning. Synpunkter på respektive indelnings lämplighet bl a med hänsyn till vem som kommer att fatta ett visst beslut skall redovisas i den följande redogörelsen för budgetdiskussionen i USA.

Typ av ekonomisk redovisning i budgeten

I en budget förekommer definitionsmässigt åtminstone viss redovisning av ekonomiska förhållanden. Urvalet av vad som redovisas varierar dock kraftigt. Bestämmande här är framför allt det slags variabler, som ingår i budgetstommen.

I fråga om redovisningen av resursinsatser är det särskilt två punkter, där budgeteringssystemen varierar. Den första gäller hur mycket budgeten skall omfatta i rummet, det »rumsliga omfånget». »En myndighets kostnader», »statens kostnader» och »samhällets kostnader» är exempel på olika omfång.

Den andra punkten gäller omfånget i tid, vilket bl a bestäms av budgetperiodens längd och det antal perioder som beaktas. Vidare blir tidsperspektivet något annorlunda om budgeten avser kostnader eller utbetalningar.

Alternativen gäller alltså omfånget av det perspektiv, i rummet och i tiden, som verksamhetsbeskrivningen i budgeten har.

Tolkningar av begreppet programbudgetering

Ett verkligt budgeteringssystem är inte utformat efter en enda »princip» eller på en enda »punkt» av det slag som uppmärksammats i det föregående. Det är format som en kombination av en rad »utformningselement». Diskussionen av budgeteringssystem avser vanligen sådana kombinationer. Detta bör noteras, när uppmärksamheten nu riktas mot programbudgeteringen.

I detta avsnitt redovisas en preliminär bild av programbudgeteringens innebörd. Beskrivningen utföres och nyanseras av den följande redovisningen av budgeteringsutvecklingen i USA.

Programbudgeteringens innebörd har tolkats mycket olika. Samme författare kan t ex lämna skilda tolkningar vid olika tillfällen. McKean har exempelvis kraftigt ändrat sin bestämning från 1958¹ till 1965². I samma bok kan

förekomma flera olika begreppsbestämningar.³ Anledningen är i sig hedervärd. Termen användes som ett säljande omslag för budgeteringsreformer, vilka upplevs som angelägna. Detta försvårar termens användning för analytiska ändamål men förringar givetvis inte värdet av de reformförslag som framförs.

Roland McKean och Melvin Anshen ger en bild av de allt vidare tolkningar, som gjorts av »programbudgetering».⁴

För en del personer, säger de, är programbudgetering inte annat än en särskild form av budgetuppställning, som redovisar kostnader i mera meningsfulla kategorier, vilka är närmare de verkliga outputs än de nuvarande. För andra är programbudgeten också en budget med längre tidshorisont än vad som nu är brukligt. För ytterligare andra inbegripes dessutom användning av cost-utility analys för bestämning av förhållandet mellan input och output. Slutligen finns det personer som i programbudgeteringen låter ingå också sådana organisatoriska åtgärder som tar sikte på att stödja budgeteringen.

Kärnan i ett programbudgeteringssystem är alltså en uppställning av budgeten efter en programindelning (i någon variant). Till detta fogas ofta en prestationsredovisning. Vidare finns där en strävan att införa en mekanism som ger en öppen och direkt redovisning av flera alternativ (= budgetförslag). Övergång från redovisning av utbetalningar (»kassaprinipen») till kostnader, användning av rullande flerperiodisk budgetering och av systematiska ekonomiska analyser må vara nyttiga och delvis nödvändiga ingredienser i ett sådant system, men deras värde är knappast beroende av om budgeten programindelas eller ej.

Objektsbudgetering⁵

Den offentliga budgeteringen utvecklades sent i USA. Vid 1900-talets början var den fortfarande förhållandevis primitiv. Det är därför naturligt att 1900-talet präglats av en rad reformförsök, vilka delvis också kommit till utförande.

Till de viktigare händelserna ifråga om budgetutvecklingen hör Taft-kommissionens arbete. Det initierades av president Taft 1909, avkastade 1912 rapporten *The Need for a National Budget* och bidrog kraftigt till den budgetlagstiftning, som genomfördes 1921. Denna reform var inriktad på att åstadkomma bl a ett större mått ordning i budgetarbetet, en reglering av olika myndigheters uppgifter och inrättande av en central budgetmyndighet (Bureau of the Budget). Ett klart deklarerat syfte var förbättring av ekonomi och effektiviteten. På vissa håll talades gärna om »business-like» administration. Budgetbyråns förste chef deklarerade vid dess invigning att dess personal kände

¹ Roland McKean, *Efficiency in Government through systems analysis*.

² Kapitel av McKean och Melvin Anshen i David Novick, *Program Budgeting*, 1965.

³ Jfr t. ex. Novicks *Program Budgeting* där varje kapitel inleds med en ny begreppsbestämning.

⁴ Novick, sid. 286.

⁵ Detta avsnitt bygger i huvudsak på J. Burkhead, *Government Budgeting* och Allan Schick, *The road to PPB*, artikel i *Public Administration Review*, 1967.

sin uppgift som att bidra till skattelindringar genom kostnadsreduktioner i förvaltningen.

Denna strävan efter effektivitet eller, måhända rättare, efter kostnadsreduktioner, kom väsentligen att inrikta sig på kameral och politisk kontroll av förvaltningen. Man sökte att skapa ordning genom byråkratisering och betraktade förvaltningens folk som rutinarbetare, som skulle utföra vad politiker hade bestämt, för att uttrycka det schematiskt.

Taft-kommissionen hade mycket starkt opponerat sig mot en objektbudgetering och istället rekommenderat flera funktionella klassificeringar, delvis inriktade på utfört arbete. Dess synpunkter vann dock i detta avseende inte beaktande, och man skapade en objektbudget. Man ansåg att en sådan, vilken inriktade sig på de mest påtagliga elementen, bäst tjänade kontrolluppgiften. Man hade då störst möjlighet att med den tillgängliga, primitiva redovisningen få kontroll över en svag förvaltning.

Helt i överensstämmelse med denna uppfattning inriktades också Bureau of the Budget sin verksamhet helt på rutinkontroller på en snäv basis.

Belysande för problem och opinioner är ett händelseförlopp i New York City. Där fanns en avancerad Bureau of Municipal Research som 1907 framförde förslag som visade intresse för att använda budgeten för policybeslut. I anslutning till detta utarbetades en funktionell budgetklassificering. Utvecklingen tog dock en annan riktning. En observatör noterade: »The trend is unmistakable. The functional classification, primary in 1908 was gradually subordinated to the object classification . . . In 1913, both main object classes and subdivisions (minor objects) were made superior to the functional groupings.»¹

Anledningen till detta skifte är ett behov av effektiv kontroll över förvaltningen, vilket upplevdes som angeläget.

»Budget reform, Charles Beard once wrote, bears the imprint of the age in which it originated. In an age when personnel and purchasing controls were unreliable, the first consideration was how to prevent administrative improprieties. Control was the first item on the reform agenda; all other objectives, comprehensive planning, executive leadership, and functional accounting — were subordinated to this goal.

In the opinion of those who were in charge of the development of a budget procedure, the most important service to be rendered was the establishing of central controls so that responsibility could be located and enforced through elected executives . . . The view was, therefore, accepted, that questions of administration and niceties of adjustment must be left in abeyance until central control has been effectively established and the basis has been laid for careful scrutiny of departmental contracts and purchases as well as departmental work.»²

¹ Återgivet från Schick.

² Schick.

Performance-budgetering

Förvaltningens kvalitet förbättrades efter hand. Likaså förändrades synen på förvaltningen och statsverksamheten överhuvudtaget. New Deal kan härvid betraktas som en vändpunkt. Förvaltningsverksamheten skall inte primärt begränsas men väl drivas effektivt. »Målen» uppfattas fortfarande som givna utanför budgeteringen men verksamheten ses inte som mekaniskt utförd av förvaltningens folk. Dessa kan utföra sina uppgifter olika bra, bättre om de motiveras, t ex genom budgeteringen. – »This new posture focused attention on the problems of managing large programs and organizations, and on the opportunities for using the budget to extend executive hegemony over the dispersed administrative structure.»¹

Budgeteringsutvecklingen sker på flera fronter. En av dem gäller budgetens klassificeringsprinciper. – Idéerna om en funktionell klassificering hade som nämnts kommit till uttryck både i Taft-kommissionens arbete och i budgetarbetet i New York City. Under 1930-talet började de tillämpas på enstaka håll, bl a vid Tennessee Valley Authority (TVA)² och U.S. Department of Agriculture.^{3, 4}

Som ett konkret exempel på budgetutveckling och praxis återges här utdrag av en beskrivning av budgeteringen inom Department of Agriculture.⁵

Budgetering inom Department of Agriculture

»Inom jordbruksdepartementet har man haft en sorts funktionell budgetering långt innan frågan om programbudgetering kom upp inom statsförvaltningen i övrigt. Redan 1907 började man med en viss projektbudgetering, på 1930-talet utvecklades detta till ett verkligt budgetsystem och från 1935 hade man kommit så långt att systemet återspeglades i det tryckta material som överlämnas till kongressen. Fortfarande anses Department of Agriculture ligga relativt långt framme på detta område. Vi skall belysa det amerikanska programbudgetarbetet med några exempel härifrån. Först en summarisk översikt av budgetarbetet inom den skogsförvaltande myndigheten Forest Service som hör till jordbruksdepartementet.

1. Program och budget i Forest Service – ett exempel.

Ett växelspel mellan olika instanser är utmärkande för budgetplaneringen i den federala förvaltningen. I korta drag går det till på följande sätt inom Forest Service.

Till grund för budgetarbetet i Forest Service ligger en tioårsplan som är godkänd av kongressen i princip. Kongressen fattar visserligen årliga beslut om

¹ Schick

² Jfr t. ex. Burkhead, s. 138 ff.

³ Jfr t. ex. A. Henrikson, S. I. Ivarsson och C. Edgren, Rapport om amerikansk programbudgetering, s. 26 ff.

⁴ Andra tillämpningar redovisas i de böcker, som nämnts i not 2 & 3. Jfr också artiklar i Public Administration Review Volume XX, No 2 1960.

⁵ Beskrivningen är hämtad från Henrikson, Ivarsson & Edgren, s. 26 ff.

omfattningen och finansieringen av programmen, men i stora drag följer man tioårsplanen. Från myndigheternas synpunkt anses det i hög grad att ha underlättat samarbetet med kongressen att man har en sådan långsiktig plan till grund för verksamheten.

Programmen inom Forest Service är upplagda efter funktioner och aktiviteter. Inom varje sådan gren har man sedan en uppdelning på kostnadsställen.

Budgetarbetet startar på lokal tid och regional nivå. På grundval av en *Work Load Analysis* gör man upp program och planer för verksamheten under kommande år, uttryckta i fysiska prestationer och arbetskraftsbehov. Den centrala myndigheten Forest Service översätter programmen till kostnadstermen och ger in ett budgetförslag för hela verket till jordbruksdepartementet.

Inom departementet görs så sammanställningen och totalbedömningen av de underställda myndigheternas förslag. Det sker inom en Budget Policy Committee, vars ordförande är jordbruksministern. I budgetarbetet är departementets intresse helt koncentrerat till kostnadernas fördelning på program och man använder sig inte av siffrorna för olika kostnadslag (löner etc).

Departementet översänder nu sitt budgetförslag till presidentens Bureau of the Budget. Det innehåller departementets rekommendationer angående de allmänna riktlinjerna för verksamheten samt den totala kostnaden. Genom detta har departementet inte slutligt bundit sig för fördelningen i detalj på de olika programmen, men väl för budgetens totalsiffra. Ramen är därmed given.

Inom Bureau of the Budget granskas förslagen av Budget Examiners, var- efter ett godkänt budgetförslag förelägges departementet. Därest jordbruksministern inte är nöjd med detta förslag till anslag har han nu endast möjlighet att vädja till chefen för Bureau of the Budget, som utövar presidentens beslutanderätt i dessa frågor.

Härefter följer kongressens behandling av budgetförslaget. Den får ett omfattande material för varje myndighet. En programskrift innehåller en redogörelse för de olika programmen. Där lämnas uppgifter om beräknade prestationer, utvecklingstrender och resultat under närmast föregående period. För Forest Service utgör dessa *Explanatory Notes* en skrift på flera hundra sidor. De är påfallande rikligt illustrerade med bilder, tabeller och diagram för att på ett åskådligt sätt redovisa för kongressen vad som har utförts och håller på att ske ifråga om de olika programmen.

Det är myndigheterna, inte departementet, som erhåller anslagen för att genomföra programmen. Sedan kongressen fattat beslut om anslag är det givetvis nödvändigt för myndigheterna att revidera sina ursprungliga programförslag. Man har då att beakta konsekvenserna för programmen av kongressens eventuella ändringar i budgetförslagen och de övriga nya förutsättningar som kan föreligga. Omedelbart efter kongressens anslagsbeslut åligger det sålunda myndighet inom departementet att inkomma med en plan som visar hur man tänker använda anslagen för sina program. Denna fastställs av departementet.

Även därefter, under löpande budgetår, kan emellertid vissa ändringar göras i programmen. Inom jordbruksdepartementet kan sålunda verkscheferna

själva inom den givna ekonomiska ramen göra sådana omdisponeringar som inte överstiger 10 %. En förutsättning för denna frihet att överföra medel från det ena programmet till det andra är givetvis att man inte därmed bryter några speciella instruktioner för programmen som kongressen kan ha utfärdat. Det bör nämnas att Forest Service, som har en förhållandevis långt genomförd programbudgetering, därigenom också har erhållit en tämligen decentraliserad förvaltning.»

Hoover-kommissionen publicerade 1949 sin rapport *Budgeting and Accounting*, och genom denna kom idéerna om ändrad indelning av budgeten att spridas, tillämpas och så småningom också vidareutvecklas. En väsentlig punkt för en vidsträcktare tillämpning av idéerna blev den lagstiftning som 1950 följde på Hoover-kommissionens förslag.

Kommissionen rekommenderade »that the whole budgetary concept of the Federal Government should be refashioned by the adoption of a budget based upon functions, activities, and projects.» I realiteten var detta ett försök att under en samlande beteckning föra ut budgetprinciper som tidigare hade diskuterats och delvis prövats inom företagen. »To create a sense of novelty, the Commission gave a new label – performance budgeting – to what had long been known as functional or activity budgeting.»¹

Om budgeten heter det: »The Budget shall set forth in such form and detail as the President may determine . . . functions and activities of the Government . . . any other desirable classifications of data . . .» Vidare ges presidenten uttrycklig rätt att föreskriva ». . . contents, order, and arrangement of the proposed appropriations and the statements of expenditures and estimated expenditures contained in the Budget . . .» Av motiven till det framlagda lagförslaget framgår tydligt att det var kongressens avsikt att stimulera en fortsatt utveckling av performance budgeting (House Report No. 2556, 81st Cong., 2d sess.).

En ny översyn gjordes 1955 av den s k andra Hoover-kommissionen. Den uttalade sitt gillande av den utveckling av budgeteringen som skett och rekommenderade att ytterligare åtgärder skulle vidtas i samma riktning.²

Med direkt syfte att särskilja budgetformen från kommande skedes budget karakteriserar Schick budgeten på följande sätt:

»Performance budgeting is management-oriented; its principal thrust is to help administrators to assess the work-efficiency of operating units by (1) casting budget categories in functional terms, and (2) providing work-cost measurements to facilitate the efficient performance of prescribed activities. Generally, its method is particularistic, the reduction of work-cost data unto discrete, measurable units.»

Här finns alltså en betoning på data och mätning, både av kostnader och av arbete. Men perspektivet vid budgeteringen förblir relativt snävt under detta skede. Kontrollen dominerar inte längre men tillkommande element avser vä-

¹ Schick.

² Burkhead, s. 136.

sentligen styrningen mot en större volym utfört arbete och mot lägre kostnad per arbetsenhet. Bedömningar av arbetsvolymens lämplighet och av lämpligheten av att utföra arbetsuppgiften över huvud taget får ringa stöd av budgeteringssystemet. Detta frambringar mera data än tidigare men sorterar inte data så att bedömningarna underlättas. Utöver det rikligare dataflödet inskränker sig stödet åt mera egentlig ekonomisk planering till vackra ord om dess betydelse. Planeringen får utövas vid sidan av budgeteringen. – Som rubrik för skedet kan därför stå »performance budgeting».¹

Utanför budgeteringen utvecklas under detta skede en rad projekt med samma allmänna inriktning på effektivitet. Hoover-kommissionen är en viktig inspirationskälla också på detta område.

Som ett led i en allmän strävan att effektivisera förvaltningen startades 1948 The Joint Financial Management Improvement Program. Det drivs gemensamt av finansministern, chefen för Bureau of the Budget och the Comptroller General, som är chef för Accounting Office. Projektens mål kan karakteriseras av följande strävanden:²

– Att stärka de organisatoriska funktionerna som skall svara för att förvaltningen är inriktad på god ekonomi och effektivt administrerad.

– Att införa en kostnadsbokföring som tillhandahåller de ekonomiska data som behövs för effektiv ledning på alla nivåer.

– Att integrera den ekonomiska planeringen, d v s budgeten med de metoder som tillämpas för redovisning och rapportering av myndighetens verksamhet. Systemet skall stimulera till ekonomisering, möjliggöra värdering av kostnaderna för prestationerna, främja effektiv användning av resurserna och innebära effektiv kostnadskontroll.

– Att införa interna kontrollmetoder som är anpassade till varje myndighets behov. Kontrollen skall innefatta regelbundna och meningsfulla rapporter om det ekonomiska resultatet och om förverkligandet av de uppsatta målen. Lämpliga metoder för intern revision skall också införas.

– Att integrera myndighetens ekonomiska system med redovisningen i statsbudgeten och nationalräkenskaperna. Det enhetliga systemet skall visa den totala statsverksamhetens ekonomiska resultat, finansernas utveckling och kostnaderna för fullgörandet av de olika statliga funktionerna.

Det ligger i sakens natur att ett arbete av detta slag aldrig är »färdigt» och varje år rapporteras i en tryckt skrift genomförda förbättringar och aktuella arbetsuppgifter.

I anslutning till detta allmänt inriktade projekt kan ställas den fortgående förstärkning som sker av den ekonomiska ledningsfunktionen i förvaltningen. Åtgärderna har här inneburit förändring av rekrytering, utbildning samt organisatoriska förändringar. Till de senare hör inrättande av comptrollerbefatt-

¹ Exempel på »performance budgeting» finns beskrivna bl. a. i a.a. av Burkhead, av Henrikson, Ivarsson och Edgren samt i Public Administration Review (Spring 1960). Påfallande är en stark spridning av denna budgetform till större städer i USA. Los Angeles framhålles ofta som ett gott exempel. I Sverige är den närmaste motsvarigheten de budgeterings- och redovisningssystem, som nu är under genomförande för städerna (K-planen).

² 15 Years of Progress. Improvement in the United States Government, 1963.

ningar. Comptrollern svarar närmast mot den svenska ekonomichefen och är en kvalificerad man på hög nivå. Hans uppgifter avser främst budgetering och redovisning, inklusive statistisk rapportering. De kan också innefatta utveckling av andra administrativa system.

Betecknande för denna tendens är på sitt sätt Bureau of the Budget's utveckling. Den startades som en avdelning inom finansdepartementet men överfördes senare till The Executive Office of the President. Kontrolluppgifter av rutinkaraktär tonas efterhand ned och istället vidgas uppgiften att vara presidentens främste rådgivare i budgetfrågor, även av policytyp, och i effektivitetsfrågor. Särskilda avdelningar för Financial Management och Organization and Management inrättas också. — Ytterligare ett steg tas under nästa skede då ett särskilt stabsorgan inrättas för Budget Evaluation.

Bureau of the Budget arbetar också med utvecklingen av tekniker för arbetsmätning. Dess publikationer¹ på området får stor spridning och påverkar utvecklingen starkt.

Till bilden hör också ett formaliserat kostnadssänkingsprogram.² Det startades i mitten på 1950-talet efter andra Hoover-kommissionens rapport (1955) men fick verklig kraft först genom Kennedy-administrationens tillträde. Särskilt efter 1964 bygger programmet på principen om »kostnadspress genom ålägganden». Periodiskt (halvårsvis eller årsvis) skall varje myndighet inge en plan för de kostnadssänkingsprojekt, den räknar med att genomföra under följande period, samt de kostnadsreduktioner detta väntas medföra. Projekten baseras på planer, som gjorts upp för avdelningar och regionala enheter av respektive chef, och som sedan granskats och diskuterats av myndighetens ledning. Man förväntar att dessa planer skall visa väsentliga kostnadssänkningar och vara genomförbara. Planerna sammanställs sedan departementsvis och för hela förvaltningen.

Kvartalsvis åligger det myndigheterna att rapportera i vad mån projekten genomförts och vilka kostnadssänkningar som uppnåts. Rapporterna är uppställda så att de direkt kan jämföras med planerna, och planerna för närmast kommande period ansluter till rapporterna. Liksom planerna granskas de på varje organisatorisk nivå de passerar. Programmets vikt understryks genom uttalanden i vilka presidenten demonstrerar sitt personliga intresse.

I detta system finns inte direkt några anvisningar för hur kostnadssänkningar kan uppnås, endast en press på förvaltningen att uppnå den. Pressen har visat sig så stark att förvaltningsenheterna i stor utsträckning tagit vara på idéer och tekniker till effektivitetsförbättringar, som även tidigare varit tillgängliga men då inte utnyttjats. — Till sitt verkningssätt har alltså detta systematiska kostnadssänkingsprogram stora likheter med performance-budgeteringen.

¹ Work Measurement in Performance Budgeting and Management Improvement, 1950, A Work Measurement System Development and Use (A Case Study) 1950, Techniques for the Development of A Work Measurement System samt Measuring Productivity of Federal Government Organizations, 1964.

² Jfr Henrikson, Ivarsson & Edgren s. 20—25.

Programbudgetering

Argumentering för fortsatt reformarbete

I artikeln *The Lack of a Budgetary Theory* erinrar V O Key om att den ur ekonomisk synpunkt grundläggande budgeteringsfrågan är: On what basis shall it be decided to allocate X dollars to activity A instead of activity B?¹

Key menar att denna fråga väl har blivit diskuterad i principiella former i samband med marginalteoretiska resonemang, men inte omsatts i administrativa procedurer. Det närmaste som uppnåtts är en organisatorisk uppbyggnad, som på sina håll medför att alternativ ställs mot varandra och jämföres på grundval av sina relativa värden.

Key's problem har tagits upp av Verner B Lewis² i samband med då aktuella budgeteringsformer (1952). Han vill understryka att där finns en mängd budgetfrågor som inte kan besvaras i performancebudgeteringens termer, d v s mängden utfört arbete och kostnad per enhet. Sådana data visar visserligen hur många enheter som presterats – men inte hur många som borde ha presterats. De visar vad styckkostnaden är – men inte vad den borde vara. Inte heller ger de något svar i fråga om vilken kvaliteten bör vara.

Lewis' recept är alternativbudgetering och som exempel noterar han att alternativen kan gälla olika verksamhetsvolym, t ex med indextalen 80, 90, 100, 110 och 120.

Denna argumentering för en budgetreform grundad på ekonomiska resonemang fördes vidare inom några grupper. Störst inflytande fick gruppen vid RAND Corporation.³

En av de första RAND-studierna på detta område publicerades 1954 av David Novick, *Efficiency and Economy in Government through New Budgeting and Accounting Procedures*. Den pläderar bl a för programklassificering och redovisning av primära kostnadsdata utan någon godtycklig fördelning. Därigenom skulle möjligheterna skapas för gruppering av data efter flera principer i samband med studier av alternativa utformningar av t ex vapensystem. Vidare publicerade Roland McKean 1958 *Efficiency in Government through Systems Analysis*. Denna studie innehåller framför allt principiella diskussioner av problem vid analyser av komplicerade system i samband med t ex stora investeringar. Principerna visas sedan i tillämpning på bl a budgetering.

Dessa synpunkter kommer igen i en försvarsekonomisk studie 1960 av Charles J Hitch och Roland McKean *The Economics of Defense in the Nuclear Age*. I denna bok pläderas för ett programbudgeteringssystem, som tar upp idéerna från de nyss nämnda studierna. Huvudingredienserna är en

¹ The American Political Science Review Vol. XXXIV, Dec. 1940, s. 1138.

² V. Lewis, Toward a Theory of a Theory of Budgeting. Public Administration Review (Spring 1952).

³ RAND är en fristående, ideell organisation. Den startades 1946 av amerikanska flygvapnet och utför bl. a. ekonomiskt och samhällsvetenskapligt utredningsarbete av långsiktig karaktär.

redovisning i budgeten av kostnader och prestationer fördelade på grundval av programekonomisk analys och flerårsplanering som visar den totala kostnaden för respektive projekt – såväl för utveckling och anskaffning som alla kostnader för användning.

Hitch och McKean sammanfattar sin grundläggande argumentering för detta system på följande sätt: Valet av alternativ bör ses som ett problem om hur man skall få ut mesta möjliga av resurserna utan någon doktrinär inställning i fråga om budgetprinciper. När vi bestämmer försvarsbudgeten bör vi inte vara »need-firsters» – sådana som endast vill se på behovet utan hänsyn till vilka uppoffringar vi måste göra. Inte heller bör vi vara »budget-firsters» – sådana som bara vill se på hur mycket vi har råd till utan hänsyn till hur högt vi värderar försvarets tjänster. Låt oss i stället vara obundna väljare, d v s ändra vår budget och omskapa vårt försvar så länge ändringen förefaller ge mera vinster än vad den kostar. När det gäller att avgöra storleken av försvarsinsatsen är det fel att ställa frågorna Vilket försvar har vi råd med? och Vad är vårt behov av försvar? Den rätta frågan är »How much is needed for defense more than it is needed for other purposes?»

När det gäller klassificeringen av budgeten tar Hitch och McKean upp frågan om lämplig beslutsstruktur, var ett beslut skall träffas. De konstaterar att uppmärksamheten ända upp på kongressnivå i stor utsträckning tas i anspråk av vilka slag av utgifter som görs för försvarets räkning, d v s sådant som underhållskostnader, resekostnader för personal, lokalfrågor etc. Men även om det kan vara viktigt att granska också sådana frågor får de inte undanskymma de större problemen, d v s valet av försvarsprogrammets storlek. Hur hög produktivitet som än kan uppnås inom försvaret återstår dock de viktigaste frågorna: »Should the nation buy larger or smaller national-security programs? Are the last increments to existing programs worth their cost? Would further increments to particular programs be worth more than their cost?»

Kritik av reformförslagen

Mera principiell kritik mot argumenteringen för en programbudgeteringsreform har framför allt kommit från Charles Lindblom och Aaron Wildavsky.¹ Den grundas främst på tvivel om möjligheterna att genomföra en mera ambitiös planering för en så stor och komplicerad organisation som den federala förvaltningen. Den tillgängliga kapaciteten räcker helt enkelt inte till för en tillfredsställande konstruktion av alternativ, beräkning av konsekvenser och värdering av alternativen. Häri finns också en argumentering mot det välfärdsökonomiska element, som ingår i den nyss refererade argumentationen för programbudgetering. – Därför vore det bättre, menar Lindblom, att sänka ambitionsgraden vid budgetplaneringen så att mindre områden penetrerades för sig, utan tanke på samordning med övriga områden. I stället skulle samordning klaras via en »ömsesidig anpassning». Idéen är att samordningsbris-

¹ Jfr särskilt: E. Ch. Lindblom, *Decision-making in Taxation and Expenditures*, s. 295–326. A. Wildavsky, *The Politics of the Budgetary Process*.

ter, som uppträder under verkställighetsfasen skulle rapporteras av de »drabbade» och därigenom ge signaler för rättelse av de otillfredsställande förhållandena. Lindblom påpekar att denna anpassningsmekanism fungerar endast om förändringarna i verksamheten från period till period är små, vilket han menar inte är någon reell nackdel. Informationsunderlaget är någorlunda tillfredsställande endast för sådana mindre förändringar. Vidare måste de olika »intressena» ha representanter, som kan göra sin stämma hörd. – Den senare förutsättningen är uppenbart mera för handen i USA än Sverige.

Intressant är här bl a förhållandet mellan planeringsuppgiftens komplexitet och tillgänglig kapacitet för problemlösning och planering. Detta förhållande påverkas uppenbart av budgeteringssystemets utformning men sannolikt även på andra sätt än som Lindblom antar. Som förut framhållits innebär programindelning av en verksamhet vanligen att denna inte helt följer vissa produktions samband. Genom denna förenkling vinner man bättre möjligheter att hantera beskrivningen och därmed genomföra en integrerad planering. »Programbudgetering» och »traditionell budgetering», den senare då uppfattad så att den kännetecknas av en genomgång av en verksamhet bit för bit, har alltså olika metoder för den nödvändiga förenklingen av planeringsuppgiften.

Av detta framgår också hur beroende budgeteringsutformningen är av tillgänglig kapacitet för planering. Förbättring av hjälpmedel, som exempelvis utrustning och teknik för ADB, kan radikalt förändra budgeteringens förutsättningar.

Budgetering för försvaret

Övergången från diskussion till handling har kommit gradvis. Diskussionen har påverkat praxis, som förändrats steg för steg. En nästan dramatisk övergång till programbudgetering har dock skett på ett håll, inom amerikanska försvarsdepartementet.

Ledningen för det amerikanska försvaret har av tradition varit splittrad. Ett försvarsdepartement »över» de tre försvarsgrensdepartementen skapades 1947, men någon högre grad av samordning uppnåddes dock inte förrän 1961. Försvarsdepartementet var dessförinnan för svagt i förhållande till försvarsgrenarna. I samband med presidentskiftet 1961 tillträdde Robert McNamara posten som försvarsminister. Han önskade en kraftig och enhetlig ledning av försvaret och valde vägen över en reform av budgetering och planering.

Förhållandena för införande av ett programbudgeteringssystem var relativt gynnsamma. Inom försvaret hade under 1950-talet gjorts flera förbättringar av planerings- och budgeteringssystemen. En annan punkt var utvecklingen av robotsystemet Polaris vilket skapade stora, nya anslagsbehov. Från marinens sida ansåg man att Polarisrobotar vid anslagsfördelningen inte skulle jämföras med andra marina enheter och vara med om att dela på marinens totalanslag. De borde i stället jämföras med andra, alternativa insatser för vedergällning inom såväl armén som flyget. Även inom armén, som på vissa områden kände sig tillbakaträngd, gjorde sig liknande tankegångar gällande.

Vidare förfogade man genom RAND över både ekonomisk information rörande försvaret och över förslag till ett nytt planerings- och budgeteringssystem. Arbetet med det nya systemet startade 1961 under betydelsefull medverkan från RAND. En grupp ekonomer med Charles Hitch i spetsen flyttade därifrån till försvarsdepartementet.

Det nya systemet har av Hitch¹ beskrivits som ett försök att integrera »planering» och »budgetering». Tidigare gjordes planeringen väsentligen av militärerna utan beaktande av kostnadssynpunkter. Dessa planer kostnadsberäknades sedan av den civila gruppen i försvarsdepartementet i samband med budgeteringen. Om planerna då befanns vara för kostsamma och alltså måste beskäras gjordes detta utan någon hänsyn till den militära verkan av beskärningen. Planerna lämnade inte några upplysningar om det militära värdet vid alternativa utformningar av dessa. Att detta uppfattades som högst otillfredsställande är givet.

Grunden för integreringsförsöket blev ett klassificeringssystem, som identifierar cirka 1 000 programelement (i huvudsak förbandsenheter eller motsvarande), vilka sedan sammanförs till för närvarande nio huvudprogram:

1. Strategic Retaliatory Forces
2. Continental Defense Forces
3. General Purpose Forces
4. Airlift and Sealift
5. Reserve and Guard
6. Research and Development
7. General Support
8. Retired Pay
9. Military Assistance

Dessa huvudprogram spelar dock mindre roll. De används i huvudsak för presentationer utanför försvarsdepartementet; för planeringsarbetet är det programelementen, som är de väsentliga.

Programelementen används alltså för att beskriva försvarets struktur. De utgör byggstenar vid den militära planeringen, d v s planerna anger programelementens (förbandens etc) innehåll (utrustning, bemanning etc) och militära egenskaper. För respektive element beräknas också kostnaderna. Dessa uppgifter beräknas och redovisas för flera år framåt. Man har en översiktsplanering på åtta år, men i övrigt avser alla planer ett femårsperspektiv.

Man har alltså skapat en stor modell av försvaret. Modellens omfång har gjort det naturligt att använda ADB. Modellen används för beräkning av bl a kostnaderna för alternativa utformningar av försvaret. Dessa ställs mot de stridsekonomiska värden som, förmodligen i huvudsak utanför modellen, beräknas för respektive alternativ. Man har därigenom möjligheter att jämföra olika handlingsalternativ (t ex vissa kombinationer av vapensystem) med avseende både på militärt värde och kostnader.

Genom att man har modellen upplagd för ADB har man praktiska möjlig-

¹ C. Hitch, Decision-Making for Defense. 1965.

heter att göra kostnadssammanställningar efter flera, parallella indelningsgrunder. En sådan följer »huvudprogrammen», en annan försvarets anslag, nämligen:

- Forskning och utveckling
- Uppförande av militära anläggningar
- Uppförande av bostäder
- Materielanskaffning
- Löner till militär personal
- Löpande verksamhet och underhåll
- Civilt försvaret
- Militär hjälp till andra länder
- Självfinansierade enheter

Försvarets externa budget, den som används utanför försvarsdepartementet, är alltså uppställd efter en blandad objekts- och funktionsgrund. Budgetbesluten i kongressen avser dessa kategorier, men kongressledamöterna har tillgång till åtminstone viss information om huvudprogrammen. Anledning till denna ordning uppges vara att kongressutskottens medlemmar »kan» försvaret i de äldre kategorierna och inte önskar någon ändring.

För att komplettera bilden av systemet, vilket som nämnts kallas ett Planning-Programming-Budgeting-system, kan noteras att ekonomiska analyser utföres i mycket stor omfattning, bl a för att förbättra den primära kostnadsinformationen och de stridsekonomiska beräkningarna. Planerna aktualiseras löpande, bl a sker en generell omvärdering av den femåriga programplanen tre gånger om året. Planeringsarbetet är alltså omfattande. Däremot bygger det inte på särskilt komplicerade eller sofistikerade analytiska metoder. – De bakomliggande ekonomiska principerna har tidigare skisserats.

Den omedelbara verkan av detta system är ett starkt förbättrat informationsunderlag för försvarsplaneringen. Detta har bl a inneburit att högsta försvarsledningen fått ett grepp om försvaret, som den tidigare saknat. Förutsättningarna för en närmare samordning mellan olika delar av försvaret har förbättrats liksom den tidsmässiga samordningen, t ex av utvecklingsarbete i förhållande till anskaffningsbehov. Man får rimligen räkna med att detta också medfört ökad effektivitet, men dess storlek är omöjlig att beräkna, eftersom man saknar ett alternativ för en rimlig jämförelse.

Till denna beskrivning må fogas följande kommentarer. Systemet är starkt inriktat på planering på hög nivå, främst departementsnivå, och de kategorier man därvid använder överensstämmer åtminstone inte helt med de kategorier, som används för att styra verksamheten.

De programelement man använder är output-orienterade men kan knappast sägas följa någon indelning av mål på högre nivå. Systemets faktiska utformning stämmer på denna punkt inte med de gängse karakteriseringar som bl a systemets konstruktörer har lämnat av det. Vidare må noteras att det förefaller som om den operativa planläggningen inte utföres inom modellens ram.

Att döma av tillgänglig information sker alternativbedömningar inte i nå-

gon större utsträckning i budgetens kategorier. För dessa bedömningar, som utföres i betydande utsträckning, används andra, tillfälliga grupperingar. Men dessa bedömningar görs inte som partiella kalkyler, åtminstone inte utslutande, utan som totalkalkyler, där programmodellen fungerar som räkneschema. Man skulle därför kunna påstå att PPB-systemet i försvarsdepartementets version väl är ett planeringssystem men inte ett budgeteringssystem.

PPB-systemet i den federala civilförvaltningen

Under de första åren av 1960-talet började man komma till insikt om att budgeteringen kunde användas även för bestämning av omfång och riktning av förvaltningsverksamhetens mål. Ett viktigt steg var de undersökningar ett kongressutskott genomförde 1963 angående *The Federal Budget as an Economic Document*. Dessa visade liksom samtidigt utförda flerårsprojektioner av de federala utgifterna, att man med existerande skattestruktur inom några år skulle få medel till fri disposition, för skattelättnader eller för utvidgning av den federala verksamheten.

Rådande budgeteringssystem var knappast lämpligt för denna typ av planering. Ett nytt system eller, egentligare, en utveckling av systemet behövdes. PPB-systemet i försvarsdepartementet visade ett exempel på en tänkbar väg. I augusti 1965 deklarerade presidenten att ett nytt »very revolutionary system of planning and programming and budgeting» omedelbart skulle börja introduceras inom hela den federala förvaltningen.¹

Arbetet med att införa det nya systemet påbörjades omgående. Det leddes av the Bureau of the Budget, som för uppgiften bl a förvärvat en grupp nyckelpersoner från RAND. Efter de direktiv som Bureau of the Budget utfärdade skapades hos alla myndigheter särskilda stabsenheter för utvecklingen av budgeteringssystemet inom respektive myndighet.

Systemet uppvisar stora likheter med försvarsdepartementets PPB-system. Det har programindelning, kostnads- och prestationsredovisning, syftar till alternativbudgetering, är upplagt för flerårsbudgetering och skall inbegripa ekonomiska analyser av cost-benefit-karaktär.

Skillnaderna är emellertid också mycket väsentliga. Programindelningen har t ex en mera direkt inriktning på »mål». Programmen är inte element i någon ekonomisk förvaltningsmodell svarande mot försvarets. Systemet har därför kommit att bli mera av ett egentligt budgeteringssystem, där alternativbedömningar förutsättes ske vid budgetplaneringen.

Arbetet med den budget, som presenterats i januari 1967, har bedrivits efter det nya systemet, men erfarenheterna från dess tillämpning är givetvis ytterst preliminära. Mottagandet av systemet i förvaltningen synes ha varit övervägande positivt. Man kan också konstatera att systemet i sitt initialskede är

¹ Vid denna tidpunkt fanns i korrektur en RAND-studie redigerad av Novick, *Program Budgeting*, vilken som syfte hade att propagera för införande av ett sådant system. Boken beskriver principiellt programbudgeteringens idéer, utformning och verkan samt diskuterar problem vid genomförande och administration av ett sådant system. Dessutom visar den med exempel från sex områden några aktuella och potentiella tillämpningar av programbudgetering.

upplagt för planering, inte för styrning, och för planering på främst departementsnivå.

Programbudgeteringens innebörd — sammanfattande synpunkter

Nuvarande budgeteringssystem bärs upp av idéer som i stor utsträckning funnits med i budgeteringsdiskussionen under mycket lång tid. De har gradvis vunnit insteg i praxis, i huvudsak i anslutning till en fortgående utveckling av bl a administrativ metodik och utrustning, av förvaltningens omfattning och kvalitet samt inte minst av uppfattningen om den offentliga verksamhetens roll.

Nuvarande budgetering i USA:s federala förvaltning kan betecknas som programbudgetering, och som en uppsummering av hittillsvarande utveckling skall grundragen i dess utformning och verkningssätt skisseras.

Utgångspunkten är principerna för klassificering av budgetens poster. Basen för programbudgetering är en klassificering av output med sikte på verksamhetens mål. Därigenom erhålles i första hand en grund för beskrivning och mätning av output. Denna har inom budgeteringssystemet använts för redovisning av typ och mängd av »utfört arbete», samt på en högre nivå av prestationer och måluppfyllelse.

Klassificeringen av output är emellertid inte i och för sig kärnan i programbudgeteringen. Det är i stället att verksamheten i enlighet med denna outputklassificering indelas i segment, vilka kallas program. Denna programindelning används sedan som grund för uppdelning av resurser, alltså av anslagsmedel och kostnader. För varje program kan sålunda redovisas information om både resursinsatser och prestationer. Med hänsyn till de långsiktiga verkningarna av ett beslut redovisas ofta informationen för flera framtida budgetperioder — t ex upp till 5 år.

Det amerikanska PPB-systemet siktar ett steg längre, nämligen till redovisning och information om resursinsatser och prestationer för olika, alternativa verksamhetsvolymmer. Vanligen är det fråga om marginella avgöranden där skillnaden mellan alternativen kanske utgör 10 % av ett programs omfång. Vid programbudgetering kan de aktuella alternativen ställas mot varandra för direkt jämförelse av vad de väntas ge och kosta.

Programbudgeteringen är alltså ett hjälpmedel för systematiska bedömningar av verksamhetsprogram och avvägningar mellan dessa. Besluten kommer att grundas på förväntade resultat i de avseenden, som man vid konstruktionen av budgeteringssystemet funnit relevanta.

Programbudgeteringen kan anpassas till olika nivåer inom förvaltningen. Budgeteringssystemet kan alltså utformas så att det kan vara till hjälp inte endast för ledningen på högsta nivå utan även för ledningen av regionala enheter, avdelningar och byråer. Förutsättningarna för att en sådan budgetering skall vara meningsfull är dels att vederbörande har en viss handlingsfrihet och alltså kan inverka på verksamhetens utformning och dels att denna utformning inte är självklar.

Den färdiga budgeten styr verksamheten under budgetperioden genom att ange förutsättningar i en rad avseenden. Genom programbudgeten ställs ekonomiska resurser till förfogande för bestämda ändamål. Vidare anges mål samt förväntade prestationer och kostnader.

Genom att resurserna anslås till program (ändamål), eventuellt på flera nivåer, men inte bindes till visst utgiftsslag, t ex personaltjänster, ökar möjligheterna att anpassa verksamheten till de aktuella förutsättningarna. Förbättrad hushållning med givna resurser kan vinnas genom att irrelevanta bindningar avlägsnas.

»Anslagstänkandet» torde vid programbudgetering reduceras. Den direkta redovisningen av kostnader och prestationer för varje verksamhetsprogram uppmuntrar till ekonomiskt tänkande och en stark målinriktning av handlandet.

Vid programbudgeteringen sker en uppföljning av budgeten genom jämförelser mellan faktiska och beräknade kostnader och prestationer. Genom denna uppföljning förbättras efter hand det informationsunderlag, som användes vid planeringen. Man kan vidare räkna med att vetenskapen om denna efterhandsjämförelse kommer att stimulera både planeringen och utförandet av respektive verksamhetsprogram.

Detta ger anledning till att betrakta programbudgeteringen som en ytterst väsentlig och värdefull form av budgetering för offentlig förvaltning. Men den bör inte uppfattas som någon slutform.

Hittillsvarande utveckling kännetecknas av en gradvis ökad roll för budgeteringen som administrativt instrument. Stadier i detta förlopp representeras av budgetering för kontroll (objektsbudgetering), budgetering för press på arbetsinsatser (performance budgeting) och budgetering för bedömning av alternativa verksamheter (programbudgetering).

Fortfarande ger emellertid budgeteringssystemet endast begränsad vägledning för en egentlig planering eller problemlösning vid budgetuppställandet. Detta gäller främst frågan hur handlingsalternativ skall byggas upp men också till viss del hur handlingsalternativ skall bedömas. Vissa linjer för principiell behandling av detta område börjar nu skönjas och nästa led i budgeteringsutvecklingen kan bli budgetering för planering i egentlig mening.

Avslutningsvis må framhållas att erfarenheterna från USA också visar att budgeteringens utformning och därmed dess värde är beroende av flera samverkande faktorer. Vid sidan av de handlingsregler, som ger budgeteringssystemet dess karaktär, krävs regler för rutiner vid budgetarbetet. Tillgången till utrustningshjälpmedel är väsentlig, likaså organisationen både för det löpande budgetarbetet och för utvecklingsarbetet. Vidare spelar urval och utbildning av personal stor roll. – Vid förändring av ett budgeteringssystem behöver alla dessa faktorer uppmärksammas. Framför allt är en omfattande personaltjänst utbildning nödvändig vid varje mera betydande förändring.

Vidare har man att göra med en fortgående utveckling av budgeteringen. Utvecklingsarbetet blir en närmast ständigt uppgift som behöver stöd och stimulans t ex genom att förläggas till särskild organisatorisk enhet.

KAPITEL 6

Förslag om programbudgetering

Syftet med detta kapitel är att diskutera den principiella utformningen av myndigheternas budgeteringssystem vid tillämpning av programbudgetering i svensk statsförvaltning.

För framställningen i kapitlet gäller de avgränsningar som gjorts i kapitel 2. Diskussionen kommer sålunda inte att gälla varken försvaret eller de affärsdrivande verken. I enlighet med utredningens uppdrag kommer budgeteringen vidare att ses först och främst som ett administrativt hjälpmedel för myndigheterna. Myndigheternas budgetering kan dock inte behandlas isolerat från det statliga budgetsystemet i övrigt. I den följande framställningen behandlas därför samordningen med statsbudgeten i den mån myndigheternas planering och styrning av den egna verksamheten påverkas härav.

Budget och budgetering kommer att användas i den betydelse som närmare preciserats i kapitel 5. Detta innebär bl a att kostnadsredovisning och prestationsredovisning samt rapportsystem betraktas som delar av budgeteringssystemet. Utformningen av redovisningen och rapportsystemet skall emellertid utförligt behandlas i särskilda kapitel varför framställningen i föreliggande kapitel på dessa punkter begränsats.

Diskussionen i detta kapitel kommer att uppdelas i fem avsnitt och följer i huvudsak kronologiskt de olika faserna i den statliga budgetcykeln.

Först behandlas myndigheternas budgetplanering fram till upprättandet av petita. Frågeställningen i detta avsnitt blir hur budgeteringen kan utnyttjas för att underlätta och förbättra myndigheternas egen planering.

Nästa fråga som tas upp gäller det underlag som myndigheterna skall tillhandahålla för statsmakternas planering, d v s petita och de långtidsbedömningar som redovisas i samband med anslagsäskandena. Med statsmakternas planering avses då inte bara Kungl Maj:ts och riksdagens beslutsfattande utan också den planering, som sker på departementsnivå.

I de två följande avsnitten behandlas budgeteringen som medel för dels statsmakternas styrning av myndigheternas verksamhet under budgetåret, dels verksamhetens styrning av den egna verksamheten.

Slutligen diskuteras analysen av budgetutfallet, d v s den sista fasen i budgetcykeln, som skall ge underlag för planeringen i följande budgetcyklar.

En kort sammanfattning av utredningens viktigaste förslag ges sist i kapitlet.

Budgetplaneringen inom myndigheterna

Ett av programbudgeteringens väsentligare syften är att skapa fastare former för planeringen inom myndigheterna. Det är därvid viktigt att försöka skapa sådana rutiner för budgetarbetet att det på ett naturligt sätt koordineras med verksamhetsplaneringen. Budgeteringen skall därför anknyta till den rutin för det årliga petitaarbetet som myndigheterna redan är väl förtrogna med. Här skall i korthet beskrivas den metod för planeringen inom myndigheterna som utredningen föreslår och som därefter skall diskuteras mera i detalj.

Budgetcykeln

Planeringen inom myndigheten avses, efter införande av programbudgetering, normalt börja tidigt på kalenderåret med att verksamheten utfärdar allmänna direktiv för budgetarbetet till underställda chefer. Varje chef upprättar ett budgetförslag för sitt ansvarsområde. Denna planering skall ske med olika långt perspektiv. I första hand planeras för den verksamhet som skall ske under det budgetår som börjar 1 juli samma år (budgetår 2). Detta är avsett att vara en detaljerad planering som skall resultera i en av verksamheten fastställd intern budget. Samtidigt med denna planering vidgas perspektivet till att avse också planering för det därpå följande budgetåret (petitaåret, år 3) samt långtidsplanering i den mån den budgetansvarige har möjligheter att planera på så lång sikt.

De budgetförslag som upprättas för olika ansvarsområden inom myndigheten (byråer, avdelningar, sektioner etc) granskas och fastställs av verksamheten före det nya budgetårets ingång. Vidare hämtar verksamheten ur budgetförslagen underlag för de anslagsäskanden som myndigheten skall inge senast den 1 september. Dessa äskanden avser år 3, men planerna omfattar även de därpå följande fyra åren vilka ingår i den långsiktiga statliga planeringen.

Utmärkande för den här beskrivna planeringscykeln är att var och en av de budgetansvariga cheferna inom myndigheten har att för sin verksamhet årligen upprätta ett budgetförslag. Detta innehåller en planering med tre olika perspektiv, dels det kortsiktiga för det instundande budgetåret, dels för petitaåret och dels för den långsiktiga utvecklingen.

Den procedur som en budget genomlöper, från det första förslaget till den slutliga redovisningen, illustreras i figur 6: 1. Den visar hur budgetförslagen från avdelningarna eller motsvarande enheter inom en myndighet sammanställs till myndighetens petita, överarbetas i departementen och ingår i statsverkspropositionen. Efter riksdagens beslut om anslag utfärdar Kungl Maj:t regeringsbrev till myndigheterna. På grundval härav kan myndigheterna fastställa en definitiv intern budget för verksamheten under kommande budgetår.

Budgetarbetet skall innebära en grundlig genomgång och prövning av omfattningen och inriktningen av myndigheternas verksamhet i syfte att nå en ökad effektivitet. Det budgetförslag som blir resultatet av detta arbete skall

BUDGETFÖRSLAG

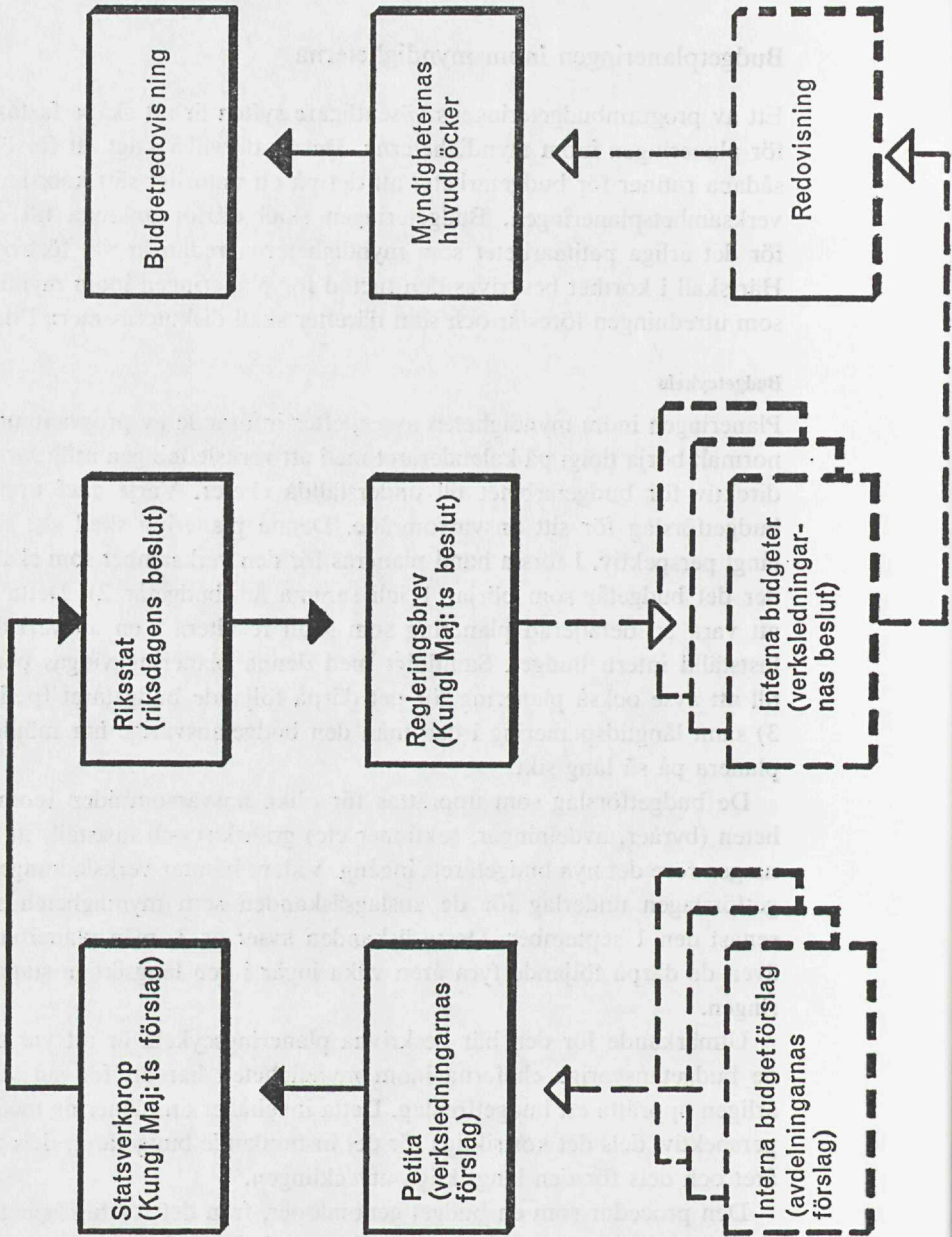
FASTSTÄLLDA BUDGETER

BUDGETUTFALL

RIKSDAG

DEPARTEMENT

MYNDIGHETER



vara målinriktat, d v s innehålla preciseringar av vad man avser att utföra och vilka resurser man beräknar behöva för detta. För att budgetarbetet skall få denna inriktning bör budgeten utformas enligt följande huvudprinciper:

1) Budgetens poster hänföres till verksamhetsprogram som direkt anknyter till verksamhetens ändamål. Ändamålen skall så långt möjligt motsvara de uppgifter som det enligt givna instruktioner åligger myndigheten att utföra.

2) Budgeten anger de prestationer som beräknas åstadkommas inom varje program, om möjligt i kvantitativ form.

3) Budgeten anger beräknade kostnader för varje program och om möjligt beräknade kostnader per prestationsenhet.

4) Budgeten grundas på systematisk bedömning av olika handlingsalternativ med beaktande av alternativens förväntade prestationer och kostnader.

Budgeteringssystemet skall inbegripa en redovisning av utfallet av budgetens poster (efterkalkyl). Vid myndigheterna skall sålunda inrättas en kostnadsbokföring, som utvisar kostnadernas fördelning dels på ansvarsområden, dels på program och eventuellt på prestationsenhet. Möjligheter skall också finnas att ur redovisningen eller genom löpande statistik följa upp den faktiska prestationsvolymen.

Motiv för förslaget

Förutsättningen för att introducera ett programbudgetsystem inom myndigheterna är att det kan förväntas leda till en förbättrad effektivitet. Systemet skall med andra ord bidra till att de tjänster myndigheterna tillhandahåller kan framställas till lägre kostnader än vad fallet skulle vara utan programbudgetering. Effektivitetsförbättringen kan också i enlighet med den tidigare givna definitionen av effektivitetsbegreppet komma till uttryck i mer ändamålsenliga tjänster som ger ett högre måluppnående i förhållande till kostnaderna.

Som framhållits i kapitel 5 kan ett budgeteringssystemets verknings sätt inte bara bedömas på grundval av dess utformning. Vilket resultat man uppnår genom systemet blir bl a beroende av förmågan och viljan att utnyttja detta, främst hos verksamheten. Utredningen skall emellertid i det följande ange i vilka avseenden som det skisserade programbudgetsystemet i stort kan tänkas gynnsamt påverka myndigheternas planering och därmed effektiviteten i verksamheterna.

Ett budgeteringssystem som avspeglar den organisatoriska uppbyggnaden av myndigheterna nödvändiggör klart angivna ansvarsförhållanden. För alla kostnader kommer på detta sätt alltid att finnas en kostnadsansvarig och riskerna för att vissa verksamhetsområden blir förbisedda vid planeringen bör bli små. Genom att sprida planeringsarbetet till olika nivåer bör också de kunskaper och initiativ som finns ute i organisationen kunna tas tillvara.

Budgetens programindelning och prestationsberäkningar kommer att betona verksamhetens syften. Detta torde bidra till en noggrann prövning av olika aktiviteter och projekt mot bakgrund av de för verksamheten uppställda målen. Kostnadsberäkningarna medför också att myndigheterna vid prövningen

av olika prestationers angelägenhet inte kan undgå att beakta de uppföringar, som framställningen av prestationerna innebär.

Planering innebär att val träffas mellan olika handlingsalternativ. De löpande beräkningarna av programmens kostnader och prestationer som programbudgeteringen förutsätter är avsedda att minska riskerna för val av ekonomiskt ogynnsamma handlingsalternativ. Budgetberäkningarna kan vidare väntas öka benägenheten till kostnadskalkylering även vid andra tillfällen än vid budgetplaneringen.

En av budgeteringssystemets viktigaste uppgifter är att ge incitament till att söka nya och effektivare handlingsalternativ. Genom hopknytningen av prestationer och kostnader kommer myndigheterna att ur redovisningen kunna hämta uppgifter, som visar hur produktiviteten utvecklas på skilda verksamhetsområden. Särskild uppmärksamhet kan härigenom ägnas sådana verksamheter där utvecklingen bedöms som otillfredsställande.

Det nuvarande statliga budgetsystemet har utformats för statsmakternas styrning av myndigheternas verksamheter och inte för att utgöra ett planeringshjälpmedel för myndigheterna själva. Anslagen och anslagsposterna bestämmer utformningen av redovisningen och avgör därmed i stor utsträckning vilka informationer, som myndigheten erhåller för att bedöma de ekonomiska konsekvenserna av verksamheten. Detta innebär i många fall att myndigheterna inte endast saknar ett relevant informationsunderlag för de beslut man har att fatta utan också att de i vissa fall kan förledas till ett oekonomiskt handlande. I situationer där det t ex gäller att besluta om produktion i egen regi eller köp av varor eller tjänster utifrån blir beräkningar som endast omfattar utgifter för löner och omkostnader missvisande eftersom ingen hänsyn då tas till indirekta personalkostnader m m. Detsamma blir också fallet när det gäller anskaffning av tekniska hjälpmedel av olika slag. Informationer om vad ett kapitalföremål kostar i inköp säger inte något om den verkliga kostnaden för utnyttjandet av tillgången i fråga. Ser man endast till de utgiftsmässiga konsekvenserna som de framkommer i myndigheternas nuvarande budgetberäkningar blir följderna kanske att handlingsalternativ väljs som ur kostnadsynpunkt är mindre fördelaktiga än andra övervägda alternativ. Angelägenheten att undvika sådana negativa effekter av nuvarande budgetsystem utgör enligt utredningens mening ytterligare ett motiv för att införa programbudgetering på myndighetsnivån.

Budgetens programindelning

Ett program kan definieras som en plan över kostnader och prestationer för en verksamhet som syftar till att uppnå ett angivet mål. Eftersom en myndighets hela verksamhet ofta har ett i stort sett gemensamt ändamål kan denna enligt definitionen omfattas av ett och samma program. Vid statsmakternas planering kan en så grov programindelning många gånger antas vara tillfyllest men den ger inte praktiskt användbara avgränsningar för myndighetens budgetplanering. Programindelningen måste där drivas längre. Som minimikrav

bör gälla att budgeten skall utvisa de olika uppgifter, som ålagts myndigheten att utföra.

Några generella anvisningar för programindelningen kan knappast ges med tanke på den starkt varierande inriktning och omfattning som myndigheternas verksamheter har. Utredningen skall emellertid i det följande ange några huvudprinciper som bör gälla vid utformningen av myndigheternas programbudget samt ge några konkreta exempel från de myndigheter där utredningen gjort särskilda studier.

- Varje verksamhet som leder till en slutprestation, d v s en tjänst eller vara som myndigheten tillhandahåller åt personer eller organisationer utanför myndigheten, bör om möjligt omfattas av ett program. Förutsättningen är att verksamheten har en sådan omfattning att den kan tillmätas betydelse i planerings- och kontrollsammanhang.

- Verksamhet som resulterar i intäkter, d v s där tjänster eller varor säljs till utomstående, bör behandlas som separat program.

- Verksamhet vars resultat är svårt att mäta, t ex forsknings- och utvecklingsarbete, skall hållas åtskild från övriga program.

- Myndighetens centrala administration, som utgör samkostnad för hela verksamheten, bör behandlas som särskilt program.

- Investeringar på drift- och kapitalbudgeten skall betraktas som särskilda program. Utnyttjandet av investeringsobjekten för utförandet av övriga program beaktas då i form av avskrivningskostnader. För myndigheter med betydande investeringar i anläggningar och materiel kan i vissa fall inrättas en särskild kapitalfond av det slag som förekommer vid vägverket och sjöfartsverket. Kapitalfondens verksamhet bör då utgöra ett särskilt program med uppdelning på löpande drift och underhåll samt investeringsverksamhet. Dess kostnader påförs sedan driftbudgetens program så att totalkostnader för dessa erhålles.

- Medel för utbetalning av bidrag till utomstående bör särskiljas från kostnaderna för myndighetens verksamhetsprogram eftersom dessa medel inte utgör kostnader för verksamheten.

Hur programindelningen i praktiken kan utformas framgår av följande exempel:

Statskontoret är en av de förvaltningsmyndigheter vilkas slutprestationer är svåra att definiera och mäta. Programindelningen återspeglar den beskrivning av verksamhetens inriktning som finns i myndighetens instruktion. Den verksamhet som statskontoret år 1965-66 hade att utföra indelades i följande fem program:

- Rationaliseringsverksamhet
- Utbildningsverksamhet
- Datamaskindrift
- Fond- och kameralförvaltning
- Gemensam administration

Beträffande rationaliseringsverksamheten redovisas större utredningsupp-

drag härutöver som separata program. En uppdelning av programmen sker vidare efter ansvarsområden. Detta gäller även de övriga myndigheter för vilka förslagen till programindelning här kortfattat återges.

Statens bakteriologiska laboratorium bedriver till en del affärsmässig verksamhet i den meningen att ersättning uppbärs för utförda prestationer. Programbudgeten har därför uppdelats i tre delar:

- I Självbärande verksamhetsgrenar
- II Anslagsfinansierade verksamhetsgrenar
- III Investeringar

Verksamheten inom avsnitt I kan betraktas som en tillverknings- och försäljningsrörelse och omfattar preparatframställning, diagnostik, forskning i anslutning därtill samt försäljning av inköpta preparat. Dess slutprestationer kan definieras och mätas och likartade prestationer sammanfördes till program på följande sätt:

1. Diagnostik (med ytterligare uppdelning i program för bakteriologisk, virologisk resp immunologisk diagnostik)

KRIMINALVÅRD	CENTRAL ADMINISTRATION	LAG- OCH UTREDNINGSBYRÅN	
		KANSLIBYRÅN	
		SOCIALBYRÅN	
		ARBETSBYRÅN	
		ALLMÄNNA KRIMINALREGISTRET	
	ANSTALTSVÅRD	ADMINISTRATION	
		FÖRVARING	KOSTHÅLL
			BEKLÄDNAD
			BEVAKNING
			SJUKVÅRD
			EGNA TRANSPORTER
			LOKALER
		ARBETSDRIFT	ÖVRIG FÖRVARING
			VERKSTADSINDUSTRI
			BILREPARATIONER
			SKYLTINDUSTRI
			ETC
		BEHANDLING	PSYKIATRISK BEHANDLING
			PSYKOLOGISK BEHANDLING
	FRITIDSVERKSAMHET		
ÖVRIG BEHANDLING			
FRIVÅRD			
NÄMNDER M M			

Fig. 6: 2. Exempel på programindelning vid en myndighet

2. Produktion (bakteriologisk produktion, virologisk produktion resp produktion av hjälpprodukter)

3. Försäljning av inköpta preparat

Inom avsnitt II, som omfattar forskning inom nya sjukdomsområden, epidemiologi m m, är verksamheten ej avsedd att vara självbärande och dess prestationer är svåra att kvantifiera. Följande programindelning gjordes:

4. Forskning

5. Epidemibekämpning

6. Övrig verksamhet

Utöver dessa sex program tillkommer investeringprogram, avseende inredning och utrustning, t ex inköp av teknisk apparatur. Dessa kostnader skall i princip genom avskrivningar belasta programmen i avsnitt I och II ovan.

Kriminalvården bedriver ett stort antal verksamheter av varierande slag. Den programindelning som utredning skisserat i sitt utkast till budgetsistem är som figur 6: 2 antyder avsedd att tillgodose kraven på olika planeringsnivåer.

Innan programbudgetering införs inom en myndighet är det nödvändigt att göra en ingående undersökning av dess organisation och arbetsrutiner med syfte att bli utvälja logiskt lämpliga program och att om så erfordras vidta organisatoriska förändringar för att få organisationen att ansluta till programmets verksamhetsflöde. Detta kan vara nödvändigt för att uppfylla önskemålet att få klara gränser mellan de budgetansvariga chefernas ansvarsområden. Man måste räkna med att programindelningen kan behöva förlöpande omprövas allteftersom verksamheten inom myndigheten förändras.

Som framgått ovan kommer flera underindelningar av program bli aktuella vid vissa myndigheter. Utredningen har emellertid undvikit att införa begrepp som t ex huvudprogram eller delprogram. Följden av detta skulle bli att man i olika sammanhang fick tala om delprogram till delprogram etc. Eftersom man under alla omständigheter måste klargöra vilken verksamhet, som programmen gäller, synes särskilda benämningar för program på olika nivåer heller inte erforderliga.

Programmets avgränsning i tiden

Ovan har behandlats indelningen i program av en myndighets verksamhet vid en given tidpunkt. I begreppet program ligger emellertid även en tidsaspekt. Programmen skall utgöra planer för myndighetens verksamhet. I regel pågår verksamheten i fråga under en längre period eller kontinuerligt utan given framtida tidsgräns. Hur långt fram i tiden planeringen för sådana program bör sträcka sig torde i princip få avgöras från fall till fall beroende dels på möjligheten att göra prognoser beträffande utvecklingen av verksamhetens förutsättningar, dels på hur långt fram i tiden väsentliga konsekvenser av beslut rörande verksamheten sträcker sig. I budgeteringssystemet skall som tidigare nämnts inrymmas en regelbunden långsiktplanering omfattande ett bestämt antal budgetår – budgetåren 3 t o m 7. Det kan då vara lämpligt att

schablonmässigt göra motsvarande tidsavgränsning för sådana program som ej har en given kortare eller längre tidslängd.

Investeringskalkyler

Förslag till program som innebär investeringar skall motiveras med bla investeringskalkyler. För rangordningen och valet mellan alternativa investeringsförslag är det nödvändigt att investeringskalkylerna är enhetliga i fråga om vilka faktorer som beaktas och hur detta sker. För att nå denna jämförbarhet är det väsentligt att enhetliga formulär för investeringskalkyler används inom myndigheten och, för de investeringsförslag som bifogas petita, inom statsförvaltningen i dess helhet.

Några lönsamhetskalkyler (intäkter minus kostnader) kan i allmänhet inte uppgöras inom förvaltningsverksamhet. Såväl enkla »pay-off»-beräkningar som kalkyler över förväntad internränta förutsätter affärsmässig verksamhet. Vid investeringar är det emellertid väsentligt att klargöra inte endast vad dessa kostar i anskaffning utan också vad de årliga kostnaderna blir för utnyttjandet av tillgångarna ifråga. Genom att ställa dessa kostnader mot de prestationer som man med hjälp av investeringarna vill uppnå får man underlag för en bedömning av olika projekts ekonomiska försvarbarhet.

Utredningen föreslår med anledning av ovanstående att för varje investering anges dels kostnaderna för investeringen såsom sådan, i förekommande fall fördelade över flera år, dels kostnaderna för investeringen i användning, innefattande såväl avskrivningar och ränta på det investerade kapitalet som de ytterligare kostnader som beräknas för användningen av det planerade investeringsprojektet.

Exempel på investeringskalkyl

Anskaffning: Stationsvagn för persontransporter
Anskaffningskostnad: 28 000 kr
Avskrivningstid: 5 år
Kalkylräntefot: 6 %

Årliga driftutgifter:

Löner	8 000:—
Drivmedel	5 500:—
Underhåll och reparationer	2 500:—

Övriga kostnader:

Pensioner m m	1 700:—
Avskrivningar	5 600:—
Räntor	840:—

Summa årlig kostnad 24 140:—

Beräknad körsträcka per år	50 000 km
därav transporter	35 000 km
Kr/transportkm	0,69
Beräknat antal personer i genomsnitt per transport	3
Kr/persontransportkm	0,23

Budgetarbetets förlopp

I det följande skall utredningen försöka ge en principiell skiss av hur budgetplaneringen bör bedrivas hos en myndighet som infört programbudgetering. Till utförandet av programbudgetering, d v s uppställande och utnyttjande av programbudgeten, bidrar flera ekonomi-administrativa funktioner inom myndigheten i olika faser av budgetcykeln. Dessa funktioner kan betecknas som budgetarbete, kostnadsredovisning, prestationsredovisning, rapportering och budgetanalys. Den följande framställningen begränsas huvudsakligen till den första av dessa funktioner, budgetarbetet, d v s det planeringsarbete hos myndigheten som utmynnar i uppställandet av en budget. De övriga nämnda funktionerna berörs här endast kortfattat som källor till informationsunderlag för budgetarbetet.

Resultatet av myndighetens budgetarbete år 1 kan, som tidigare betonats, uppdelas i tre olika delar med olika tidsperspektiv:

- 1) Intern budget för år 2.
- 2) Budgetförslag som underlag för petita för år 3.
- 3) Långtidsplan för år 4-7 eller längre tidsperiod.

Budgetarbetets utgångspunkter

Ett budgeteringssystem kan sägas utgöra ett fast organiserat informationssystem. Det inbegriper uppsökande, urval, klassificering och sammanställande av information, budgetbeslut på grundval härav samt sådan information om beslutens innehåll som erfordras för att verkställandet av budgeten skall överensstämma med beslutfattarens intentioner. Formerna för detta informationssystem, inklusive själva budgetens indelning och uppställning, har stor betydelse för effektiviteten hos planering och styrning av verksamheten.

Vid programbudgetering är budgetarbetet avsett att utgöra en grundlig årlig genomgång av myndighetens verksamhet mot bakgrund av de mål som uppställs därför. Därvid skall preciseras vad man avser att utföra och vilka resurser som krävs för detta. Där så är möjligt skall även anges kvan-

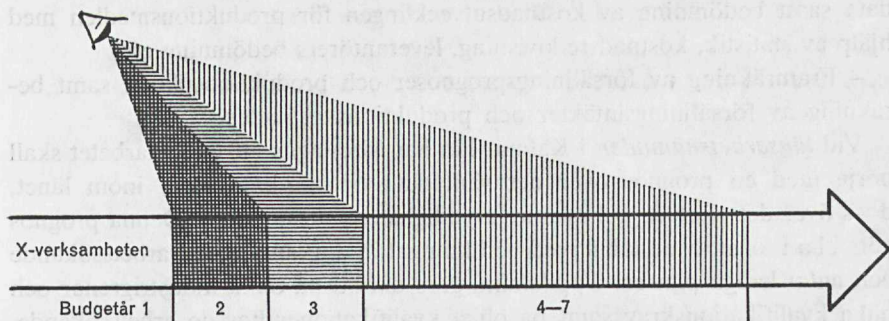


Fig. 6:3. Samtidig planering i tre tidsperspektiv

titativa mått på förväntade resultat genom att prestationer och intäkter ställs i relation till kostnaderna.

De mål som uppställs för verksamheten antyder vilka slag av slutprestationer som myndigheterna skall producera. Budgetarbetet bör börja med en prognos över utvecklingen av efterfrågan på dess prestationer. För myndigheter vars verksamhet har »affärsmässig» karaktär kan den efterfrågade mängden prestationer helt eller delvis vara bestämd av sådana faktorer som prispolitik och konkurrens, medan för rena förvaltningsmyndigheter efterfrågesidan representeras av ett på något sätt angivet »behov» av myndighetens prestationer.

Ett par exempel från utredningens studier hos olika myndigheter kan konkretisera det ovan sagda:

Statens bakteriologiska laboratoriums (SBL) verksamhet kan delvis sägas vara av affärsmässig karaktär i den meningen att en del av dess prestationer försäljes. Försäljningspolitiken måste dock överensstämma med Kungl Maj:ts instruktion för myndigheten och med de föreskrifter som medicinalstyrelsen utfärdat. SBL har tolkat instruktionen så, att den efterfrågan som riktas mot myndigheten skall tillgodoses, men särskilda ansträngningar skall ej göras för att uppnå ett visst affärsmässigt resultat genom att söka påverka efterfrågan. Utgångspunkten för försäljningsprognoser blir därför inte vad SBL ur lönsamhetssynpunkt finner önskvärt att sälja. I stället skall göras en medicinsk bedömning av hur läget inom olika sjukdomsområden kommer att utvecklas och vilken efterfrågan som med hänsyn härtill kan väntas på SBL:s prestationer. Denna försäljningsprognos bestämmer planeringen av verksamheten, men får däremot inte bestämma vad som slutligen kommer att utföras. Planeringens uppgift blir alltså att med hjälp av en omsorgsfull framtidsbedömning förbereda för den kommande utvecklingen så långt det är möjligt men inte att styra denna utveckling. Budgetarbetet hos SBL för dess självbärande verksamhetsgrenar kräver bl a följande underlag:

- Sammanställning av medicinska data för bedömning av utvecklingen inom olika sjukdomsområden samt sammanställning av uppgifter ur SBL:s egen redovisning och försäljningsstatistik m m under de senaste åren.

- Bedömningar av försäljningsutvecklingen med hjälp av ovanstående data samt bedömning av kostnadsutvecklingen för produktionsmedlen med hjälp av statistik, kostnadsredovisning, leverantörers bedömning etc.

- Framräkning av försäljningsprognoser och produktionsplaner samt beräkning av försäljningsintäkter och produktionskostnader.

Vid *länsarbetsnämnden* i Kalmar län har föreslagits att budgetarbetet skall börja med en prognos över det väntade arbetsmarknadsläget inom länet, dvs över det väntade behovet av myndighetens prestationer. Denna prognos görs bl a i form av en tablå med beräkningar av förväntat antal arbetssökande och antal lediga platser. Uppdelning görs därvid på olika industrigrenar och olika kvalifikationskrav samt på olika kvalifikationer hos de arbetssökande. Länsarbetsnämnderna skall sedan med ledning bl a av sådana prognoser över arbetsmarknadsläget planera fördelningen av sina resurser på olika

slag av arbetsmarknadspolitiska åtgärder, såsom arbetsförmedling, yrkesvägledning, utbildning, rörlighetsstimulerande och lokaliseringsfrämjande åtgärder etc.

Mot bakgrund av de mål som statsmakterna uppställt för verksamheten och med ledning av de prognoser över utvecklingen av efterfrågan på eller behovet av myndighetens prestationer preciserar myndigheten således vad man önskar uppnå i fråga om mängden och arten av prestationer inom de olika programmen. Nästa steg i budgetarbetet är att uppgöra planer för hur man skall uppnå det önskade resultatet. Det gäller därvid att överväga olika alternativa lösningar beträffande insatser av olika slags produktionsfaktorer och fördelningen av arbetsuppgifterna mellan olika organisatoriska enheter inom myndigheten.

För att kunna göra denna bedömning krävs beräkningar av totalkostnaderna för de alternativa sätten att utföra programmen så att man kan välja det alternativ som vid given prestationsnivå har lägsta totalkostnad. Om kostnadsramen för programmet kan anses given blir det i stället fråga om att välja det alternativ som vid denna kostnadsnivå ger den högsta prestationsnivån. I budgetförslagen kan det vara lämpligt att underställa de beslutande instanserna alternativa lösningar med olika kostnads- eller prestationsnivå.

Utom i de fall då den planerade verksamheten är helt ny, ger budgetanalysen besked om hur tidigare valda sätt att utföra motsvarande program utfallit i fråga om kostnader och prestationer. Detta informationsunderlag bör utnyttjas vid budgetarbetet. En av budgetanalysens viktigare uppgifter är att ge signal till att nya lösningar bör övervägas.

Budgetarbetets organisation

Myndighetens ledning har i sista hand ansvaret både för det budgetförslag som framläggs för statsmakterna och för verkställigheten av de planer som statsmakterna godkänt. Det vore i och för sig tänkbart att vid programbudgetering utföra budgetarbetet, både för petita och intern budget, helt på verksamhetsnivå, eventuellt med en central budget- och planeringsavdelning som stabsorgan. Programbudgeteringen kan emellertid med fördel förenas med att det förberedande budgetarbetet sker på lägre nivåer inom myndigheten på ett sådant sätt att budgeten byggs upp nedifrån. En viss decentralisering av budgetarbetet torde medföra väsentliga fördelar ur effektivitetssynpunkt särskilt i två avseenden.

För det första torde man som tidigare påpekats inom enheter på lägre nivåer i myndigheten genom de nära kontakterna med konkreta problem inom det egna specialområdet och genom fackkunskaper, ha ett bättre informationsunderlag än verksamhetsledningen när det gäller detaljplaneringen av verksamheten. Det gäller särskilt myndigheter med en regional organisation och mångsidig verksamhet.

För det andra kan underordnade chefer väntas känna ökat medansvar för budgetarbetets slutprodukter om de har deltagit i utarbetandet av budgeten.

En ökad känsla av medansvar vid tillkomsten av budgetplanerna kan i sin tur väntas påverka de underordnade chefernas motivation i sådan riktning att de mer än eljest blir benägna att bidra till ett effektivt verkställande av planerna. Det torde således vara en väsentlig förutsättning för att programbudgetering skall leda till de avsedda målen ifråga om effektivitet att chefer på lägre nivåer än verksledningen deltar i utarbetandet av budgeten.

Denna process från budgetförslag för delar av verksamheten till en samlad budget för hela myndigheten kan i princip ske i flera steg med början på relativt låg nivå. Budgetförslag kan t ex upprättas inom avdelningar, byråer, sektioner eller olika regionala eller lokala enheter. Från vilken nivå budgetens uppbyggnad bör starta har starkt samband med verksamhetens karaktär och organisationen hos de olika myndigheterna. Utredningen kan därför inte ge någon bestämd rekommendation i detta avseende. Det torde dock vara en erkänd princip vid budgetering att ansvar för upprättande av delbudgeter skall gå så långt ned i organisationen som det finns befattningshavare med sådana befogenheter att de väsentligen kan påverka det ekonomiska resultatet.

Hur långt ned i organisationen man bör gå i det enskilda fallet beror bl a på förhållandet mellan å ena sidan de fördelar som kan erhållas genom förbättrat informationsunderlag och ökad solidaritet med budgetplanerna och å andra sidan kostnaderna för att belasta lägre nivåer i organisationen med budgetarbete. Man bör också beakta den olägenhet som kan uppstå genom att den totala tiden för budgetarbetet förlängs. De berörda tjänstemännens insikter beträffande vid budgetarbetet aktuella ekonomiska och administrativa problem kan även sätta en gräns för hur långt budgetarbetet kan decentraliseras. Sådana brister torde dock ofta kunna avhjälpas, dels genom särskild utbildningsverksamhet och dels genom att man med ett väl genomtänkt blankettsystem och klara anvisningar så långt som möjligt söker förenkla budgetarbetet. Strävan till decentralisering av planeringen hindrar inte att verksledningen där så är erforderligt anger mer eller mindre preciserade förutsättningar för budgetarbetet genom att bestämma exempelvis produktionsvolym eller kostnadsram. Huvudsaken är att den sektor lämnas öppen där de underlydandes kunskaper och initiativkraft bäst kan göra sig gällande.

I detta sammanhang kan som exempel nämnas att vid *statens bakteriologiska laboratorium* föreslagits att budgetarbetet skall ske på tre nivåer. Sålunda föreslås där att både avdelningarna och deras sektioner upprättar delbudgetförslag. Vid *statskontoret* utarbetas delbudgetförslag av avdelningar och motsvarande enheter på nivån närmast under verksledningen. Vid *provvningsanstalten* upprättar laboratoriecheferna budgetförslag på grundval av egna prognoser över uppdragsverksamhetens utveckling på de aktuella verksamhetsområdena. Före beräkningen av de för programmet erforderliga resurserna diskuteras emellertid prognoserna med vederbörande avdelningschef.

Det kan även noteras att man inom enskilda industriföretag i vissa fall funnit det ändamålsenligt med budgetering på verkmästare- och tom på

förmansnivå. Detta antyder att man även hos statliga myndigheter kan behöva undersöka lämpligheten att låta budgeten byggas upp från relativt låg nivå i organisationen, så att man inte tar för givet att delbudgeter bör upprättas endast för nivåerna närmast under verksledningen.

Verksledningen har det slutliga ansvaret för utarbetandet av petita, långtidsplaner och intern budget. Verksledningens ansvar för budgetarbetet innefattar uppgiften att samordna det budgetarbete som bedrivs på lägre nivåer i organisationen. Ett första led i denna samordning bör vara att verksledningen vid budgetarbetets början utfärdar allmänna direktiv som riktlinjer för budgetarbetet – verksledningen anger myndighetens »policy». Dessutom styrs budgetarbetet av de stående föreskrifter för budgetarbetet och det system av budgetformulär som utarbetas inom myndighetens avdelning för administration och ekonomi eller särskild budget- och planeringsavdelning och som fastställs av verksledningen.

Sedan de underordnade chefer som engagerats i budgetarbetet utarbetat budgetförslag för sina ansvarsområden sker den slutliga samordningen genom att de olika budgetförslagen sammanjämkas centralt och sammanställs till budgetförslag för hela myndigheten vilka sedan underställs verksledningen. Utredningen rekommenderar att en bestämd person, helst direkt underställd verksledningen, utses att ha ansvar för samordning av budgetarbetet och det slutliga utarbetandet av de förslag till petita, långsiktplan och intern budget som framläggs för verksledningen. Detta är väsentligt för att budgetarbetet skall fortgå planmässigt.

Underlag för budgetarbetet erhålls bl a från kostnads- och prestationsredovisning samt budgetanalys. Ekonomiavdelningen eller motsvarande enhet svarar för att de budgetansvariga cheferna får data ur redovisningen vid lämplig tidpunkt och i lämplig form med hänsyn till budgetarbetets organisation. Ekonomiavdelningen bör även i övrigt vara beredd att biträda med ekonomisk sakkunskap vid budgetarbetet, särskilt med tanke på att de budgetansvariga cheferna i de flesta fall är chefer för fackenheter inom myndigheten som inte har ekonomisk administration som sin huvuduppgift. Ekonomiavdelningen bör även tillse att beräkningsmetoder och formulär för kostnadskalkyler o d i budgetarbetet är likformiga för hela myndigheten så att de olika delbudgetförslagen får ett jämförbart underlag.

De ovan givna principförslagen beträffande budgetarbetets organisation kan sammanfattas i följande punkter:

- Budgetarbetet bör i regel påbörjas på lägre nivåer inom myndigheten så att budgeten byggs upp nedifrån.
- Med ledning av verksledningens direktiv och för budgetarbetet gällande föreskrifter och formulär utarbetar de budgetansvariga underordnade cheferna delbudgetförslag för sina resp ansvarsområden.
- Delbudgetförslagen sammanjämkas och sammanställs centralt till budgetförslag för hela myndigheten.
- Ekonomiavdelningen eller motsvarande organ inom myndigheten ger de budgetansvariga cheferna erforderligt underlag från kostnads- och presta-

tionsredovisning samt budgetanalys och biträder även i övrigt vid budgetarbetet när så erfordras.

Verksledningens direktiv för budgetarbetet

Om budgetarbetet inom myndigheten organiseras så som ovan skisserats kommer det till stor del att bedrivas på lägre nivå än verksledningen. Det blir då nödvändigt att vidtaga särskilda åtgärder för att styra budgetarbetets inriktning och för att tillse att formerna för detta arbete blir så effektiva som möjligt.

Verksledningen måste styra budgetarbetet så att innehållet i de underordnade chefernas budgetförslag överensstämmer med verksledningens intentioner. I den mån detta lyckas behöver man vid den centrala samordningen endast göra de marginella justeringar av delbudgetförslagen som torde vara ofrånkomliga på grund av att de underordnade cheferna inte har tillräcklig överblick över hela verksamheten och dessutom har ett naturligt intresse av att hävda den egna verksamhetsgrenen. Om däremot budgetförslagen väsentligt avviker från vad verksledningen kan godta, riskerar man att på ett sent stadium i budgetarbetet få göra om planeringen från grunden. Verksledningens intentioner måste alltså förmedlas till de budgetansvariga cheferna.

Detta innebär å andra sidan inte, att verksledningen på förhand skall dirigera detaljutformningen av planerna på lägre nivå. Decentraliseringen av budgetarbetet skulle under sådana omständigheter bli illusorisk. Vad som avses är främst att verksledningens och de underordnade chefernas uppfattning om verksamhetens mål skall bringas att överensstämma på väsentliga punkter. Beträffande medlen att nå dessa mål bör restriktioner och direkta föreskrifter ges endast när det gäller enligt verksledningens uppfattning väsentliga principer för verksamhetens bedrivande. Särskilt viktigt är därvid att verksledningens direktiv utformas så att de inte undertrycker framförandet av alternativa förslag under budgetarbetet.

Den del av verksledningens direktiv som avser att styra planernas innehåll bör bli innehålla verksledningens tolkning av de mål och restriktioner för verksamheten som uttrycks i myndighetens instruktion och andra av statsmakterna utfärdade permanenta föreskrifter. Sådana direktiv kan ingå i de stående föreskrifterna för budgetarbetet. Verksledningen måste dessutom vid inledningen av budgetarbetet varje år utfärda sådana direktiv som föranleds av den aktuella utvecklingen och av nya framtidsbedömningar. Dessa årliga direktiv för budgetarbetet kan lämpligen uppdelas i tre avsnitt:

– Direktiv för den slutliga planeringen för det närmast följande budgetåret, dvs utarbetande av intern budget för år 2. Dessa direktiv grundas dels på en förhandsbedömning av den anslagsram för år 2 myndigheten kommer att ha att röra sig inom, dels på den utveckling, tex ifråga om löner och priser, som skett efter det att underlaget för petita för år 2 utarbetades, dels på den mer exakta bedömning som nu kan göras jämfört med planeringen ett år tidigare när det gäller arbetsuppgifternas konkreta utformning och fördelning

inom myndigheten. I alla dessa avseenden kan det bli fråga om revision av de planer som låg till grund för petita för år 2.

- Direktiv för den planering av verksamheten som skall utgöra underlag för petita avseende år 3.

- Direktiv för långtidsplaneringen i den mån förslag till långtidsplanen för delar av verksamheten skall inhämtas från underordnade chefer.

De årliga direktiven beträffande den planering som skall ge underlag för myndighetens petita och långtidsplan grundas bl a på bedömningar av den art som anges i finansdepartementets årliga anvisningar angående myndigheternas anslagsframställningar. I inledningen till den del av dessa anvisningar för budgetåret 1967/68 som behandlar budgetprövningen hos myndigheterna sägs t ex: »Prioriteringen av de statliga utgifterna ankommer främst på Kungl Maj:t och riksdagen. Det är emellertid angeläget, att myndigheterna i sina anslagsframställningar beaktar de reala samhällsekonomiska förutsättningarna för utvecklingen inom myndighetens verksamhetsområde.»

Hittills har behandlats de direktiv från verksledningen som avser att styra delbudgetförslagets innehåll i den riktning som överensstämmer med verksledningens intentioner. Dessutom måste emellertid verksledningen tillse att budgetarbetet bedrivs i former som bedöms som effektiva. Budgetarbetets effektivitet med hänsyn till de resurser som krävs härför kan verksledningen påverka genom föreskrifter rörande budgetarbetets omfattning, organisation och tidsplanering samt genom det blankettsystem med tillhörande anvisningar som fastställs för budgetarbetet. Det är väsentligt att verksledningen i sina föreskrifter klargör budgeteringens syfte och innebörd, så att de som är engagerade i budgetarbetet får klart för sig vad man avser att vinna med den utformning som budgetsystelet fått. Finns inte en sådan målsättning riskerar man att budgeteringens resultat inte motsvarar den arbetsinsats och de kostnader som själva budgetarbetet medför.

Föreskrifterna om formerna för budgetarbetet bör således innehålla bl a följande:

- Redogörelser för programbudgeteringens syfte och omfattning vid myndigheten.

- Översikt över budgetsystelet med redogörelser för utformningen av intern budget, petita och långtidsplan.

- Föreskrifter beträffande upprättandet av delbudgetförslag och den centrala samordningen av dessa.

- Tidsplan för budgetarbetet.

- Detaljföreskrifter angående blanketter och rapporter.

Tidsplan för budgetarbetet

I verksledningens föreskrifter för budgetarbetets bedrivande inom myndigheten bör ingå en tidsplan, som anger när de olika etapperna i budgetarbetet senast skall vara avslutade.

Vid utarbetandet av denna tidsplan måste verksledningen ta hänsyn till två på förhand givna tidpunkter:

- Petita skall normalt inges till departementet före den 1 sept.
- Budgetåret börjar den 1 juli.

Dessa tidpunkter sätter gränsen för när arbetet med myndighetens petita resp interna budget måste vara färdigt. Tidsplanen påverkas också av den tidpunkt då myndigheten erhåller regleringsbrevet från Kungl Maj:t, eftersom den interna budgeten först med ledning av regleringsbrevets innehåll kan definitivt fastställas.

Tidpunkten när budgetarbetet skall påbörjas beror på myndighetens interna förhållanden. Hos myndigheter med omfattande verksamhet och komplicerad organisation, där ett stort antal enheter deltar i budgetens uppbyggnad och budgetarbetet påbörjas på relativt låg nivå i organisationen, kan budgetarbetet behöva börja mycket tidigt. Tidsplanens utseende kan även i övrigt påverkas av interna förhållanden. Som ett exempel återges dock här nedan, med utslutande av personalplanering och utarbetande av verksamhetsberättelse, den tidsplan som fastställts för *statskontorets* budgetarbete.

Planeringssteg (omfattning)	Färdigtidpunkt	Beredning	Beslut
1 Direktiv för årets budgetarbete (projektval och fördelning, ev budgetramar, övriga direktiv)	1.2 år 1	Adm byrån centralplan	gen dir
2 Programbudgetförslag (verksamhetsplan och programorienterad budget avseende intern budget och petita)	1.4 år 1	Avdelningarna (motsv)	avd chef
3 Förslag till styrelsen beträffande statskontorets budget	1.5 år 1	Adm byrån, centralplan	gen dir
4 Ständpunkttagande (preliminär intern budget för år 2, direktiv för det fortsatta petitaarbetet)	15.5 år 1		styrelsen
5 Fastställande av intern budget för år 2	15.6 år 1	Adm byrån, centralplan	styrelsen
6 Förslag till petita avseende år 3	20.8 år 2	Adm byrån, centralplan	gen dir
7 Godkännande av petita	31.8 år 2		styrelsen

Blankettsystem för budgetarbetet

Ett av verksledningens medel för att styra det sätt varpå budgetarbetet bedrivs är fastställandet av ett väl genomtänkt blankettsystem för de olika fakterna i budgetarbetet. Blankettsystemet ger anvisning om vilken information som skall insamlas och bearbetas av de olika enheter som deltar i budgetarbetet och är också medium för överförandet av denna information. Blankettsystemet har därigenom central betydelse för effektiviteten i budgetarbetet, särskilt när budgeten byggs upp från ett stort antal enheter av personal med olika fackinriktning. Ett blankettsystem med utförliga anvisningar, tillsammans med viss utbildning av berörda tjänstemän, torde göra det möjligt att i budgetarbetet engagera även enheter på relativt låg nivå i organisationen.

Utarbetandet av blankettsystemet bör göras centralt inom myndigheten, dock i samråd med de olika enheter inom myndigheten som skall utnyttja blanketterna i fråga. En naturlig utgångspunkt för detta arbete är utarbetande

av formulär för intern budget, petita och långtidsplan. Den interna budgetens uppställning bestäms av det sätt varpå verksledningen via budgeten vill samordna och styra myndighetens verksamhet. Utformningen av formulär för petita och långtidsplan bestäms bl a av statsmakternas informationsbehov och har att följa finansdepartementets årliga anvisningar för myndigheternas budgetarbete. Utformningen av blankettsystemet i övrigt bestäms till stor del av det underlag som de nämnda slutprodukterna av budgetarbetet kräver. Blanketter bör sålunda utformas för bl a byråers och sektioners delbudgetförslag för år 2 och 3 samt för underlaget till långtidsplan för år 4–7. De olika enheterna behöver även blanketter för t ex produktionsplaner, personalplanering, kostnadsberäkningar och investeringskalkyler. Antalet blanketter torde dock kunna hållas nere genom att samma blankett ibland kan utformas så att den kan användas för flera likartade ändamål och på flera nivåer i organisationen. Den blankett för planering på avdelningsnivå, som utformats för statskontoret (se bihanget), kan sägas utgöra ett exempel på detta, eftersom den är avsedd att kunna utnyttjas som underlag för både intern budget, petita och långtidsplan, dvs avser planerna beträffande program och projekt för vart och ett av åren 2–7.

Exempel på olika slag av blanketter som föreslagits i samband med utredningens studier hos olika myndigheter återfinns i redogörelserna för dessa studier (se bihanget).

Budgetarbetet på lägre nivå inom myndigheten

De enheter på lägre nivå inom myndigheten som skall utarbeta egna budgetförslag utgår vid budgetarbetet från de direktiv verksledningen utfärdar. När det gäller inriktningen av och formerna för budgetarbetet skall de vidare tillämpa verksledningens stående föreskrifter för budgetarbetet, inklusive den fastställda tidsplanen, samt utnyttja det blankettsystem som utarbetats centralt inom myndigheten och fastställts av verksledningen. De budgetansvariga cheferna på lägre nivå bör även ha möjlighet att om så erfordras få biträde från ekonomiavdelning, administrationsavdelning eller central planeringsavdelning inom myndigheten. De bör också ha fått viss utbildning beträffande budgeteringens syfte och teknik.

Med denna bakgrund måste de budgetansvariga cheferna själva svara för det konkreta innehållet i sina budgetförslag. Med ledning av sin egen kännedom om betingelserna för verksamheten på det egna fackområdet och med informationsunderlag från de organ inom myndigheten som svarar för kostnads- och prestationsredovisning samt statistik skall avdelningarna utarbeta planer för i första hand de två närmast följande budgetåren.

Huvuddragen i avdelningarnas budgetarbete skisseras nedan. Det bör betonas att avsikten härmed endast är att belysa de allmänna principer som enligt utredningens mening bör gälla för budgetarbetet på lägre nivå hos myndigheterna. Följande steg kan i princip urskiljas i avdelningarnas budgetarbete:

- Avdelningarna erhåller i början av året direktiv från verksledningen be-

träffande budgetarbetets bedrivande. Senare erhålls kompletterande direktiv med anledning av innehållet i regleringsbrevet för år 2.

– Från ekonomiavdelningen eller motsvarande enhet inom myndigheten erhåller avdelningarna:

dels sammanställning över resp avdelnings faktiska kostnader för innevarande budgetårs två eller tre första kvartal och rapporter beträffande kostnadsutveckling under året dessförinnan,

dels statistik resp redovisningsrapporter beträffande prestationsutveckling samt eventuella intäkter under nämnda tidsperioder.

– Avdelningarna söker bedöma den kommande utvecklingen beträffande efterfrågan på eller »behovet» av prestationer inom de olika program som avdelningen svarar för. Avdelningar som tillhandahåller för myndigheten interna prestationer erhåller motsvarande underlag från de övriga avdelningar som är mottagare av dessa prestationer.

– På grundval av ovanstående informationer reviderar de budgetansvariga cheferna det ursprungligen uppgjorda budgetförslaget för år 2. Vidare sker en planering för år 3 med åtföljande prestations- och kostnadsberäkningar, som sammanfattas i ett budgetförslag för år 3.

– Avdelningarna inger sina budgetförslag till den centrala enhet vars chef har uppdraget att samordna myndighetens budgetarbete och att i samråd med de budgetansvariga cheferna jämkta och sammanställa delbudgetförslagen till intern budget resp petita för myndigheten.

Samordning av budgetförslagen

Samordningen av budgetförslagen för delar av verksamheten till gemensam budget, petita och långtidsplan för hela myndigheten bör ledas av en av verksamheten direkt underställd tjänsteman, förslagsvis chefen för den enhet som handhar myndighetens ekonomifunktion eller chefen för särskild budget- och planeringsenhet, om sådan har organiserats. Det är därvid väsentligt att sammanjämkningen av de olika delbudgetförslagen på de punkter som berör resp avdelningschef eller annan budgetansvarig chef har skett i samförstånd med denne. Den person som ansvarar för samordningen skall vid eventuella intressemotsättningar söka övertyga de olika budgetansvariga cheferna om det med hänsyn till verksamhetens mål och de knappa resurserna berättigade i den utformning som petitan resp den interna budgeten slutligen erhåller. I ett amerikanskt verk om budgetering uttrycks detta på följande sätt: »The program budgets of the departments should result from close cooperation between program and budget staffs. The departmental budget officer should act neither as an independent programmer nor as a mere translator of 'requirements' into budget categories. His function should be to convince the programmers that they must present departmental requests that are within the bounds of reason and that represent optimum allocations of limited budgets among the various alternatives open to the department.»¹

¹ Arthur Smithies, *The Budgetary Process in the United States*, s 224.

Kostnadsberäkningarna vid programbudgetering

En av förutsättningarna för ett objektiva val mellan olika handlingsalternativ är att dessa alternativ kostnadsberäknas. I de flesta fall krävs beräkningar av alternativens totala kostnader. När alternativet innebär marginella förändringar av ett existerande program kan beräkningarna dock avse marginalkostnader.

Kostnadsberäkningens uppgift är att ge en god prognos för den kostnadsförändring som är att vänta om alternativet genomförs jämfört med den kostnadsutveckling som skulle äga rum om alternativet icke genomförs.

Prognosvärdet hos kostnadsberäkningen främjas av att den utförs relativt kort tid före verkställigheten. Det är därför önskvärdt ur denna synpunkt att budgetcykelns totala längd förkortas. Kostnadsberäkningen för första, vilken nu utarbetas under maj och juni kalenderåret före det år budgetåret börjar, innebär en prognos som sträcker sig mer än 1–2 år framåt i tiden. Samtidigt är den del av kostnadsunderlaget för prognosen, som hämtas ur slutredovisningen för det senaste avslutade budgetåret, 1–2 år gammalt redan när prognosen görs. Varje förkortning av budgetcykeln, t.ex. genom förbättrad planeringsteknik, skulle öka tillförlitligheten i kostnadsberäkningarna. Det är också väsentligt att genom en väl organiserad kostnadsredovisning söka minska tidsåtgången för att genomföra själva kostnadsberäkningarna. Det föreligger givetvis en skillnad i prognosvärde hos kostnadsberäkningarna mellan de tre skilda slag av planering som ingår i budgetarbetet. Kostnadsberäkningarna för den slutliga interna budgeten, första resp. långtidsplanen har ett sinsemellan avtagande prognosvärde beroende på skillnaden i tidsperspektiv. Det kan här tillfogas att vad ovan sagts om kostnadsberäkningarnas prognosvärde också gäller de prestationsberäkningar, som senare skall behandlas.

Den grad av noggrannhet varmed kostnadsberäkningen bör göras är av väsentligt intresse. Den måste vägas mot kostnaden för att utföra kostnadsberäkningen. Denna kostnad är i sin tur beroende av vilken rutin för kostnadsredovisning som förekommer inom myndigheten. I synnerhet vid programbudgetering med dess höga krav på kostnadsunderlag är det därför viktigt att redovisningssystemet ägnas stor omsorg. Utredningen vill betona att det är av grundläggande betydelse att programbudgeteringen baseras på en väl genomtänkt bokföring och kostnadsredovisning, som gör det möjligt att utföra kostnadsberäkningar med en tillräcklig grad av noggrannhet utan alltför höga kostnader.

Med kostnader avses inom företagsekonomi i regel de i pengar uttryckta, med verksamheten normalt sammanhängande uppoffringar av produktionsfaktorer, som kan – åtminstone ungefärligen – till sitt värde förutberäknas. Definitionen är tillämplig också på förvaltningsverksamhet. Ur effektivitetssynpunkt är det här liksom inom vinstdrivande verksamhet den reella resursförbrukningen som är av intresse att känna till och att på olika vägar försöka begränsa.

För att få fram kostnaderna för myndigheternas verksamhet måste den nuvarande kassamässiga utgiftsredovisningen byggas ut i olika avseenden. För det första måste en periodisering av utgifterna ske så att redovisningen visar de resurser som förbrukas under redovisningsperioden. Det blir här frågan om dels att komplettera redovisningen med kostnader som utgiftsmässigt kommer att redovisas först efter lång tid, t ex pensionskostnader för den anställda personalen, dels att redovisa resursförbrukning för vilken betalning har skett under föregående redovisningsperioder. Det kan här vara frågan om beräkning av avskrivningskostnader på varaktiga kapitalvaror som anskaffats för lång tid sedan men också förskott som lämnats under närmast föregående redovisningsperiod för varor eller tjänster som helt eller delvis förbrukats under det aktuella redovisningsåret.

För det andra måste redovisningen kompletteras med sådana kostnader som överhuvudtaget inte kommer till synes i den nuvarande statliga redovisningen. Myndigheternas investeringsutgifter finansieras tidvis med skattemedel vilket betyder att några ränteutgifter inte uppstår för staten. Ianspråktagandet av kapital utgör lika fullt en kostnad eftersom medlen annars skulle ha funnit alternativa användningar och där gett avkastning.

För det tredje måste myndigheterna belastas med sådana kostnader som för närvarande redovisas under ett för myndigheterna gemensamt anslag. En inte obetydlig kostnadspost av detta slag är ATP-avgifterna men inte heller lokal-kostnader och portokostnader redovisas regelmässigt i de enskilda myndigheternas bokföring.

Vissa av de här nämnda kostnaderna låter sig bestämmas till sina exakta belopp. Att exakt fastställa dessa kostnader är dock ofta arbetskrävande vilket medför att mer eller mindre schablonmässiga beräkningar får tillgripas. I andra fall som t ex beträffande avskrivningskostnaderna kan inga exakta belopp fastställas och schablonberäkningar blir här en nödvändighet. Vilka metoder som står till buds för dessa beräkningar skall närmare belysas i kapitel 7 där också utredningens förslag rörande beräkningen och redovisningen av de s k komplementkostnaderna närmare utvecklas.

Företagsekonomiska resp samhällsekonomiska kostnader

Ett förbättrat förhållande mellan uppoffringar och prestationer i en verksamhet behöver inte nödvändigtvis vara liktydig med att produktiviteten ökar i samhällsekonomisk mening. De ekonomiska konsekvenserna av en verksamhet begränsar sig inte till den direkta förbrukning av produktionsfaktorer som verksamheten föranleder. När t ex en verksamhet mekaniseras kan samhället i övrigt få vidkännas kostnader för att omskola och omplacera friställd arbetskraft. Ett företag kan beakta dessa s k externa effekter men har ingen anledning att införa dem i några lönsamhetskalkyler. För offentlig verksamhet gäller däremot att strävan är att uppnå samhällsekonomisk lönsamhet. Andra krav måste därför ställas på myndigheternas kalkylering än vad fallet är inom företagets verksamhet.

De externa effekterna av en myndighets verksamhet kan uppstå genom

att myndigheternas handlande nödvändiggör insatser på annat håll inom samhällsekonomin. Ett exempel på sådana insatser utgör de ovan nämnda omskolnings- och omplaceringsåtgärderna. Ett annat exempel på externa effekter är den överflyttning av kostnader som sker om man använder köbildning för att nå ett bättre utnyttjande av förefintlig kapacitet. En sådan överflyttning av kostnader på mottagaren av myndigheternas tjänster kan ske i många olika sammanhang. En inte obetydlig del av de besparingar som uppnås genom »rationaliseringsåtgärder» av typ förkortade expeditionstider, standardiseringar och automatiseringar torde i själva verket bestå av sådana kostnadsöverflyttningar.

Externa eller samhällsekonomiska kostnader av här antytt slag kan ofta inte siffermässigt beräknas. Om den nämnda friställningen av arbetskraft och omskolningsåtgärderna är en samhällsekonomisk fördel eller nackdel blir bl a beroende av om arbetskraften kan beredas en mer produktiv sysselsättning än tidigare. En uppskattning av kostnaderna för köbildning måste också bli subjektiv. Strävan att öka den företagsekonomiska produktiviteten får emellertid inte föranleda åtgärder som visserligen leder till besparingar på myndighetsnivå men som samtidigt förorsakar samhället högre kostnader på annat håll. När förändringar föreslås som kan få väsentliga externa effekter bör därför i budgeten ges en beskrivning av vad dessa effekter består i. Eftersom värderingen av externa effekter alltid måste innehålla osäkerhet och delvis vila på subjektiva grunder vill utredningen dock understryka vikten av att kalkyler av detta slag hålls avskilda från det siffermaterial som ingår i budgetstommen.

Prestationsberäkningarna i budgeten

Det påtagliga resultatet av en myndighets verksamhet kan sägas utgöra *prestationer* i det ögonblick då det lämnar myndigheten och mottas av utomstående. Ett karakteristiskt drag hos verksamheten inom de statliga myndigheterna är att prestationerna endast i begränsad omfattning marknadsförs till ett pris. Huvuddelen av myndigheternas prestationer överlämnas till utomstående utan särskild ersättning. Som följd härav kan lönsamhetsbedömning, i den mening detta ord har inom företag i den privata sektorn, ske endast i begränsad utsträckning. I stället måste beräkningar av prestationsmängden och dess förhållande till kostnaderna för verksamheten tillmätas stor betydelse vid planering av myndigheternas verksamhet och bedömning av deras resultat.

Prestationsmätning vid statliga myndigheter diskuteras utförligt i kapitel 9. Här nedan skall endast i korthet behandlas de krav i olika avseenden som införande av programbudgetering kommer att ställa på uppgifter om myndigheternas prestationer.

Prestationsmått behövs vid myndighetens planering för att möjliggöra bedömning av de handlingsalternativ som tas upp till prövning. De alternativ för vilka prestationer sålunda behöver fastställas kan avse dels den totala prestationsvolymen, dels en marginell förändring i prestationernas volym eller

i deras egenskaper. Prestationsmått behövs också för att konkret beskriva vad som skall uppnås under budgetåret.

Som prestationsmått skall användas kvantitativa mått (fysiska enheter, timmar eller dylikt). Det väsentliga är att mätningen möjliggör en meningsfull jämförelse mellan prestationerna i de alternativ som skall jämföras. Utredningen är medveten om att det i vissa fall kan vara svårt att komma fram till praktiskt användbara mått på prestationerna. Det bör dock påpekas att den grad av exakthet varmed prestationsmätningen behöver göras beror på vid vilket slag av jämförelse mätningen skall användas. I många fall kan en relativt inexakt eller ofullständig mätning vara värdefullare än ingen mätning alls. Prestationsdata är vid planering avsedda att användas som substitut för alternativens »intäktssida». Vid rangordning eller val mellan olika alternativ vill man söka begränsa prestationsmängd och kostnad för varje alternativ. Alternativen kan sedan bedömas med hänsyn till förhållandet mellan prestationer och kostnader.

En stor praktisk begränsning vid denna bedömning är att man sällan har möjlighet att göra något så när exakta prognoser för mer än ett fåtal alternativ. Prognoserna måste antingen grundas på prestationsutfallet inom redan utförda program eller på underlag hämtade från andra håll där liknande verksamhet bedrivits.

Ju längre tid som förflyter mellan prestationsberäkningen och den tidpunkt prognosen avser, desto osäkrare blir planeringen. Slutsatsen härav är att beräkningarna har större tillförlitlighet och användbarhet för bedömning av alternativ av kortsiktig natur. Detta hindrar dock icke att de måste utföras även för långsiktiga program. I sådana fall måste prestationsberäkningen löpande revideras för att kunna ge en successivt förbättrad bedömning.

Möjligheter till resultatsbedömningar

I regel utgör myndigheternas prestationer endast ett medel att uppnå ett för verksamheten uppställt mål. Myndigheternas strävan att nå ökad effektivitet skall inte endast inriktas på att sänka kostnaderna för prestationerna utan också på att finna nya och i förhållande till resultatet billigare medel. För att kunna följa effektivitetsutvecklingen i myndigheternas verksamhet krävs sålunda att man har kännedom inte bara om prestationer och kostnader utan också om hur väl målen uppnås.

På många statliga verksamhetsområden ställer sig löpande resultatsberäkningar komplicerade och praktiskt svår genomförbara. Som exempel kan nämnas statskontorets rationaliseringsundersökningar. De vinster som därvid uppstår visar sig inte alltid i kostnadsbesparingar. De kan helt enkelt bestå i att givna resurser utnyttjas rationellare även om detta är svårt att mäta. I andra fall saknas överhuvudtaget kriterier på vad som utgör resultatet av verksamheten. Man får då begränsa sig till att på grundval av programbudgetens kostnadsberäkningar försöka bedöma om prestationerna eller verksamheterna är värda sitt pris. Beslutsunderlaget får i övrigt där detta är möjligt förbättras

genom speciella undersökningar som belyser vilken effekt som prestationerna ger (se s 233).

De svårigheter som möter när det gäller att beräkna effektiviteten inom statlig verksamhet hindrar inte att strävan bör vara att underbygga programbudgeten med resultatsberäkningar. I många situationer kan även ungefärliga beräkningar vara tillräckliga för att bidra till riktiga beslut.

Som exempel kan nämnas kriminalvården där en löpande mätning av återfallsfrekvensen inte torde vara utesluten om man ger avkall på kraven på exakthet. Resultatet går att mäta först efter lång tid. Flertalet återfall inträffar emellertid inom tämligen kort tidrymd och de återfall som sker först efter åtskilliga år torde man i detta sammanhang utan större olägenheter kunna bortse från. En mätning som begränsas till återfall som inträffar inom några få år bör därför på sikt ge en viss uppfattning om hur olika inslag i kriminalvårdspolitiken verkat och därmed medföra ett förbättrat beslutsunderlag vid den fortsatta verksamhetens utformning i synnerhet om mätningen kan utnyttjas för jämförelser t ex mellan olika räjonger.

Petita som underlag för statsmakternas planering

Myndigheternas anslagsframställningar (petita) har till uppgift att ge underlag för statsmakternas beslut om myndigheternas verksamheter. För att kunna ta ställning till myndigheternas förslag till handlingsprogram behöver statsmakterna kännedom om prestationer som avses bli utförda och hur mycket dessa kan beräknas kosta. Uppgifter av detta slag erfordras för att statsmakterna skall kunna bedöma olika verksamheters relativa angelägenhet och fördela tillgängliga resurser så att dessa på bästa sätt utnyttjas. Kännedom om prestationer och kostnader krävs också för att statsmakterna skall kunna bilda sig en uppfattning om de föreslagna handlingsprogrammets effektivitet och om eventuella andra möjligheter att uppnå samma resultat till lägre kostnader.

Finansdepartementet har i sina anvisningar för myndigheternas anslagsframställningar under senaste år skärpt kraven på petita i dessa avseenden. Myndigheterna uppmanas sålunda att redovisa bl a utvecklingen av efterfrågan på deras tjänster, förbrukningen av produktionsresurser, produktiviteten samt standarden på de presterade tjänsterna. För verksamhetsgrenar som är avsedda att vara helt eller delvis självfinansierade skall mer eller mindre fullständiga kostnadsberäkningar göras. Särskilda formulär för investeringskalkyler har också utarbetats och intagits i anvisningarna. För att statsmakterna skall kunna bedöma de långsiktiga konsekvenserna av de beslut som fattas skall myndigheterna vidare utarbeta en långtidsplan omfattande fem budgetår, inklusive det budgetår som anslagsframställningarna gäller. Några krav på beräkningar av prestationsvolym och kostnader ställs inte beträffande långtidsplanerna men planerna skall enligt anvisningar »återspegla den långtidsplanering som sker inom myndighetens verksamhetsområde».

Även om myndigheternas och statsmakternas informationsbehov till stor

del sammanfaller föreligger dock vissa skillnader som bör beaktas vid utformningen av myndigheternas petita. Statsmakternas planering innebär en samordning av hela det statliga verksamhetsfältet och en avvägning mellan resursanspråk för ett stort antal olika ändamål. Kraven på överskådlighet och sammanfattande mått på myndigheternas prestationer måste därför ställas högre än när det gäller myndigheternas egen budget. Av detta följer också att informationer som är för detaljerade för att statsmakterna i praktiken skall kunna utnyttja dem inte bör medtas i petita.

Förutom skillnader när det gäller överskådlighet och detaljrikedom har statsmakterna också behov av annan information än myndigheterna. För att kunna genomföra den finansiella planeringen för hela statsverket måste statsmakterna sålunda veta hur stora utbetalningar som de föreslagna programmen kommer att kräva under budgetperioden. Statsmakterna måste härtill ha uppgifter om de anspråk på de reella resurserna som myndigheternas verksamhet ställer. Dessa uppgifter hämtas huvudsakligen från myndigheternas petita.

I detta avsnitt kommer att diskuteras hur myndigheternas petita bör utformas för att utgöra ett ändamålsenligt instrument för statsmakternas planering. Utredningen har härvid utgått från att petita skall uppfylla följande krav:

1. Petita skall underlätta statsmakternas värdering av olika slag av statlig verksamhet och avvägningen mellan dessa;
2. Petita skall möjliggöra en bedömning av produktivitets- och effektivitetsutvecklingen i myndighetens verksamheter;
3. Petita skall ge underlag för statsmakternas finansiella planering;
4. Petita skall ge underlag för statsmakternas realekonomiska planering.

Programindelningen i petita

Programindelningen i den enskilda myndighetens budget skall som tidigare framhållits utvisa vilka uppgifter, som det åligger myndigheten att utföra. Programmen kommer härigenom att anknyta till de olika slag av tjänster, som myndigheten tillhandahåller. Programmen kan emellertid även avse verksamheter, vilkas syfte inte är att framställa några slutprestationer men som i likhet med övriga verksamheter kräver en omsorgsfull planering, t ex central administration och liknande gemensamma funktioner.

Samma principer kan tänkas uppställas för programindelningen i myndigheternas petita. En separat redovisning av programmen för de gemensamma funktionerna skulle bli en fördelen att statsmakterna får möjligheter att göra vissa jämförelser mellan myndigheter. En annan tänkbar princip är att programmen i petita uteslutande skall gälla de slutprodukter myndigheterna framställer. Kostnaderna för administrativa och liknande verksamheter skulle i detta fall uppdelas och ingå i programmen för slutprestationerna. Statsmakterna skulle härigenom få en fullständigare bild av kostnaderna för dessa prestationer.

Utredningen föreslår att programmen i petita redovisas i enlighet med den förstnämnda av dessa principer. Därigenom uppnås överensstämmelse med programindelningen vid myndigheternas interna planering.

Programmen skall i petita redovisas på sådant sätt att det klart framgår vilket ändamål de är avsedda att tillgodose. Detta innebär bl a att program som har ett gemensamt ändamål skall redovisas under samma rubrik. Ett problem utgör i dessa sammanhang program som samtidigt skall tillgodose flera ändamål. Detta är exempelvis fallet vid kriminalvården där åtgärder för att förvara resp återanpassa klientelet många gånger är starkt sammanflätade. En uppdelning efter ändamål bör eftersträvas även beträffande sådana program. När det gäller kriminalvården bör man sålunda åtskilja program som har förvaring som sitt huvudsakliga ändamål och program som kan karakteriseras som egentlig vård (se figur 6: 2 s 88).

För att erhålla underlag för statsmakternas planering av den statliga verksamheten i stort görs f n en ändamålsfördelning av statsbudgetens utgifter. Fördelningen omfattar 19 olika ändamålsgrupper, vilka i sin tur blir föremål för en ytterligare uppdelning. Med den av utredningen använda terminologin erhålls härigenom en programindelning utvisande de viktigaste områdena för statlig verksamhet (försvar, sjukvård, utbildning, kommunikationer etc). Programmen i myndigheternas petita torde som regel kunna hänföras direkt till något av dessa huvudprogram. Åtgärder kan dock i vissa fall behöva vidtas för att få överensstämmelse i programindelningen vid myndigheter, som var för sig bedriver verksamheter av likartat slag.

Indelningen i ansvarsområden

I vissa fall kommer programindelningen i petita att avspegla myndighetens organisatoriska uppbyggnad. Detta gäller då en byrå eller sektion helt svarar för den verksamhet programmet avser. Myndighetens petita bör härutöver utvisa ansvarsområden i sådana fall där myndighetens prestationer av redovisningstekniska eller andra skäl inte på annat sätt kan beskrivas. Vid statens provningsanstalt har det exempelvis visat sig mycket svårt att av redovisningsskäl hålla isär de många olika provningsprogram som förekommer vid anstalten. Genom att de enskilda laboratoriernas budget visas får statsmakterna emellertid en bild av kostnadernas fördelning på olika huvudtyper av provningsverksamhet.

Någon redovisning av myndigheternas kostnader och prestationer fördelade på ansvarsområden skall emellertid enligt utredningens mening i övriga fall inte ske i petita. Ansvarsförhållandena inom den enskilda myndigheten bör utgöra en intern administrativ fråga för verksledningen. Beträffande myndigheter med spridd regional organisation som t ex kriminalvården, arbetsmarknadsverket och sjöfartsverket har för övrigt statsmakterna inte möjlighet att ta ställning till de många enskilda enheternas planering.

Alternativa program för att underlätta statsmakternas prioritering

Myndigheternas önskemål ifråga om resurser överstiger i regel vad statsmakterna kan tillgodose. Statsmakternas planering får därför i betydande grad formen av prutning av de anslagsbelopp som myndigheterna äskat i sina peti--

ta. Ett viktigt problem inom statsförvaltningen är hur denna prutning skall ske för att inte få ogynnsamma konsekvenser för effektivitetsutvecklingen.

Utredningen vill inledningsvis peka på vikten av kontakter mellan departementen och myndigheter på ett tidigt stadium i myndigheternas planeringsarbete. I svensk statsförvaltning är kontakter mellan departement och myndigheter tämligen obetydliga under det förberedande budgetarbetet fram till dess att petita avgives i september. I Förenta staterna har under motsvarande planeringsperiod inlagts ytterligare en kontakt i maj-juni. Myndigheterna skall därvid informellt presentera omfattningen i stort av den planerade verksamheten. Särskilt redogör de kortfattat för planerade större utvidgningar och nya projekt. Samrådet mellan departement och myndigheter i detta skede leder till att en del nya förslag kan utmönstras på ett tidigt stadium vilket innebär en tidsvinst och minskat arbete i senare stadier av budgeteringsarbetet.

En annan möjlighet att minska spännvidden mellan myndigheternas anspråk och de till buds stående resurserna är att använda en sk rambudget. Detta skulle innebära att statsmakterna redan på ett tidigt stadium i myndigheternas budgetarbete anger en i kronor uttryckt ram för dess driftbudget resp kapitalbudget. Om myndigheterna utformar sin petita inom dessa ramar kan den utgå ifrån som sannolikt att samtliga dess förslag kommer att accepteras. Om myndigheten däremot skulle överskrida ramarna kommer statsmakterna att ägna speciell uppmärksamhet åt dessa förändringar. Användningen av rambudget medför att prioriteringen av olika alternativ decentraliseras till myndighetsnivå istället för att ligga hos statsmakterna. Å andra sidan kan en formell låsning av en kostnadsram från statsmakternas sida, innan dessa hunnit ta del av myndigheternas förslag och synpunkter, innebära risker för en minskad flexibilitet i den statliga verksamheten.

Som tidigare framhållits finns det också möjligheter att genom ökade kontakter mellan departement och myndigheter göra myndigheterna mer benägna att ta hänsyn till det rådande statsfinansiella och samhällsekonomiska läget vid uppgörandet av sina planer.

Statsmakterna har i sin planering inte möjlighet att ägna samma tid åt studiet av samtliga verksamheter. Detta leder lätt till att verksamheter vars omfattning är densamma som under de närmast föregående budgetåren accepteras utan närmare analys under det att uppmärksamheten huvudsakligen ägnas åt förändringar i förhållande till föregående års program. Konsekvenserna av detta kan bli att myndigheterna har större utsikter att bibehålla en verksamhet som de själva bedömer mindre angelägen än ett helt nytt projekt. En prövning på »marginalen» av förändringar mot föregående år torde vara det enda möjliga med hänsyn till att en total omprövning av alla verksamheter inte rimligtvis kan företas varje år. Nödvändigheten att begränsa sig till de marginala förändringarna blir emellertid mindre utpräglad ju fullständigare bild av verksamheten som myndigheternas petita ger. Prutningarna behöver då inte begränsas till det nya i handlingsprogrammen utan statsmakterna får lättare att också gå in på redan etablerade program.

Det ligger emellertid i sakens natur att statsmakterna ofta måste sakna förutsättningar att avgöra var besparingar lämpligen bör vidtas. För att bli i stånd att bättre bedöma konsekvenserna av en annan kostnadsram för ett program bör statsmakterna därför kunna ålägga myndigheterna att i petita ange alternativa program med t ex 10 resp 20 % lägre kostnader än huvudalternativet. Innebörden av detta skulle bli att myndigheterna själva fick större inflytande på prioriteringen av olika program inom deras eget område. Metoden bör dock användas med urskiljning och endast utnyttjas i verksamheter där det är möjligt att konkret ange vad prestationerna eller resultatet blir vid de olika kostnadsalternativen. Vissa risker torde annars finnas för att myndigheterna uppgör programmen på ett sådant sätt att alternativet med den lägsta kostnadsramen representerar vad myndigheten egentligen avser att uppnå, i synnerhet om alternativa budgetförslag blir rutin.

Ett annat sätt att underlätta statsmakternas avvägning är att låta myndigheterna i petita prioritera de olika programmen. Genom att statsmakterna får uppgift om i vilken rangordning myndigheterna placerar de olika programmen kommer en nedskärning av petita att kunna grundas på myndigheternas bedömning. Metoden synes väl lämpad för sinsemellan oberoende investeringsprojekt men torde också med fördel kunna användas i sådana fall där myndigheterna framför flera förslag om kvantitativa eller kvalitativa förändringar i handlingsprogrammet.

Vid vissa verksamheter kan de mål som uppställs uppnås på alternativa vägar. Ett exempel skall ges från arbetsmarknadsverkets område. En regional störning av balansen på arbetsmarknaden kan t ex motverkas genom antingen lokaliseringpolitiska eller rörlighetsstimulerande åtgärder. Vilken av dessa vägar som bör beträdas kan vara svårt att objektivt avgöra. Också för en politisk bedömning bör alternativa budgetförslag kunna upprättas i dessa sammanhang. Sådana alternativ har förutsatts i det preliminära förslag till budgeteringssystem som utarbetas för arbetsmarknadsverket.

Prestationsredovisningen i petita

För att myndigheterna skall få underlag för en detaljerad planering och kontroll av verksamheterna måste i regel en rad olika mätningar av prestationerna göras.

Om prestationerna skall kunna fastställas måste de ofta brytas ner till mindre delar som mäts var för sig. Prestationsmåten kan härtill behöva kompletteras med stödtal som belyser tjänsternas kvalitet.

När det gäller *statsmakternas* planering kan kraven på prestationsmätningen ställas lägre. Det gäller här i första hand att ange arten av de tjänster som skall framställas och kvantiteten av dessa. Prestationsmåten bör väljas så att de ger en såvitt möjligt fullständig bild av hela programmet. Finns inga mått på prestationerna som kan ställas mot kostnaderna bör andra sätt tillgripas för att belysa produktiviteten. Myndigheternas personaladministration bör i petita sålunda inte beskrivas med en rad mått som t ex antal nyanställningar, upphörda anställningar, kuratorbesök m m utan genom att man sätter

kostnaderna i relation till antal anställda. Om kostnadsrelationen väsentligt avviker från motsvarande relationer vid andra myndigheter skall avvikelserna förklaras, exempelvis genom statistik som belyser personalomsättningens storlek.

Prestationsmått som på ett meningsfullt sätt belyser tjänsterna skall intas i budgetstommen. Exempel på sådana prestationsmått är antal sjukvårdsdagar och antal lotsade fartyg. Om prestationsmätningen endast kan anses ge en partiell kvantitativ beskrivning av tjänsterna skall redovisningen ske i petita-bilagorna.

Kostnadsberäkningarna i petita

Om programbudgetering genomförs vid myndigheterna i enlighet med utredningens förslag kommer myndigheternas petita att ge uppgifter om totalkostnaderna för varje program. Med hänsyn till detta och statsmakernas behov av att kunna göra kostnadsjämförelser mellan myndigheterna är det viktigt att myndigheternas kostnadsberäkningar sker efter enhetliga principer. Likformiga kostnadsberäkningar är också nödvändiga om man vill precisera hur stora resurser som den statliga förvaltningen totalt tar i anspråk.

När det gäller beslutssituationer där alternativen är att fortsätta eller nedlägga en verksamhet resp att bibehålla eller öka produktionsvolymen är inte alltid uppgifter om programmen eller totalkostnaderna tillfyllest. Trots nedläggningen av en verksamhet kan kostnader kvarstå för anläggningar eller icke omedelbart omplacerbar personal. Tar man hänsyn till dessa kostnader kan det visa sig rationellt att fortsätta verksamheten tills anläggningarna är förbrukade eller till dess personalens förflyttning ordnas även om verksamheten ger ett otillfredsställande resultat. På motsvarande sätt kan en expansion av verksamheten medföra att kostnaderna stiger proportionellt mer än produktionsvolymen. Detta blir exempelvis fallet om expansionen förutsätter nya och dyrbarare lokaler eller en utbyggnad av den administrativa apparaten. Det kan i vissa beslutssituationer vara väsentligt att statsmakterna känner till dylika marginella kostnaders storlek eller totalkostnadernas fördelning på fasta och rörliga. Statsmakterna har givetvis möjlighet att vid behov begära särskilda kostnadskalkyler av myndigheterna. Myndigheterna bör dock i sådana fall där behov av information om kostnadsstrukturen uppenbart föreligger utan anmaning utföra kalkylerna och redovisa dessa i petita.

Eftersom myndigheterna vid sin kostnadskalkylering måste utgå ifrån kostnadsslagen är det naturligt att den interna budgeten utvisar ansvarsområdenas och eventuellt programmens kostnader fördelade på kostnadsslag. En sådan specifikation av kostnadsslagen är också erforderlig för analys av kostnadsutvecklingen.

Ett av syftena med programbudgetering är att myndigheterna skall ges ökade möjligheter att avgöra på vilket sätt prestationerna skall framställas och vilka produktionsfaktorer som skall användas därvid. Lämnas denna del av planeringen till myndigheterna behöver statsmakterna knappast löpande redovisning över kostnadsslagen för varje enskilt program. I vissa fall kan

dock statsmakterna – för analys av en synbarligen otillfredsställande kostnadsutveckling – behöva information härom. Det är då bättre att vederbörande departement begär en kostnadsspecifikation i varje särskilt fall än att överskådligheten i myndigheternas *petita* minskas genom att man kräver en löpande redovisning av dessa uppgifter.

En kostnadsslagsspecifikation för varje myndighets *totala* verksamhet kommer att vara erforderlig för att få fram underlag för statsmakternas finansiella och realekonomiska planering. Vilka krav som kan ställas på specifikationerna ur dessa synpunkter skall diskuteras längre fram. Här skall endast konstateras att dessa specifikationer, som bör redovisas i en särskild budgetbilaga, kommer att ge statsmakterna ungefär samma information om kostnadslagen som för närvarande lämnas i myndigheternas *petita*.

Beräkningar över externa effekter

Statsmakterna kan i regel förutsättas ha de största möjligheterna att överblicka och beräkna de samhällsekonomiska konsekvenserna av myndigheternas verksamheter. På centralt håll finns ofta kunskaper om planerade förändringar på andra verksamhetsområden som kan komma att påverka förutsättningarna för en viss verksamhet. På departementsnivå finns också tillgång till expertis för samhällsekonomiska bedömningar.

Detta bör inte innebära att myndigheterna skall underlåta att redovisa de beräkningar som de gjort över de externa effekter som förändringar i deras verksamhet kan väntas medföra. Som allmän regel bör gälla att myndigheterna i särskilda kalkyler i *petita* skall försöka ange de externa effekterna om deras betydelse bedöms vara väsentlig. Dessa kalkyler behöver inte nödvändigtvis uppta kostnadsbelopp utan effekterna kan uttryckas på annat sätt, t ex som ökning eller minskning av kö- och väntetider för myndigheternas kunder.

Redovisning av myndigheternas investeringskalkyler

Införandet av en kostnadsredovisning medför en vidgning av investeringsbegreppet inom statsförvaltningen i förhållande till nuläget. I redovisningsteknisk bemärkelse kommer alla utgifter för anskaffningar som aktiveras att tillika vara investeringsutgifter. Förutom anskaffningen av byggnader, dyrbar datamaskinutrustning och liknande som för närvarande bestrids genom anslag på kapitalbudgeten eller sakanslag på driftbudgeten kommer sålunda till investeringar att hänföras en del anskaffningar som nu bestrids från myndigheternas omkostnadsanslag.

Det är inte tillräckligt att myndigheterna för sin planering utför investeringskalkyler. Statsmakterna behöver också tillgång till kalkylerna, dels för att själva kunna bedöma angelägenheten av de olika föreslagna projekten, dels för att kunna kontrollera att kalkylerna är välgrundade. Myndigheternas skyldighet att utföra investeringskalkyler för *petita* måste dock begränsas till projekt som statsmakterna kan ha intresse av att närmare granska.

Enligt nu gällande anvisningar skall investeringskalkyler i petita lämnas för investeringar dels inom verksamhet av affärsmässig karaktär, d v s verksamhet i vilken avgifter uttas för myndighetens tjänster, dels inom icke affärsmässig verksamhet när investeringarna sker i rationaliserings syfte. I det förstnämnda fallet skall kalkyler regelmässigt redovisas för investeringsprojekt eller grupp av projekt med en total kostnad av minst 1 miljon kronor. Kalkylerna skall om möjligt göras enligt de s k internränte- eller kapitalvärde metoderna och skall omfatta minst 80 % av myndighetens totala investeringar. Beträffande icke affärsmässig verksamhet bör beräkningarna enligt anvisningarna syfta till en jämförelse mellan nuvarande och kalkylerade kostnader.

Ur statsmakternas synpunkt torde det vara angelägnare att granska projekt som innebär en nyinvestering än projekt som gäller ersättningsinvesteringar. Vid ersättningsinvesteringar är problemet ofta begränsat till när investeringen skall ske och vilken detaljutformning projektet skall ha. Vid nyinvesteringar gäller det att i första hand klargöra om projektet överhuvud skall utföras eller inte. Det är emellertid många gånger svårt att avgöra vad som egentligen är ersättningsanskaffningar och vad som innebär nyinvestering. En anskaffning kan utgöra en ersättning för ett uttjänt kapitalföremål men samtidigt medföra en standard- eller kapacitetsförbättring. En uppdelning av investeringarna i dessa kategorier har dessutom olägenheten att den kan bidra till att ersättningsinvesteringar av myndigheterna kommer att uppfattas som mindre betydelsefulla och att några lönsamhetskalkyler beträffande dessa inte behöver göras.

Utredningen vill i stället förorda att sådana investeringskalkyler som gäller investeringsprojekt inom ramen för ett oförändrat prestationsprogram inte behöver underställas statsmakternas granskning om investeringsutgifterna håller sig inom en viss beloppsgräns. För investeringar som innebär en kapacitetsuppbyggnad eller sammanhänger med en ny verksamhet skall kalkyler som regel bifogas anslagsframställningarna. Även här kan en beloppsgräns övervägas i syfte att sålla ut investeringar av liten ekonomisk betydelse. Beloppen bör sättas med utgångspunkt från att myndigheterna skall ha befogenheter att självständigt fatta beslut om smärre rationaliseringsinvesteringar. Samtidigt skall statsmakternas krav på att kunna pröva alla kostsammare projekts angelägenhet mot bakgrund av den aktuella finansiella eller konjunkturpolitiska situationen bli tillgodosett.

Utformningen av myndigheternas lönsamhetskalkyler har diskuterats i avsnittet om myndigheternas budgetering. Liksom för närvarande skall kalkylerna utvisa avskrivnings- och räntekostnader men härutöver också de beräknade driftkostnader som är förknippade med användningen av det planerade investeringsobjektet samt de förväntade prestationerna. När det gäller investeringar av ersättnings- och rationaliseringskaraktär skall lönsamheten om möjligt belysas genom att styckkostnaderna preciseras för de varor eller tjänster som investeringen berör före och efter projektets genomförande. En beräkning av kapital- och driftkostnaderna är framför allt av be-

tydelse i fråga om investeringar i byggnader och anläggningar, t ex sjukhus, fångvårdsanstalter m m. Kalkylerna skall ge en så fullständig bild som möjligt av alla de åtaganden som statsmakterna kommer att göra om investeringarna kommer till utförande. Om investeringarna beslutas bör uppföljning ske genom efterkalkyler. Dessa skall avse första året som investeringen är i bruk och skall utan anmodan inlämnas av myndigheterna i samband med anslagsframställningarna.

Långtidsplaneringen

Myndigheternas långtidsbudget utgör statsmakternas underlag för bedömning av de långsiktiga effekterna av myndigheternas förslag. Statsmakterna fattar visserligen icke några formella beslut om myndigheternas långtidsprogram, men de skall dock som bilaga fogas till de årliga anslagsframställningarna. Långtidsprogrammen skall i princip ha samma utformning som petita, d v s utvisa prestationer och kostnader för de program som upptas i anslagsframställningarna. Liksom petita bör långsiktisplanen uppdelas i en driftplan och en investeringsplan.

De långtidsbedömningar som varje myndighet för närvarande skall redovisa i anslutning till anslagsframställningarna skall vara så specificerade att man kan särskilja de olika faktorer som kan beräknas påverka anslagsutvecklingen. Bl a skall anges de utgiftsförändringar som följer av

- a) tidigare fattade principbeslut av statsmakterna om fortsatt utbyggnad;
- b) önskemål att tillgodose en i dagsläget otillfredsställd efterfrågan på myndigheternas tjänster (avveckling av köer);
- c) efterfrågeutvecklingen för myndighetens tjänster;
- d) önskemål att förbättra kvaliteten på de tjänster som nu utförs inom myndighetens verksamhetsområde och
- e) önskemål att ta upp nya verksamheter på myndighetens program.

Programbudgetering innebär den förändringen att kostnadsberäkningar av detta slag tämligen lätt kan utföras. Genom prestationsredovisningen får myndigheterna också ökade möjligheter att redovisa kvantiteten och kvaliteten av de tjänster som kan framställas vid olika alternativ. Detta bör enligt utredningens uppfattning utnyttjas så att myndigheterna åläggs att i långtidsplanen ange de prestationer och kostnader som utgör resultat av redan tidigare fattade beslut liksom de delar av programmen för vilka myndigheten föreslår nya beslut. Detta krav bör gälla såväl driftplanen som investeringsplanen.

Utredningen föreslår en rullande långtidsplanering avseende en femårsperiod, vars första år överensstämmer med petitaåret. En grundlig omprövning av planen bör ske med jämna mellanrum, t ex vart tredje år. Eftersom denna omprövning kommer att gälla frågor av stor vikt för verksamhetens fortsatta bedrivande bör statsmakterna ha möjlighet att granska de alternativ som därvid framkommer ifråga om verksamhetsinriktning, organisation m m. Statsmakterna kan därvid ge anvisning om vilket alternativ som bör ligga till grund för den fortsatta planeringen. Myndigheterna kommer härigenom

att stå på en fastare grund i sitt fortsatta arbete. Samtliga myndigheter bör åläggas att avge alternativa långtidsprogram. En sådan skyldighet skulle framtvunga en återkommande mål-medeldiskussion vid myndigheterna.

Underlag för statsmakternas finansiella planering

Genom att den statliga verksamheten huvudsakligen finansieras med skatte- och lånemedel ställs höga krav på statsmakternas finansiella planering. Möjligheterna att med kort varsel tillföra statskassan pengar genom höjd beskattning är begränsade av både politiska och administrativa skäl och en mer betydande statlig upplåning på kreditmarknaden är ofta utesluten. Statsutgifterna och statsinkomsterna måste följaktligen förutberäknas med så stor noggrannhet att några finansieringsproblem inte uppkommer under löpande budgetår.

Statsbudgeten avser för närvarande kassamässiga utgifter och inkomster, d v s belopp som verkligen kommer att utbetalas av myndigheterna resp inbetalas till dessa under budgetåret. Detta innebär att myndigheternas petita ger ett detaljerat underlag för statsmakternas finansiella planering. Av anslagsäskandena kan statsmakterna utläsa hur stora kassamässiga utgifter som genomförandet av de av myndigheterna föreslagna handlingsprogrammen kan beräknas medföra på driftbudgeten och i förekommande fall på kapitalbudgeten. Anslagsäskandena utvisar också utgifternas fördelning efter utgiftslag samt i vissa fall, t ex där sakanslag och bidragsanslag förekommer, efter ändamål. När det gäller inkomsterna framgår regelmässigt vilka verksamheter dessa hänför sig till.

Att myndigheterna vid programbudgetering i petita skall redovisa kostnaderna per program betyder inte att statsmakternas behov av noggranna utgiftskalkyler minskar. En programbudget måste därför innehålla uppgifter om såväl kostnader som utgifter.

Vid programbudgetering skall myndigheterna i petita ange kostnaderna för å ena sidan driften och å andra sidan bidragsgivning och investeringsverksamhet. Investeringar på driftbudgeten resp kapitalbudgeten skall redovisas var för sig. Beträffande bidragen kommer kostnaderna alltid att överensstämma med det kassamässiga utgiftsbegreppet.

Driftkostnaderna och ibland även investeringskostnaderna omfattar däremot även komplementkostnader och bryter därigenom mot den kassamässiga redovisningsprincipen. Vid beräkningen av kostnaderna i petita tas vidare hänsyn till förändringar i fordringar och skulder samt lager. Utredningen föreslår att myndigheterna i petita anger såväl kostnaderna som utgifterna både för den löpande driften och för investeringarna. Därmed bibehålles en kassamässig redovisning av nuvarande omfattning. Myndigheterna skall också klargöra vari differenserna mellan driftkostnader och driftutgifter består. Det samma gäller investeringskostnader och investeringsutgifter. En specifikation av komplementkostnaderna skall visa hur stor del av dessa kostnader som motsvaras av redan gjorda utbetalningar, t ex avskrivningskostnader, och hur

Program	Intäkter	Drift-kostnader	Bidrag	Investerings-kostnader på driftbudgeten	Investerings-kostnader på kapital-budgeten
Program A		10 000			
Program A ₁					3 100
Program B		380			
Program B ₁			2 000		
Program C	1 120	1 120			
Program C ₁				120	
Summa	1 120	11 500	2 000	120	3 100

Avgår:

Komplementkostnader

Pensioner m m	1 330	335
Avskrivningar	250	70
Räntor	120	30
Portoavgifter	10	—
Utgiftsrester	90	—
Lagerminskning	—	65

Tillkommer:

Förskott	—
Lagerökning	200

Utgifter brutto	9 900	2 000	120	2 600	14 620
Intäkter	1 120				
Inkomstrester	50				
Utgifter netto	8 830	2 000	120	2 600	13 550

Fig. 6: 4. Budgetsammandrag utvisande sambandet mellan kostnader och kassamedelsbehov vid en myndighet

stor del som kommer att föranleda framtida utgifter, t ex pensionsutbetalningar. Vilka kostnadsposter som bör specificeras framgår av exemplet på budgetsammanfattning i figur 6: 4.

Underlag för statsmakternas realekonomiska planering

På grundval av myndigheternas redovisning sammanställs för närvarande statistik, som i sin tur bildar underlag för statsmakternas realekonomiska planering. Denna statistik avser bl a att belysa omfattningen av statens behov av arbetskraft och andra reella resurser men också den statliga hushållningens samhällsekonomiska effekter i övrigt.

Myndigheternas arbetskraftsbehov framgår av de personalförteckningar som bifogas myndigheternas petita. Petita ger också i övrigt ett visst underlag för en bedömning av det slag av resurser som myndigheterna efterfrågar. Investeringsutgifterna för byggnader och anläggningar ger sålunda en bild av de anspråk som kommer att ställas på byggnadssektorn. Vissa materielanslag kan på motsvarande sätt ge en antydning om vilken effekt anslagen får på sysselsättningen inom skilda näringsgrenar. För att få fram underlag för samhällsekonomisk analys sker vidare en systematisk bearbetning av anslagsposterna i de för myndigheterna fastställda utgiftsstaterna. Bearbetningen syftar till att visa hur statsutgifterna fördelar sig på konsumtion, investeringsverksamhet och inkomstöverföringar, varvid man skiljer på överföringar till enskilda personer, privata organisationer, kommuner samt fonder och statliga bolag.

Programbudgetering kommer att innebära en förbättring av underlaget för den realekonomiska planeringen genom den periodisering av utgifterna som kostnadsberäkningarna ger. Av betydelse i detta sammanhang är inte minst den förhållandevis noggranna redovisning av utgifter av investeringskaraktär som programbudgeteringen förutsätter. Möjligheter erbjuds även att utforma kostnadsslagsindelningen så att den blir lämpad för samhällsekonomisk analys. Utredningen har beaktat önskemål i denna riktning så till vida att i kapitel 7 föreslagen indelning i kostnadslag skiljer mellan förbrukning av varor resp tjänster. För myndigheter som har en betydande förbrukning av material föreslås vidare en fördelning av kostnaderna på vissa bestämda varugrupper (se s 177).

Det förutsätts att statsmakterna vid programbudgetering inte behöver begränsa myndigheternas möjligheter till ekonomiskt handlande genom att fastställa personalstater. Uppgifter om personalbehovet m m erfordras emellertid ur här behandlade synpunkter och skall lämnas i bilaga till petita.

Regleringsbrev som statsmakternas styrinstrument

Under löpande budgetår har verksledningen det direkta ansvaret för en myndighets verksamhet. Verksamheten styrs emellertid av statsmakterna på olika vägar även under detta skede. Målet för denna styrning är att få myndigheterna att handla i enlighet med statsmakternas intentioner.

I detta ingår att verksamheten skall bedrivas så effektivt som möjligt. Det innebär bl a att myndigheterna i princip skall följa de av statsmakterna fastställda programmen men det innebär samtidigt ett krav på snabb anpassning efter förändrade förhållanden. En rationellt bedriven verksamhet förutsätter också att myndigheterna aktivt strävar efter kostnadsbesparingar.

För att effektivitetsmålet skall kunna uppfyllas kommer alltid att krävas en omsorgsfull avvägning mellan den beslutsrätt som bör delegeras till myndigheterna och de avgöranden som måste kvarligga hos statsmakterna. Ett av programbudgeteringens syften är att möjliggöra en smidig delegering till myndigheterna i de avseenden där det bedöms fördelaktigt för deras verksamhet utan att statsmakternas inflytande på verksamheten i stort därigenom minskar.

Programbudgeteringen gör det möjligt att i enhetliga termer beskriva och jämföra prestationer och kostnader. Det underlättar för statsmakterna att klargöra sina intentioner för myndigheterna utan att inskränka deras handlingsfrihet genom formella detaljföreskrifter. Programbudgeteringen ger härtill statsmakterna goda möjligheter att kontrollera hur verksamheterna bedrivs. Vetskapen om denna kontroll torde i sig själv utgöra ett incitament för myndigheterna att följa statsmakternas direktiv.

Den styrning som statsmakterna utövar genom anslagsgivningen kommer till uttryck dels i de av riksdagen beslutade anslagen på riksstaten och dels i de av Kungl Maj:t utfärdade regleringsbrev till myndigheterna. Därigenom åläggs myndigheterna att i sak efterkomma statsmakternas beslut om deras verksamhet – t ex att använda tilldelade medel för avsett ändamål och att inte överskrida angivna belopp – och dessutom att fullgöra viss redovisning.

I praktiken är det genom regleringsbrev som dessa beslut når och påverkar myndigheterna. Statsmakterna kan således både styra verkställigheten av programmen och redovisningen med hjälp av regleringsbrev.

Kravet på en harmonisering mellan programbudgetering vid myndigheterna och statsmakternas styrning blir därför mycket framträdande när det gäller regleringsbrevens innehåll. Eftersom dessa i sin tur måste utgå från anslagen på riksstaten kan självfallet inte frågan om anslagen helt förbigås. Från programbudgetsynpunkt ligger dock tyngdpunkten på regleringsbrevens utformning och mindre på samspelet mellan Kungl Maj:t och riksdagen så som det kommer till uttryck i statsverkspropositionen och riksstaten.

Diskussionen i detta avsnitt skall i huvudsak begränsas till frågan om hur statsmakternas styrning genom regleringsbrev påverkar myndigheternas effektivitet. Slutsatserna därav kan självfallet utsträckas även till anslagen. Av den anledningen ges några avslutande synpunkter på anslagsgivningen. I kapitel 11 kommer anslagsfrågan att behandlas från statsmakternas synpunkt, främst med tanke på uppställandet av riksstaten.

Regleringsbrevens innehåll

Genom de nuvarande regleringsbrev ställer Kungl Maj:t till myndigheternas förfogande de anslag som riksstaten anvisat samt ger mera detaljerade direktiv för medlens disposition. Däremot ger regleringsbrev normalt inga

upplysningar om vad som skall uträttas under budgetåret eller hur utgifterna skall fördelas på de olika verksamheter som den enskilda myndigheten bedriver.

Vid programbudgetering kommer den utförliga redovisning av planerad verksamhet och av prestationer och kostnader som skall lämnas i *petita* att underlätta för statsmakterna att ge direkta föreskrifter också om vad som bör utföras inom myndigheterna. Föreskrifterna kan enklast lämnas genom regleringsbrev. Dessa bör därför enligt utredningens mening ges ett sådant innehåll att de återspeglar programindelningen i *petita* och utvisar statsmakternas ställningstaganden till myndigheternas budgetförslag. Regleringsbrevet blir sålunda den handling som innehåller den för myndigheten fastställda budgeten.

Utredningen finner i och för sig motiv för att i regleringsbrev också ange vilka prestationer som skall utföras under de olika programmen. Statsmakternas avsikter med verksamheten skulle härigenom ytterligare kunna preciseras. Man måste dock räkna med att statsmakterna, om nedskärningar måste vidtas av anslagsäskandena av statsfinansiella skäl, många gånger föredrar att överlåta till myndigheterna att avgöra vilka prestationer som skall drabbas. Regleringsbrev kan i dessa fall inte innehålla uppgifter om prestationerna.

Om statsmakterna vill förhindra att nedskärningarna drabbar något visst slag av prestationer bör detta framgå av regleringsbrevet.

Syftet med programindelningen i regleringsbrev är i första hand att ge myndigheterna direktiv för verkställigheten av programmen. En annan fråga är vilka slag av bindningar, som myndigheterna vid programbudgetering skall åläggas. Det kan bl a diskuteras om bindningarna skall avse

- de olika slag av produktionsresurser som myndigheterna använder eller den samlade resursförbrukningen;
- de finansiella eller de reella resurserna, d v s utgifter eller kostnader;
- myndigheternas hela verksamhet eller de enskilda programmen.

I den sistnämnda punkten ingår också frågan om kostnaderna för program skall kunna överskridas resp om överflyttningar skall kunna ske mellan olika program under ett budgetår.

Bindningar av utgifter eller kostnader

Som ovan framhållits bör programbudgeteringen utnyttjas för en delegering av beslutsrätt i sådana avseenden där detta kan väntas främja effektiviteten. När det gäller valet av produktionsmedel torde myndigheterna ha de bästa förutsättningarna att träffa rationella avgöranden. Beslut av detta slag förutsätter en ingående kännedom om de arbetsuppgifter som skall utföras och de betingelser som råder för verksamheten. Utredningen utgår därför ifrån att den nuvarande formen av anslag där medlen uppdelas på utgiftsslag skall upphöra vid ett genomförande av programbudgetering. Sker inte detta skulle myndigheternas handlingsfrihet komma att begränsas hårdare än vad som för närvarande är fallet. Resultatet blir nämligen då att statsmakterna skulle besluta

om både produktionsmedlen och fördelningen av anvisade resurser på myndigheternas olika program. Denna dubbla bindning skulle försvåra i stället för att underlätta en effektivisering av statsverksamheten.

Om man vill ge myndigheterna fullständig frihet att välja produktionsmedel skulle detta kräva att myndigheterna också fick frihet att själva besluta om de investeringar som erfordras för att driva verksamheten med största möjliga effektivitet. En så långtgående delegering av beslutsrätt är inte tänkbar med hänsyn till det sätt på vilket statsverksamheten finansieras. En bindning av investeringsutgifterna på driftbudgeten och kapitalbudgeten torde heller inte innebära några allvarigare nackdelar ur effektivitetssynpunkt eftersom investeringsbehoven rimligen bör kunna förutses tämligen långt i förväg och sålunda också kan beaktas vid myndigheternas anslagsäskanden.

I *petita* skall myndigheterna som tidigare framhållits ange såväl beräknade kostnader som utgifter. Dessa beräkningar – justerade med hänsyn till de förändringar som kan ha beslutats ifråga om handlingsprogrammen – bör intas i regleringsbrevet, som härigenom blir en plan både för myndigheternas reella och finansiella resursförbrukning. De *bindningar* som åläggs myndigheterna bör enligt utredningens mening främst gälla kostnaderna och inte utgifterna. Skälet för detta är delvis detsamma som ovan anförts beträffande utgiftsslagen, nämligen att myndigheterna bör ges största möjliga frihet att välja de produktionsmedel som vid varje tillfälle ställer sig gynnsammast ur kostnadsynpunkt. Reglerar statsmakterna utgifterna anser utredningen att det finns risk för att myndigheterna liksom för närvarande i stor utsträckning kommer att se till de utgiftsmässiga i stället för kostnadmässiga konsekvenserna.

En annan invändning mot att i ett programbudgetsystem styra myndigheternas utgiftsanvändning är av redovisningsteknisk art. Det gäller det fall att en myndighet skulle anvisas medel till utgifter avseende enskilda program. Såsom närmare kommer att utvecklas i kapitel 8 kan en uppdelning i flera skilda anslag eller anslagsposter av anvisade medel till en myndighets verksamhet under vissa förutsättningar komma att medföra en avsevärd komplicering av kostnadsredovisningen för att möjliggöra anslagsavräkning.¹

Det kan sägas att statens finansiella styrning blir mindre exakt om man reglerar myndigheternas kostnader i stället för deras utgifter. Inom en och samma kostnadsram för ett program kan nämligen utgifterna variera beroende på olika omständigheter. Vid planeringen kan t ex en myndighet ha räknat med att för en arbetsuppgift anställa viss personal. Senare kan det visa sig att det kostnadmässigt ställer sig gynnsammare att anlita konsulter. Anlitandet av konsulter kan medföra högre utbetalningar men lägre

¹ Det kan inträffa när en myndighets kostnadsredovisning innefattar ett stort antal hjälpkostnadsställen från vilka vidarefördelning av kostnaderna sker med förkalkylerade avräkningspriser. Såväl utgifterna som den del av kostnaderna som inte motsvarar utgifterna under året (framför allt komplementkostnaderna) ingår i sådana avräkningspriser. De skulle normalt inte behöva framgå av varje bokföringstransaktion — fördelningen från hjälpkostnadsställena skulle kunna ske med en klumpsumma för samtliga kostnader som ingår i avräkningspriset. En avräkning mot utgiftsanslag nödvändiggör emellertid i en sådan förvaltning en uppdelning av varje bokföringspost, som förs från hjälpkostnadsställena, i två poster, en för utgifterna som svarar mot utgiftsanslaget eller anslagsposten och en för den del av kostnaderna som inte är utgifter under året.

totalkostnader än anställningen av egen personal, eftersom kostnaden för denna till en del utgörs av pensionskostnader som inte föranleder omedelbara utbetalningar. Avvikelser under löpande år av här antytt slag torde emellertid komma att röra sig om tämligen obetydliga belopp i förhållande till de totala statsutgifterna och de bör för övrigt i stor utsträckning utjämnas varandra. Det bör också erinras om att problem av här antytt slag endast kan uppstå när det gäller den löpande verksamheten samt investeringsverksamhet om denna sker i egen regi. För övriga investeringar och för bidrag är kostnader och utgifter identiska och statsmakternas finansiella styrmöjligheter blir här oförändrade.

Av de skäl som här redovisats vill utredningen som princip förorda att huvudvikten i statsmakternas styrning av myndigheternas ekonomi läggs på bindningar av kostnaderna för programmen. Kostnadsangivelserna för en myndighets program skulle sålunda komma att återfinnas i regleringsbrevet såsom budgetposter i en plan för disposition av de medel som myndigheten tilldelas, medan utgiftsberäkningen endast skulle anges som en riktpunkt. För investeringsprogram bör dock bindningarna avse utgifterna. Detta bör tills vidare för enhetlighets skull gälla även ifråga om investeringar som myndigheten utför i egen regi. De olägenheter detta kan medföra ur effektivitetssynpunkt torde mer eller mindre kunna uppvägas om kontrollen av investeringarnas genomförande huvudsakligen inriktas på kostnaderna.

Kostnadsram för ett eller flera program

Huruvida medelstilldelningen bör avse myndigheternas hela verksamhet eller enskilda program blir i första hand beroende på hur angelägna statsmakterna är att förhindra myndigheterna från att inom en given kostnadsram överflytta resurser från ett program till ett annat. Bindningar till program synes i vissa fall vara naturliga t ex i fråga om forskningsverksamhet eller liknande där prestationerna inte kan kvantitativt anges eller preciseras på annat sätt. I andra fall synes sådana bindningar olämpliga ur effektivitetssynpunkt. För att snabbt kunna anpassa sig till förändringar i efterfrågan på olika slag av tjänster kan det krävas att myndigheterna har viss frihet att överflytta resurser från en verksamhet till en annan. För t ex vissa myndigheter med uppdragsverksamhet skulle det kunna innebära slöseri att inte ägna sig åt något annat program om uppdragen temporärt är av mindre omfattning. Allmänt är det ur effektivitetssynpunkt väsentligt att myndigheten i varje situation kan sätta in rätta åtgärder, och möjligheterna härtill bör inte i onödan låsas av gränser mellan olika program. Å andra sidan finns naturligtvis också exempel på myndigheter där det knappast kan innebära några nackdelar om man får göra en framställning till Kungl Maj:t när en större avvikelse från de uppgjorda programmen framstår som nödvändig.

Någon generell rekommendation kan inte ges om hur hård bindningen till de i regleringsbrevet intagna programmen och kostnadsangivelserna bör vara. Det måste ankomma på Kungl Maj:t att utforma föreskrifterna om program och om kostnaderna för programmen så att de ger myndigheterna erfor-

derlig information om statsmakternas intentioner men inte därutöver medför bindningar som står i strid med programbudgeteringens syften. Avvikelser i förhållande till de i regleringsbrevet angivna kostnaderna för programmen bör under alla omständigheter i efterhand motiveras av myndigheterna, vilket i sig innebär en viss bindning.

Ett alternativ till bindning av kostnaderna per program utgör anslag som knyts till prestationsmängden. En sådan medelsanvisning skulle innebära att ett bestämt belopp per prestation angavs i stället för en summa för hela den beräknade mängden prestationer. En sådan anslagsform kan väntas medföra större kostnadsmedvetande hos myndigheterna men möjligheterna att använda den i praktiken är begränsade. Dels måste prestationerna vara homogena och inte kunna undergå några större kvalitetsförändringar, dels är det sällan som kostnaderna står i direkt proportion till antalet framställda prestationer. Det sistnämnda innebär att man för att kunna utnyttja anslagsformen får låta denna begränsa sig till prestationernas rörliga kostnader och att de fasta kostnaderna täcks genom ett särskilt anslag.

Alternativ för anslagsgivningen

Med utgångspunkt från ovanstående synpunkter på statsmakternas styrning av myndigheternas verksamhet via regleringsbrevet anser utredningen att nuvarande avlönings- och omkostnadsanslag måste betecknas som klart olämpliga vid införande av programbudgetering.

I stället vill utredningen antyda två olika vägar för anslagsgivningen till myndigheternas löpande verksamhet som båda är förenliga med programbudgeteringen.

Det första av dessa två alternativ (Alt I), som kan avses stå i närmast överensstämmelse med programbudgeteringens principer, innebär övergång till ändamålsinriktade kostnadsanslag för myndighetens löpande verksamhet, medan de beräknade utgifterna anges som en riktpunkt i regleringsbrevet.

Det andra alternativet (Alt II) har tillkommit för att även inom ramen för riksstatens nuvarande uppställning anvisa en metod för anslagsgivningen som inte strider mot vad man vill uppnå med programbudgeteringen inom myndigheterna. Alternativet innebär att ändamålsinriktade utgiftsanslag beviljas för myndigheternas löpande verksamhet och att de ytterligare bindningar som sker i regleringsbrevet avser kostnader och program.

I båda alternativen knyts alltså anslagen till verksamhetens ändamål, programmen. I det ena fallet avser de kostnader, i det andra utgifter. Den närmare innebörden av de båda alternativen utvecklas i kapitel 11.

Myndigheternas rätt att disponera besparingar

Ur effektivitetssynpunkt kan skäl anföras för att viss del av uppnådda besparingar skulle få utnyttjas av myndigheterna. Det är sannolikt att myndigheterna skulle uppfatta detta som en fördel vilket skulle ge ett extra incitament till rationaliseringar. Besparingarna skulle när det gäller anslag för program kunna få användas för ett annat program inom myndighetens

budget. Besparingarna skulle också kunna tänkas få utnyttjas för ändamål som upptagits på en speciell prioriteringslista avseende förslag som framförts i petita men som inte medtagits i regleringsbrevet.

Utredningen har dock inte lyckats konstruera ett godtagbart system som »skär anslagsgränserna» och som skulle innebära att myndigheterna finge disponera medel för andra ändamål eller i större omfattning än som angetts i statsmakternas beslut. Det finns också anledning att särskilt understryka de svårigheter som i allmänhet föreligger att avgöra vad som är reella besparingar. En anledning till detta är givetvis svårigheterna att exakt fastställa kvaliteten på de tjänster som myndigheterna tillhandahåller. En generell rätt att disponera viss del av uppnådda besparingar kan även tänkas medföra en tendens att vid kostnads kalkyleringen uppta kostnaderna till för höga belopp. Utgår anslag per program finns givetvis också möjligheter att överföra kostnader på ett program som har förslagsanslag för att på detta sätt kunna visa besparingar på ett annat programanslag. Det bör också framhållas att systemet förutsätter att myndigheterna själva får avgöra vad som är besparingar i här angiven bemärkelse. Det gäller självfallet i den mån besparingarna skall kunna utnyttjas under det löpande budgetåret. Även i de fall eventuella besparingar kan konstateras först i efterhand, d v s i samband med myndigheternas bokslut, och sålunda inte kan användas förrän nästföljande budgetår, kommer statsmakterna i praktiken att sakna möjligheter att granska »besparingskalkylerna» innan medlen används.

Utredningen är mot bakgrund av vad som ovan sagts inte beredd att föreslå några metoder för att fastställa och fördela uppkomna besparingar i myndigheternas verksamhet. Det åligger myndigheterna att genomföra sina uppgifter till lägsta kostnad och anslagsunderskridanden bör såsom hittills komma statsverket som helhet tillgodo. Utredningen är dock angelägen att understryka det förhållandet att om en myndighet genom rationaliseringsåtgärder eller andra besparingar genomför sina program till lägre kostnader än beräknat, kommer den därmed att hos sitt departement kunna bygga upp en tilltro till sin vilja och förmåga att handla ekonomiskt. Den nytta som myndigheten har av ett sådant förtroende när det gäller den framtida utvecklingen av verksamheten torde i sig innebära en inte obetydlig stimulans till effektivitet.

Kontrollen av utfallet

Riksdagens och Kungl Maj:ts granskning av medelsanvändningen sker bl a i samband med att nya medel skall ställas till myndigheternas förfogande. Utredningen föreslår därför att utfallet av de i regleringsbrevet upptagna posterna redovisas av myndigheterna i efterföljande års petita. Redovisningen skall ske i form av en uppställning som utvisar dels regleringsbrevets innehåll, dels de faktiska kostnaderna (och prestationerna) för programmen. Av samma uppställning skall även framgå den av Kungl Maj:t fastställda budgeten för det löpande budgetåret samt myndighetens budgetförslag för det år anslags-

framställningarna avser. Exempel på en uppställning av här ifrågasvarande slag lämnas på s 289.

Eventuella avvikelser av mer betydande omfattning mellan i regleringsbrevens angivna siffror och faktiskt utfall skall förklaras i ett särskilt textavsnitt i inledningen till petita. För att möjliggöra en mer ingående bedömning av verksamheternas kostnader och resultat skall en detaljerad redovisning av utfallet härutöver lämnas i en bilaga till petita. Av bilagan skall bl a framgå kvantitet och kvalitet av de prestationer som utförs samt hur kostnaderna totalt och per prestationer utfallit i jämförelse med vad som beräknats i de tidigare gjorda anslagsäskandena.

För närvarande pågår inom den statliga centrala revisionen en utveckling i riktning mot en ökad förvaltningsrevision, d v s revision inriktad på den ekonomiska ändamålsenligheten av olika verksamheter och åtgärder. Programbudgeteringen kommer att underlätta denna förvaltningsrevision. Riksrevisionsverket kommer vid en genomförd programbudgetering att få väsentligt förbättrat underlag för ekonomiska bedömningar, dels direkt genom myndigheternas bokslutsrapporter, dels genom myndigheternas interna prestations- och kostnadsredovisning. Programbudgeteringen kommer emellertid samtidigt att ställa krav på den centrala revisionsmyndigheten. Kontrollen av i vad mån myndigheterna fullgjort sin verksamhet på ett effektivt sätt skall vid programbudgetering i huvudsak bygga på en bedömning av de verkliga kostnadernas storlek i förhållande till de uppnådda prestationerna. Förvaltningsrevisionen kommer att i detta avseende få större betydelse i den offentliga förvaltningen än hos enskilda företag. Hos enskilda företag utgörs ofta prestationerna av intäkter, vilka är lättare att kontrollera än de icke prisatta prestationer som myndigheterna framställer. Ett genomförande av programbudgetering inom statsförvaltningen måste därför enligt utredningens mening åtföljas av att mer resurser än hittills anvisas för förvaltningskontroll.

Myndigheternas budget under verkställighetsskedet

När myndigheterna erhållit regleringsbrevens från Kungl Maj:t skall den interna budgeten fastställas. Detta innebär som tidigare beskrivits en ny etapp i myndigheternas planeringsarbete. Den planering som skedde för ett år sedan och som låg till grund för myndigheternas petita skall nu revideras i enlighet med regleringsbrevets anvisningar. Vid revideringen måste också beaktas i vad mån förutsättningarna i övrigt för verksamheten ändrats.

Hur omfattande planeringsarbetet blir i detta skede kommer att bero på bl a hur detaljerad den ursprungliga planeringen kunnat göras och hur stora avvikelserna är mellan myndighetens budgetförslag och regleringsbrevet. I vissa fall torde t ex verksledningen direkt kunna göra korrigeringar i det föreliggande budgetmaterialet och fastställa budgeten för varje ansvarsområde. I andra fall torde ett nytt budgetförslag få upprättas av de närmast

ansvariga tjänstemännen vilket sedan får underställas verksledningen för godkännande.

Den interna budgeten har under verkställighetsskedet två huvuduppgifter. För det första skall den utgöra en sporre för befattningshavare på olika nivåer inom myndigheten att lösa sina arbetsuppgifter på effektivast möjliga sätt. Den andra och inte mindre viktiga uppgiften är att avlasta verksledningen en del av dess löpande administrativa arbete, så att denna i ökad utsträckning kan ägna sig åt den långsiktiga planeringen av verksamheten. Dessa uppgifter medför en del krav på budgeteringssystemet utöver vad som tidigare diskuterats i avsnittet om budgeten som myndighetens planeringshjälpmedel. Vilka dessa krav är och hur de enligt utredningens uppfattning bör tillgodoses skall närmare preciseras i det följande.

Påverkbara kostnader och särkostnader

Vid planeringen är som tidigare framhållits totalkostnadsberäkningar nödvändiga. Utan sådana beräkningar kan man normalt inte avgöra vilket handlingsalternativ som ställer sig ekonomiskt fördelaktigast. Vissa kostnadsposter i de kalkyler som görs upp i synnerhet på lägre nivåer kan emellertid bestämmas av faktorer över vilka den budgetsvarige tjänstemannen inte har något inflytande, t ex genom att kostnadens storlek bestäms genom beslut som fattas av överordnade eller sidoordnade befattningshavare. För att kunna bedöma hur väl en chef sköter sina uppgifter måste givetvis hänsyn tas till detta förhållande. Om verksledningen gör befattningshavarna ansvariga också för kostnader, som dessa inte kan påverka, kan reaktionen lätt bli ett minskat i stället för ökat intresse för kostnadsbesparingar.

Det är mot denna bakgrund angeläget att man i budgeten försöker utvisa vilka kostnader som den budgetansvarige chefen genom sina beslut på ett märkbart sätt kan påverka. Kostnadsredovisningen bör sedan utformas så att man kan följa upp utvecklingen av dessa kostnader. Betydande svårigheter föreligger emellertid att i praktiken avgöra vad som skall betraktas som påverkbara kostnader. Beträffande många kostnadsposter föreligger sålunda ofta ett delat ansvar. Det bör understrykas att också kostnader som är fixerade till sitt absoluta belopp ändå kan utgöra en påverkbar kostnad. Detta kan t ex vara fallet med avskrivnings- och räntekostnader för en anläggning som inte beslutats av den för verksamheten direkt ansvarige. Dennes uppgift är dock att se till att anläggningens kapacitet blir effektivt utnyttjad och han bestämmer sålunda över hur stora kapitalkostnaderna blir räknat *per framställd prestation*. Ett ofta lätthanterligare kostnadsbegrepp är särkostnaderna. Särkostnad utgör den kostnad för en prestation som skulle bortfalla om prestationen ifråga inte framställdes. Med hänsyn till att särkostnader i praktiken i vissa avseenden nära sammanfaller med ovan diskuterade påverkbara kostnader vill utredningen framhålla att man i redovisningen av ansvarsområdenas kostnader ofta kan använda begreppet särkostnader.

Utredningen vill i detta sammanhang också peka på möjligheten att i ökad

utsträckning använda interna debiteringar mellan en myndighets olika avdelningar. Genom att ett pris sätts på de tjänster som en avdelning tillhandahåller en annan avdelning får man inte bara en klarare bild av ansvarsförhållandena när det gäller dessa kostnader utan interndebiteringen torde också i övrigt bidra till ett ökat kostnadsmedvetande.

Krav på prestationsredovisningen

Om man vid planeringen använder sig av prestationsmått, som inte ger en fullständig belysning av kvantitet och kvalitet av prestationerna behöver detta inte nödvändigtvis leda till en sämre planering. Huvudsaken är att de som svarar för planeringen har en klar bild av vad det är som skall åstadkommas. En ofullständig eller felaktig mätning av prestationerna kan däremot lätt få icke önskvärda konsekvenser på det sätt på vilket verksamheten kommer att bedrivas. Lämnas viktiga kvalitativa aspekter obelysta vid kontrollen av befattningshavarnas arbete kan detta medföra att verksamheten får en felaktig inriktning, antingen genom att de redovisade delarna av arbetet överbetonas eller att de icke redovisade försummas.

Vid redovisningen av faktiska framställda prestationer måste därför stor vikt läggas vid att få så täckande prestationsmått som möjligt. När det gäller att fastställa prestationsmåten bör de budgetansvariga cheferna delta i beslutet om vad redovisningen skall omfatta. Anser de att redovisningen inte ger en rättvisande bild av de resultat som uppnås kommer de sannolikt heller inte att anstränga sig att förbättra detta resultat.

Rapportsystem

För att budgeteringen skall fylla sina uppgifter som styrinstrument fordras inte endast att bokföringen och prestationsredovisningen är så utformade att de tillåter en uppföljning av verksamhetens faktiska utveckling. Utfallet måste också kontinuerligt rapporteras till den budgetansvarige och hans överordnade, i sista hand verksledningen. De som har ansvar för ekonomin får på detta sätt möjlighet att med jämna mellanrum kontrollera var de står i förhållande till gällande planer, vilket kommer att underlätta den löpande arbetsplaneringen.

Verksledningen får genom rapporteringen möjlighet att kontinuerligt kontrollera hur underlydande chefer utför sitt arbete och i vad mån de fastställda handlingsprogrammen följs. Verksledningen skall också kunna kontrollera om verksamheten hålls inom de av statsmakterna anvisade ramarna.

Omfattningen av rapporteringen till ansvarsområdenas chefer bör vara tämligen utförlig. Rapporteringen under löpande budgetår bör sålunda omfatta alla påverkbara kostnader och deras fördelning på kostnadslag samt under rapportperioden framställda prestationer. I den kortperiodiska rapporteringen bör dock komplementkostnaderna ofta kunna uteslutas. En löpande beräkning av dessa kostnader skulle ställa sig tämligen arbetskrävande och torde i regel heller inte behövas ur kontrollsynpunkt. Rapporteringen av bud-

geten, d v s bokslutsrapporten, skall givetvis utvisa de totala kostnaderna. Följande rapport över utfallet av verksamheten vid en transportavdelning kan tjäna som exempel på en kvartalsrapport:

Kostnader	Föregående år	Innevarande år		
	Kvartal 2	Kvartal 2	Från årets början	Årsbudget
Löner				
Drivmedel				
Underhåll och reparationer				
Summa utgifter				
Transportkm				
Kr/transportkm				
Beräknade kostnader				
Pensioner m m	—	—	—	
Avskrivningar	—	—	—	
Räntor	—	—	—	
Summa kostnader	—	—	—	
Kr/transportkm	—	—	—	

Tidigare har angetts som ett av den interna budgeteringens syften att befria verksamheten från en del av det löpande administrativa arbetet. Rapporterna till verksamheten kan sannolikt i många fall under budgetåret begränsas till att redovisa summa kostnader för ansvarsområdet i fråga (exklusive komplementkostnader) och de framställda prestationerna. Vid myndigheter med en omfattande verksamhet och organisation kan rapporteringen tänkas få formen av en undantagsrapportering, d v s endast större avvikelser i förhållande till gällande budget blir föremål för rapportering.

Behovet av en löpande uppföljning av verksamheten är uppenbarligen olika hos å ena sidan myndigheter med en stabil organisation och en ensartad produktion och å den andra myndigheter med snabbt föränderlig verksamhet. Detta innebär att för en viss typ av verksamhet kan månadsrapporter vara önskvärda medan kvartals- eller årsrapporter är tillräckliga i andra fall. Vilken periodicitet som väljs är givetvis också beroende av den kapacitet som finns på mottagarsidan när det gäller att utnyttja informationerna och på möjligheter till automatiserad databehandling. Några generella regler om rapportfrekvens bör därför enligt utredningens uppfattning inte uppställas.

Erfarenheter inte minst från företagssektorn pekar på att kännedom om gällande mål och faktiskt uppnådda resultat innebär en stimulans till ökade ansträngningar på alla nivåer inom en organisation. Myndigheternas rapportering bör i enlighet med detta inte snävt begränsas till de budgetansvariga cheferna utan utsträckas till att omfatta även personal på lägre ansvarsnivåer.

Utredningen har utgått ifrån att vissa mindre myndigheter inte skall behöva upprätta en särskild intern budget. Regleringsbrevet kommer i sådana fall att användas som myndigheternas egen budget. Detta bör emellertid inte hindra

att redovisningen och rapportsystemet också vid dessa myndigheter utformas så att man kan följa kostnadsutvecklingen på skilda ansvarsområden. Rapportsystemet behandlas utförligare i kapitel 10.

Förutom den kontroll som chefer utövar över sina underordnade måste det finnas organ för intern kontroll och revision. En viktig uppgift för dessa organ blir att tillse att systemet fungerar så att kontrollen inte kringgås. Av speciell betydelse i detta sammanhang är att hindra att kostnader påförs annat program än det de rätteligen tillhör. Vid utformningen av systemet för kostnadsredovisning och prestationsredovisning är det av betydelse att man försöker förutse sådana möjligheter och utforma reglerna med tanke på att förhindra felföringar. Den interna kontrollen måste härutöver ägna särskild uppmärksamhet åt att dylika felföringar inte äger rum.

Budgetanalys

De kortperiodiska rapporterna ger möjligheter till en fortlöpande analys av utfallet av verksamheten och därmed skapas också förutsättningar för snabba ingripanden om utvecklingstendenserna är otillfredsställande. Den egentliga budgetanalysen verkställs emellertid sedan budgetåret gått till ända och de slutliga resultaten föreligger.

Analysen är främst avsedd att vara ett hjälpmedel vid planering. Budgeteringen kan sålunda ses som en kontinuerlig process där ett års budgetanalys utgör underlag för följande års budgetplanering. Sambandet mellan olika års budgeter är alltså starkt. I praktiken arbetar en myndighet som tidigare framhållits samtidigt med flera års budgeter. En håller på att verkställas, en är föremål för analys och en eller flera ligger på planeringsstadiet. I praktiken kan heller ingen klar gräns dras mellan förvaltningskontroll och budgetanalys. Har förvaltningskontrollen visat på otillfredsställande förhållanden har därmed också angetts vad som skall uppmärksammas vid den fortsatta verksamhetens planering.

Budgetanalysen syftar till att ge signal till sökande efter nya handlingsalternativ som kan öka effektiviteten inom verksamhetsområdet. Analysen skall också ge ledning när det gäller att finna ett lämpligt sådant handlingsalternativ. I det första fallet skall analysen ge svar på frågan om utvecklingen varit tillfredsställande eller otillfredsställande. I det andra fallet bör den ge besked om orsaken till en otillfredsställande utveckling.

En noggrann budgetanalys är ur vissa synpunkter t o m viktigare inom offentlig förvaltning än inom vinstdrivande verksamhet. Ett företag får genom försäljningsutvecklingen tämligen snabbt klart för sig om effektiviteten utvecklas sämre än inom konkurrerande företag. Inom förvaltningssektorn förekommer normalt inga automatiska varningssignaler. Utan ett ordentligt underlag och en systematisk analys av redovisningens siffror finns därför betydande risker för att en gradvis försämrad effektivitet inte observeras.

Myndigheternas utgiftsredovisning ger ett bristfälligt underlag för budgetanalys. Om en ökning av utgifterna under en anslagspost är uttryck för en

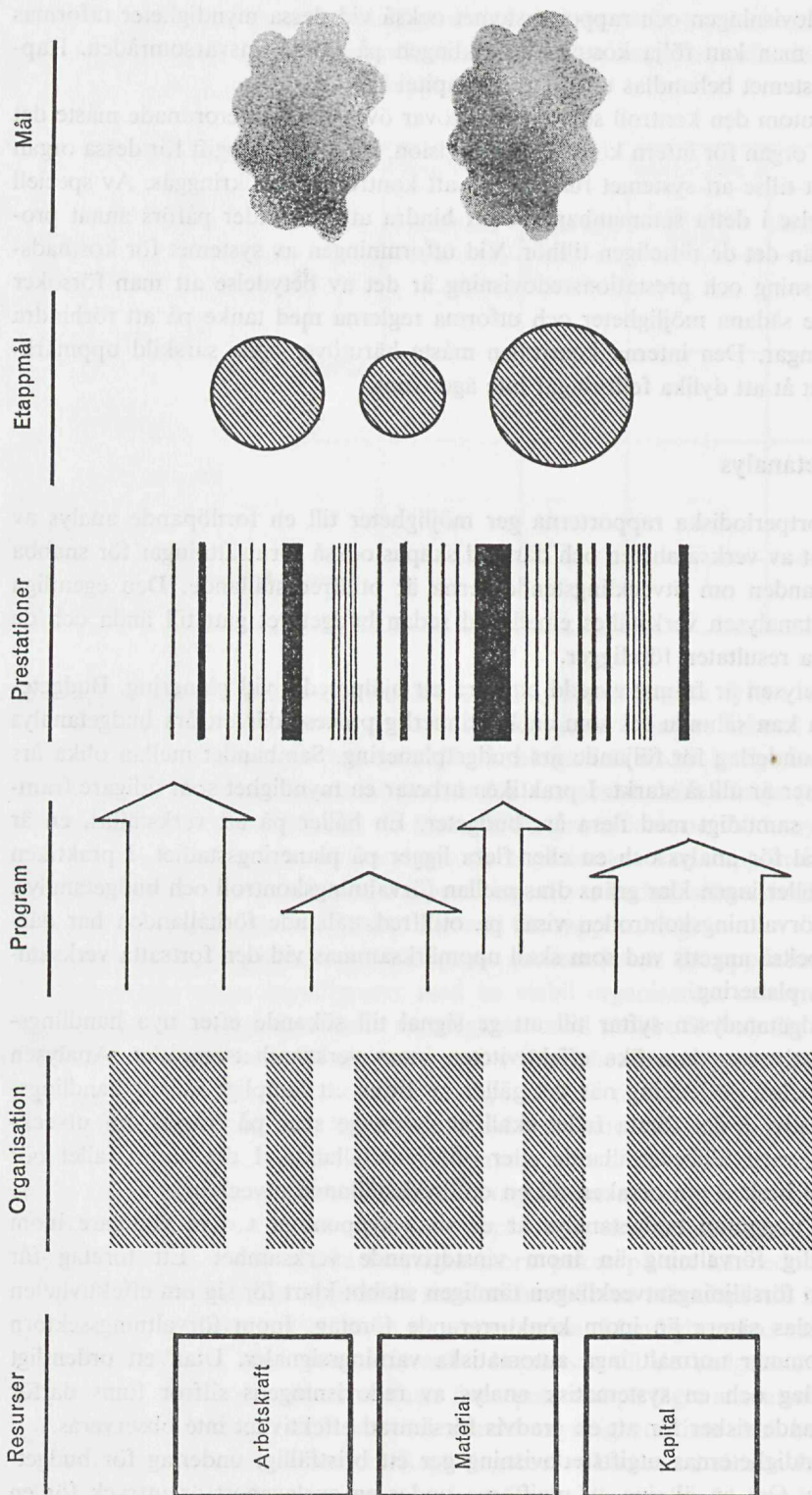


Fig. 6.5. Mönster som illustrerar några av de element som ingår i programbudgeteringen vid en myndighet

minskad eller ökad effektivitet kan i regel inte avgöras enbart på grundval av redovisningen. Bakom en ökning av t ex underhållskostnader kan ju ligga ett ökat kapacitetsutnyttjande som inneburit en förbättrad lönsamhet. Kostnadsredovisningen och prestationsredovisningen vid en programbudgetering kommer att medföra radikalt förbättrade förutsättningar för budgetanalys. Dessa skall enligt utredningens mening utnyttjas genom att en plan skall finnas för en systematisk och återkommande analys vid myndigheterna. Uppgiften bör åvila en kvalificerad tjänsteman. För att genomföra det arbete, som sammanhänger med budgetanalysen torde denne vid större myndigheter till sin hjälp behöva en eller flera ekonomer.

För att kunna dra slutsatser om produktivitets- och effektivitetsutveckling krävs inte bara informationer om kostnader och prestationer. Härutöver behövs jämförelsetal, som ger ledning vid detta slag av bedömningar. Jämförelser kan ske med budgetsiffrorna men detta förutsätter att de budgeterade beloppen verkligen ger uttryck för en god prestationsstandard, vilken kan vara svår att avgöra. En annan möjlighet är att jämföra med liknande verksamhet på andra håll. Inom statsförvaltningen finns på många håll avdelningar eller underavdelningar, som sysslar med likartad verksamhet. Om genomsnittstal uppställs för dessa verksamheter får man en god utgångspunkt för jämförelser vid de enskilda myndigheterna. Utredningen finner det därför angeläget att myndigheternas redovisning bearbetas metodiskt för att upprätta och hålla standardtal av detta slag aktuella.

Sammanfattning av förslagen

I detta kapitel har i första hand diskuterats hur det statliga budgeteringssystemet bör utvecklas och utnyttjas för att utgöra ett effektivt hjälpmedel vid myndigheternas planering och kontroll av verksamheten. Olikskheterna i myndigheternas organisation och verksamhetsinriktning nödvändiggör flexibilitet vid tillämpningen av budgeteringssystemet så att detta kan anpassas efter de krav som ställs i det enskilda fallet. De förslag som sammanfattas nedan uppger några av de principer som enligt utredningens uppfattning bör gälla för budgeteringen på myndighetsnivån.

– *Programindelning.* Myndigheternas budget skall utvisa vilka verksamheter som bedrivs och deras ändamål. Verksamheten skall uppdelas i program avseende löpande verksamhet, investeringsverksamhet och bidragsgivning. Varje verksamhet, som resulterar i till utomstående tillhandahållna prestationer bör om möjligt omfattas av ett program men programmen kan även avse administrativa och liknande verksamheter.

– *Prestationer.* Av budgeten skall framgå vad som är avsett att åstadkommas under varje program. Prestationernas kvantitet och kvalitet skall preciseras så långt detta är praktiskt möjligt och lämpligt.

– *Kostnader.* De totala kostnaderna skall anges för varje program, om möjligt också för prestationer.

– *Ansvarsområden.* Budgeten skall vara uppställd så att man kan utläsa

hur programmens prestationer och kostnader fördelar sig på olika ansvarsområden inom myndigheten (byråer, avdelningar, sektioner etc).

– *Långtidsplan.* Myndigheternas ettårsbudget skall kompletteras med en långtidsplan utvisande prestationer och kostnader per program.

– *Budgetarbetet.* Programbudgetarbetet bör vara decentraliserat och i regel påbörjas på låg nivå inom myndigheterna. Underordnade chefer skall med utgångspunkt från direktiv som verksledningen utfärdar för budgetarbetet upprätta budgetförslag för sina egna ansvarsområden.

– *Olika alternativ.* Budgeteringen skall bygga på en systematisk bedömning av flera handlingsalternativ ifråga om prestationer och kostnader.

– *Rapportering.* Kostnader och prestationer skall följas upp och periodiskt rapporteras till verksledning och ansvarsområdenas chefer.

– *Budgetanalys.* Inom myndigheterna skall finnas ett organ som regelbundet utför systematisk budgetanalys, främst inriktad på kostnader, prestationer och effektivitetsbedömning.

Programbudgeteringen kan även utnyttjas för statsmakternas planering och kontroll av myndigheternas verksamheter. De förslag utredningen i detta avseende framfört kan sammanfattas i följande punkter.

1. *Programindelning.* De program som redovisas i petita skall anknyta till programindelningen i myndigheternas egen budget. Separata program skall upprättas för investeringar.

2. *Prestationer.* Petita skall utvisa beräknad mängd prestationer för varje program där detta är praktiskt möjligt och lämpligt ur styrsynpunkt. Då prestationerna inte kan kvantifieras bör partiella prestationsmått användas tillsammans med en verbal beskrivning av programmets prestationer.

3. *Inkomster.* Om prestationer tillhandhålls mot avgift skall petita innehålla inkomstkalkyler.

4. *Kostnader.* Av petita skall framgå de beräknade totala kostnaderna för varje program, om möjligt per prestation. Specifikation av kostnadsslag skall endast ske för myndighetens samlade verksamhet.

Investeringskalkyler skall redovisas för viktigare investeringsprojekt. Dessa kalkyler skall förutom investeringskostnaden utvisa de beräknade drift- och kapitalkostnaderna för investeringen när denna tagits i bruk och de prestationer som därvid beräknas uppnås.

5. *Utgifter.* Kostnadsberäkningarna skall kompletteras med uppgifter om förväntade utgifter under budgetåret för myndighetens drift samt för varje investerings- och bidragsprogram.

Beträffande större investeringsprojekt skall anges hur stora utgifter som beräknats för skilda etapper i anläggningsarbetet.

6. *Långtidsplan.* Myndigheternas långtidsplan skall bifogas petita. Av denna skall framgå den beräknade kostnads- och utgiftsutvecklingen. En grundlig omprövning av planen bör ske med jämna mellanrum. Därvid bör olika alternativ för den långsiktiga utvecklingen underställas statsmakterna.

7. *Regleringsbrev.* skall överensstämja med uppställningen av petita när det gäller programindelning samt kostnads- och utgiftsposter. Statsmakterna

skall också kunna ange önskade prestationer för de olika programmen. Utredningen har angett två alternativ för utformningen av anslagen till myndigheternas löpande verksamhet, antingen såsom kostnadsanslag eller utgiftsanslag. I båda alternativen skall anslagen avse verksamhetens ändamål.

KAPITEL 7

Kostnadsredovisning

Principerna för statlig och enskild bokföring och redovisning skiljer sig från varandra först och främst av det skälet att de har att tillgodose helt olika syften. Av det statliga bokförings- och redovisningssystemet har ifråga om utgifterna hittills i första hand krävts att det skall ge underlag för en jämförelse mellan å ena sidan anslag och andra beslut om att ställa medel till förfogande och å andra sidan de statsutgifter som gjorts. Denna kontroll skall avse såväl storleken av ianspråktaga belopp som att de använts för avsett ändamål. Det förutsätter ett system med bruttoredovisning; vidare förutsätts att de särskilda myndigheternas redovisning kan på ett enkelt sätt sammanställas i en riksboekföring som i sin tur skall kunna avläsas mot riksstaten.

Bokföring och redovisning inom enskilda företag skall först och främst fylla kravet att få fram en rättvisande *resultatredovisning*. Den är av väsentlig betydelse för företagets *planering* för den fortsatta verksamheten. Redovisningen skall dessutom ge underlag för *kalkyler* och *prissättning* och självfallet vara ett hjälpmedel för *kostnadskontroll*.

Inom statlig verksamhet har, som nämnades i kapitel 3, kostnadsredovisning hittills i stort sett endast förekommit vid affärsdrivande verk. Syftena med denna kostnadsredovisning har då i stort sett varit desamma som nyss angetts avseende enskilda företag.

När det gäller offentlig verksamhet i allmänhet kan behovet av kostnadsredovisning ytligt sett förefalla vara mindre än för företagen. Under senare år har emellertid en ny syn på kostnadsfrågorna börjat växa fram inom statsförvaltningen. Särskilt myndigheter som bedriver någon form av uppdragsverksamhet mot ersättning enligt taxa har i ökande omfattning känt behov av att ha tillgång till ett säkrare kalkylunderlag än vad den officiella bokföringen ger. Även vid övriga myndigheter har de allmänna kraven på ökad effektivitet skapat behov av ett planeringsunderlag som grundar sig på kännedom om hur stora kostnaderna är inom verksamhetens olika grenar. Denna trend mot ökat intresse för kostnadsredovisning kan illustreras med några exempel. Sålunda införde statens provningsanstalt under budgetåret 1962/63 en kostnadsboekföring vid sidan av kassabokföringen. Även statistiska centralbyrån har varit tidigt ute på detta område. Ett omfattande arbete bedrivs för närvarande för att förbättra redovisningen vid såväl byggnadsstyrelsen som vid väg- och vattenbyggnadsverket (jfr betänkandet Statens vägverk, SOU 1965: 47). Inom försvaret pågår också en utbyggnad av kostnadsredovisningen. I direktiven till 1964 års försvarskostnadsutredning har chefen för försvarsdepartementet bl a framhållit att det är

»naturligt att eftersträva en redovisning i gängse företagsekonomiska termer; man bör inom vissa delar av försvarsverksamheten – liksom inom annan verksamhet i statlig regi – kunna tillgodogöra sig den drivkraft till ökad effektivitet som ligger i beroendet av kostnader och vinst, även om andra utgångspunkter och värderingar kan behöva komplettera målsättningen för verksamheten. En rättvisande redovisning av kostnaderna för viss verksamhet gör det möjligt att vid ledningen utnyttja budgetering och på ekonomiska kalkyler baserade överväganden samt att fortlöpande analysera verksamheten från ekonomiska synpunkter.»

Även inom undervisningsområdet har behovet av en kostnadsredovisning aktualiserats. Som ett exempel kan nämnas den av universitetskanslersämbetet år 1964 tillkallade kommittén för utarbetande av normer för beräkning av universitetens apparatanslag m m (ordförande generaldirektör E M Fehrm) som bl a efterlyste ett redovisningssystem som gör det möjligt att fördela universitetens kostnader, dels på institutioner och dels på olika slag av aktiviteter. Kommittén underströk också kostnadsredovisningens betydelse för att kunna genomföra en långtidsplanering.

Behovet av en förbättrad redovisning av kostnaderna för den kommunala verksamheten underströks av kommunernas kapitalredovisningskommitté i början av 1960-talet. Kommittén uttalade,¹ att

»tillgång till kostnadsredovisning är lika angelägen vid en helt eller delvis skattefinansierad verksamhet som i enskild eller avgiftsfinansierad kommunal verksamhet. Lika väl som i ett enskilt industriföretag eller vid kommunal verksamhet med avgiftsfinansiering måste man även i all annan kommunal verksamhet uppställa kravet att prestationerna, av det slag eller den kvalitet som bör tillhandahållas, skola göras till lägsta möjliga kostnad. Såsom motiv för detta krav ersättes för kommunernas vidkommande det enskilda företags vinstintresse av kommunmedlemmarnas berättigade intresse som skattebetalare.»

Också inom svenska landstingsförbundet har gjorts en utredning på detta område. Den har resulterat i förslag till införande av driftbokföring för landstingens samtliga verksamhetsområden. Enligt förslaget bör driftbokföringen byggas in i finansbokföringen i en gemensam kontoplan. Systemet har anpassats för ett delegerat ekonomiskt ansvar på skilda nivåer, varjämte redovisningen skall ligga till grund för bl a budget, analyser och prognoser.

Den kommunala kapitalredovisningskommitténs ovan citerade synpunkter på behovet av en kostnadsredovisning gäller i lika hög grad statlig, skattefinansierad verksamhet. Det understryks också i direktiven för programbudgetutredningen. Ett väsentligt syfte med offentlig kostnadsredovisning måste sålunda vara att få möjlighet kontrollera att en verksamhet bedrivs till *lägsta möjliga kostnad*. Om redovisningen byggs ut i den riktningen blir det möjligt att studera produktiviteten i verksamheten.

I vad mån kan de inledningsvis angivna syftena med redovisningen inom företagen vara tillämpliga även inom statlig, icke affärsdrivande verksamhet?

Vad först *resultatredovisningen* beträffar är helt naturligt möjligheterna små att genom redovisningen få fram det ekonomiska resultatet av verksamheten vid myndigheter som inte är affärsdrivande. Där finns givetvis inte

¹ Kommunernas budget och räkenskaper, s. 4.

heller behov av en fullständig, löpande kostnadsredovisning som underlag för *prissättning* av de produkter som i enstaka fall försäljs av sådana myndigheter. Behovet av en särskild redovisning av kostnaderna för prestationerna kan däremot som nyss påpekats vara stort. En analys av det resultat som framkommer genom en sådan redovisning kan ge en god vägledning bl a för bedömning av effektiviteten vid myndigheten.

Redovisningen har alltid en framtidsaspekt. Dess kanske viktigaste uppgift är att lämna underlag för *planering* och *budgetering* av verksamheten och att underlätta uppgörandet av prognoser av olika slag. Denna planering gäller oftast ett val mellan olika alternativ med hänsyn till deras lönsamhet. Dessa alternativ kan gälla produktionens storlek och sammansättning, olika tillverkningsmetoder eller val mellan egen tillverkning av halvfabrikat och inköp från annan tillverkare.

• Då motsvarande handlingssituationer uppkommer i en statlig förvaltningsmyndighet ger redovisningsmaterialet – som ju framställs för andra ändamål – för närvarande i regel ringa underlag för en bedömning av alternativen ur ekonomisk synpunkt. Konsekvensen av denna brist på information kan bli att kostnadsaspekten undanskymms eller inte beaktas med sin rätta vikt. Det kan gälla valsituationer av stor ekonomisk betydelse för myndigheten, t ex vid ändrad inriktning av verksamheten, vid val mellan olika produktionsfaktorer eller inför val mellan att utföra ett arbete i egen regi eller genom utomstående konsulter eller entreprenörer.

Kontrollen avser främst att i efterhand jämföra kostnader, intäkter och resultat för en viss period med budgeterade belopp för samma period. Vidare kan man jämföra det redovisade utfallet med motsvarande uppgifter från en tidigare period eller för en annan arbetsenhet med likartade uppgifter. De genom kostnadsredovisningen konstaterade differenserna skall sedan resultera i korrigerande åtgärder.

En förkalkyl för en verksamhet bör vidare bygga på så färsk erfarenheter som möjligt och alltså på färsk kostnadsbedömningar. Möjligheterna härför ökar om bokföringen eller en kostnadskontroll i form av en efterkalkyl regelbundet visar hur en tidigare förkalkyl stämmer med aktuella förhållanden. Redovisningssystemet bör också möjliggöra en fortlöpande övervakning i och för sig av kostnaderna för att hålla dem inom skäliga gränser. Viktigast synes härvid vara att genom redovisningen få underlag för en bedömning av hur – kvantitativa respektive kvalitativa – marginella förändringar i verksamheten kan påverka kostnadsfaktorn.

Ett system för kostnadskontroll är alltså ett hjälpmedel vid såväl planläggning som ekonomisk kontroll. Det skall ge upplysning om på vilka ställen kostnadsökningar och kostnadsminskningar uppkommit och ge ökad möjlighet att klarlägga orsakssambanden. Ett i dessa avseenden informativt redovisningssystem torde vara en förutsättning för att det skall kunna skapas ett kostnadsmedvetande hos den personal som har möjligheter att vidtaga åtgärder i kostnadspåverkande syfte.

En rättvisande kostnadsredovisning är också en förutsättning för att resul-

tatet av en genomförd rationaliseringsåtgärd skall kunna kontrolleras. »Bort-rationaliserade» kostnader har nämligen en viss benägenhet att återkomma i sådana delar av organisationen som ej direkt påverkats av rationaliseringen eller att dyka upp som helt nya slag av kostnader.

Kraven på redovisningssystemet i ett programbudgetsystem

Såsom utvecklats i kapitel 3 sker den nuvarande utgiftskontrollen såväl hos myndigheten som hos revisionsorganet i regel i form av anslagsövervakning, d v s en kontroll av att bokförda nettoutgifter inte överskrider anvisade, maximerade belopp. För denna anslagskontroll krävs inte att någon kostnadsredovisning organiseras. Det räcker med en bokföring enligt de stater för anslagen som fastställts av statsmakterna och de övriga föreskrifter härom som kan ha utfärdats.

Det är emellertid uppenbart att, om man skall få ut de informationer man önskar ur det föreslagna nya budgetsystemet, detta måste kompletteras och koordineras med ett redovisningssystem som gör det möjligt att ta fram ett relevant underlag för budgetering och att visa differenserna mellan budgeterade belopp och faktiskt utfall. Redovisningssystemet skall med andra ord även här vara ett hjälpmedel för *planering* och *kontroll* av verksamheten. Detta gäller såväl myndighetens program som dess ansvarsområden. Kostnaderna för dessa måste sålunda kunna redovisas.

För att kunna mäta och värdera myndigheternas prestationer är vidare en redovisning av kostnaderna för dessa prestationer ett viktigt hjälpmedel. Så långt det är praktiskt och ekonomiskt möjligt bör därför redovisningssystemet anpassas efter detta önskemål.

Sammanfattningsvis gäller därmed att redovisningssystemet skall ge möjlighet redovisa en myndighets kostnader uppdelade efter

- art,
- ansvarsområden,
- program och
- prestationer.

Ett dylikt system måste bli mera komplicerat än gällande redovisningssystem. Eftersom många utgifter inte redan vid utbetalningstillfället kan direkt hänföras till visst ansvarsområde eller program, måste någon form av kostnadsfördelning ske. Slutsatsen blir att kassabokföringen måste kompletteras med en kostnadsbokföring.

Utredningen föreslår att kostnaderna för den löpande verksamheten i princip bör redovisas på det sätt som ovan angetts vid samtliga statsmyndigheter – med det viktiga förbehållet att redovisningssystemet alltid måste anpassas efter det särskilda behovet vid varje myndighet. Om de nyss angivna kraven på redovisningssystemet i ett programbudgetsystem skall uppfyllas behöver detta sålunda inte betyda att en fullständig kostnadsbokföring skall införas vid alla myndigheter. Vissa små myndigheter har en så enkel organisationsstruktur och så enhetliga arbetsuppgifter att en särskild redovisning av kostnaderna för deras ansvarsområden, program och prestationer

knappast erfordras. I sådana fall bör erforderligt underlag för kostnadsanalys m m med viss komplettering kunna hämtas ur den löpande kassa-redovisningen. Å andra sidan kan det även vid jämförelsevis små myndigheter finnas ett särskilt behov av att för intern planering och kontroll ha tillgång till sådana uppgifter som endast står att erhålla ur en särskilt organiserad kostnadsredovisning. Det kan naturligtvis också inträffa att en kostnadsredovisning måste läggas upp för att myndigheten löpande skall kunna tillhandahålla Kungl Maj:t viss ekonomisk information om verksamheten. Sådana uppgifter kan t ex erfordras för att möjliggöra jämförelser med kostnaderna vid andra myndigheter.

Omfattningen av kostnadsredovisningen vid myndigheterna måste således bedömas från fall till fall. Utöver de uppgifter som gällande redovisningssystem tillhandahåller bör enligt utredningens mening som minimikrav gälla att det vid varje myndighet skall vara möjligt att ta fram

- kostnaderna för myndighetens program;
- kostnaderna för myndighetens ansvarsområden i den mån kostnadsansvar delegerats på flera chefer. Detta behöver i och för sig inte nödvändigtvis förutsätta att en intern budgetering organiserats vid alla myndigheter. Det kan vara tillfyllest att enbart utnyttja bokföringens absoluta värden som underlag för beslutsfattandet;
- komplementkostnaderna (se nedan s 150).

I den mån i framtiden bokföringsarbetet vid smärre myndigheter sammanförs till bokföringscentraler, inordnade i ett ADB-system, skulle detta vidga möjligheterna att ur redovisningsmaterialet få fram en fullständig kostnadsbild även över dessa myndigheters verksamhet.

När det gäller myndigheter med mera omfattande verksamhet som bedrivs enligt flera program på olika nivåer och med varierande typer av prestationer, bör kostnadsredovisningen organiseras så att den kan tillhandahålla mera information än som nyss angivits.

Redovisningssystemet blir naturligtvis mest komplicerat i de fall vissa kostnader först måste uppsamlas på hjälpkostnadsställen. I sådana fall är emellertid kostnadsredovisningen av särskilt värde för planering och kontroll av verksamheten.

Vid sådana myndigheter som mot ersättning enligt taxa bedriver olika slag av uppdragsverksamhet med mer eller mindre uttalat krav på full kostnadstäckning kan kostnadsredovisningen även utnyttjas för resultatredovisning och som underlag för en rättvisande taxesättning.

Definitioner och begrepp inom den offentliga redovisningen

Ett införande av utvidgad kostnadsredovisning inom den statliga förvaltningen förutsätter till en början ett klargörande av de termer och begrepp man rör sig med. Den terminologi på redovisningsområdet som utvecklats inom den statliga förvaltningen i allmänhet överensstämmer nämligen inte i alla avseenden med de inom företagsekonomi gängse begreppen på detta område.

Någon systematisk, officiell redogörelse med definitioner av de begrepp som för närvarande används i den statliga redovisningen finns inte. I SOU 1952: 45, Bestämmelser och praxis rörande statens budget, redogörs dock för olika principer och begrepp som gäller inom den statliga redovisningen, framförallt i förhållande till riksstaten. En sammanfattning av dessa principer har intagits i bilaga 2 till utredningens betänkande.

Utredningen har ansett det erforderligt att ge en allmän introduktion till bokförings- och redovisningsbegreppen med tonvikten lagd på en jämförelse mellan kassa- och kostnadsbokföring.

För förståelsen av de termer som används inom kostnadsredovisningen och för att skapa en enhetlig terminologi på detta område av statlig redovisning, är det viktigt att de grundläggande begreppen utgift, utbetalning och kostnad (inkomst, inbetalning, intäkt) förklaras och definieras. För att belysa denna fråga lämnar utredningen i detta avsnitt en redogörelse för hur dessa begrepp numera brukar definieras inom dels företagets och dels kommunernas redovisningsväsende. Vidare framläggs förslag till definitioner av inkomst- och utgiftsbegreppen m m inom statlig redovisning.

Frågan om hur man lämpligen skall beräkna och redovisa sådana kostnader som för närvarande ligger utanför myndigheternas redovisning har ingående diskuterats inom programbudgetutredningen. Definitionen av dessa kostnadsslag behandlas här nedan; i övrigt ges frågan om dessa kostnader en sammanhängande behandling i ett särskilt avsnitt av detta kapitel.

De definitioner som utredningen presenterar i detta kapitel har även intagits i den begreppskatalog som utgör bilaga 1 till utredningens betänkande.

Begreppen kassa- och kostnadsbokföring

I den enskilda myndighetens löpande bokföring skiljs regelmässigt mellan sådana poster som utgör *inbetalningar*, *utbetalningar* och *omföringar*. För registrering av dessa transaktioner skall myndigheten bl a föra journaler över sina *inkomster* och *utgifter*. Detta *kassabokföringssystem* ger också möjlighet till central kontroll av rörelserna på statsverkets checkräkning i riksbanken. Det har mera utförligt beskrivits i utredningens nulägesbeskrivning (kapitel 3 och bilaga 2).

Vid en jämförelse mellan begreppen »kassabokföring» och »affärsbokföring» framgår att tyngdpunkten i kassabokföringen ligger vid kassarörelsen medan den i affärsbokföringen ligger i att visa företagets förhållande till yttervärlden. Affärsbokföringen registrerar nämligen – förutom inkomster och utgifter – även avräkningar med kunder och leverantörer m fl. Detta sker i den statliga kassabokföringen blott undantagsvis, t ex över konton för inkomstrester och utgiftsrester (vid budgetårsskifte). Myndigheternas verksamhet är ju i regel inte – som i det enskilda företaget – inriktad på inköp, tillverkning och försäljning av produkter.

Även om kassabokföringen inom statsförvaltningen har vissa inslag av affärsbokföring och ytterligare sådana inslag föreslås, har utredningen valt att

föreslå bibehållandet av termen kassabokföring för denna del av redovisningen.

Kostnadsbokföringen behandlar – i motsats till kassa- och affärsbokföringen – företagets inre förhållanden. Den skall registrera alla kostnader som har med driften att göra. Genom kostnadsbokföringen vill man få uppgift om hur produktionsfaktorerna utnyttjas och vilka värden som skapas genom dem.

Medan man i kassa- och affärsbokföring så gott som uteslutande rör sig med exakta belopp (inkomster och utgifter), rör man sig i kostnadsbokföringen i stor utsträckning med värderingar. Det kan t ex gälla lagervärdet för råvaror, halvfabrikat och helfabrikat, avskrivningstider, beräknade pensionskostnader etc. Om kostnadsbokföring införs vid statsmyndigheterna kommer dock i varje fall lagervärderingsfrågorna att spela en relativt liten roll för flertalet myndigheter.

Affärsbokföring och kostnadsbokföring inom ett företag inordnas vanligen i ett gemensamt kontosystem. Man sägs då tillämpa ett *monistiskt* system. Mekanförbundets normalkontoplan (M-planen) är ett exempel härpå.

Om affärsbokföring och kostnadsbokföring förs helt skilda från varandra i var sitt slutna kontosystem tillämpas ett *dualistiskt* system. Detta har varit fallet vid t ex statens provningsanstalt under flera år. Kassabokföringen har där fått föras med hänsyn till fastställda stater för provningsanstaltens anslag och övriga av statsmakterna fastställda redovisningsföreskrifter medan kostnadsbokföringen (driftsbokföringen) förts helt separat med för denna särskilt konstruerad kontoplan.

Såsom framgår nedan föreslår utredningen att myndigheternas kassa- och kostnadsbokföring inordnas i ett slutet kontosystem. Redovisningssystemet skulle följaktligen bli monistiskt.

I detta sammanhang bör också nämnas, att begreppen »bokföring» och »redovisning» bl a inom statsförvaltningen kommit att användas som begrepp vilka helt eller delvis täcker varandra. Inom företagsekonomin betraktas emellertid redovisningen som ett i förhållande till bokföring, kostnadsberäkning, intern statistik och budgetering överordnat begrepp. *Kostnadsredovisning* får alltså anses ha en vidare innebörd än *kostnadsbokföring* och därvid kunna omfatta registrering av kostnader även utanför bokföringen.

Bokföringstermerna debet och kredit i statsbokföringen

I nu gällande formulär för statsräkenskaperna används regelmässigt uttrycken »inkomster» och »utgifter». Bokföringstermerna »debet» och »kredit» som har mycket gammal hävd används däremot endast undantagsvis i den löpande kassabokföringen. Så sker dock t ex i försvarets räkenskaper sedan ett tjugotal år tillbaka.

»Anslag» har väl från början uppfattats som ett för utgifter disponibelt belopp från vilket utgifterna successivt »förs av». Anslaget i sig självt kan följaktligen formellt inte debiteras – däremot ett eller flera konton som representerar anslaget. Vid utanordning av medel från ett anslag används därför istället för »debitera» termen »avföra». Detta gäller även i författningstext.

I KK 14.6.1940, nr 695, med vissa bestämmelser angående bokföring av utgifter å riksstatsanslag, anges t ex i 1 §: »Till obetecknat anslag hänförlig utgift, som — — —, skall *avföras* i räkenskaperna för det närmast följande budgetåret — — —».

Med samma betydelse som »avföra» användes också inom statlig redovisning termen »belasta». Belasta (= eng charge) är ju en även i affärsbokföring vanlig synonym till debitera.

I inkomstredovisningen används — förutom termen »gottskriva» — även sedan länge i vissa sammanhang det speciella uttrycket »uppdebitera». Detta hör egentligen hemma i länsstyrelsernas skatteredovisning (uppbördsbokföringen). I KK 11.12.1964, nr 886 (medelsförvaltningskungörelsen), står det exempelvis i 16 § »— — — uppgift om medel, som voro oredovisade vid månadens början och medel, som under månaden *uppdebiterats*, influtit, avkortats eller avskrivits, — — —». Man har med andra ord här *debiterat* en skattefordran. Då detta som regel sker genom omföring med *kreditering* av annat konto har uttrycket uppdebitera i allmänhet kommit att betyda det samma som kreditera vilket naturligtvis lätt gett upphov till missförstånd. Denna betydelse framgår t ex av nyssnämnda kungörelse av 14.6.1940, nr 695, i vilken det i 1 § bl a står: »Därest utgiften kan — — —, må utgiften — — —, omföringsvis avföras å anslaget och *uppdebiteras* såsom utgiftsrest å ett för ändamålet upplagt konto». Kontot utgiftsrester *krediteras* i detta fall och saldot utbalanseras som skuld i bokslutet.

Uttrycken »avföra» och »uppdebitera» används även i samband med avräkning av belopp mellan huvudförvaltningar med anlitande av kontot Likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter.

Förslag. Den bristande enhetligheten i terminologin och avvikelsen från allmänt språkbruk ifråga om de i statsbokföringen använda termerna gör det motiverat att söka åstadkomma en ändring i detta avseende. Detta får anses vara särskilt angeläget om någon form av normalkontoplan införs i den statliga bokföringen. Det faller sig då också naturligt att i kommentarerna till och i tillämpningen av kontoplanen genomgående använda de gängse bokföringstermerna debet och kredit. Uttrycken »avföra» och »uppdebitera» bör helt utmönstras. Som synonymer till debitera och kreditera bör uttrycken belasta resp gottskriva kunna godtagas.

Begreppen utgift, utbetalning, kostnad (inkomst, inbetalning, intäkt)

I företagsekonomisk litteratur anges ofta att man beträffande varje inom företaget mottagen prestation kan skilja mellan tre moment som var för sig kan bli föremål för redovisning, nämligen

- anskaffning,
- betalning,
- förbrukning.

Samtliga dessa moment kan tidsmässigt sammanfalla, t ex vid kontant betalning av en järnvägsfraktsedel för avsända varor. Beställningen (genom

fraktsedel) av transporten utgör därvid *anskaffningen* och själva transporttjänsten *förbrukningen*. I regel inträffar dock dessa moment vid skilda tidpunkter. Till dessa olika moment knyts vissa »transaktionsbegrepp» så att hos köparen

anskaffningen motsvarar en *utgift*,
 betalningen motsvarar en *utbetalning*,
 förbrukningen motsvarar en *kostnad*.

På intäktssidan har man såsom motsvarande begrepp *inkomst*, *inbetalning* och *intäkt*.

Hur olika affärshändelser kan ge upphov till dessa ekonomiska transaktioner inom ett företag kan illustreras med nedanstående schema. Som jämförelse visas även de bokföringsåtgärder som dessa affärshändelser ger upphov till i gällande statliga redovisningssystem (kassabokföring). Exemplet avser anskaffning m m av förrådshållen materiel.

Ekonomisk transaktion			
Dag	Affärshändelse	I ett företag	Vid statlig myndighet
1.2	Beställning	(engagemangs- eller dispositionsbokföring)	
1.4	Leverans med faktura inkommer	<i>Utgift</i> (ökning av företagets skulder)	Bokförs ej under löpande budgetår
1.5	Fakturan likvideras	<i>Utbetalning</i> (minskning av kassabehållning)	<i>Utbetalning</i> (uttag från checkräkning) som samtidigt utgör en <i>utgift</i>
1.5— 1.7	Uttag från förråd (till försäljning)	<i>Kostnad</i> (uppföring av produktionsfaktorer, periodiserade utgifter)	Bokförs som regel ej

I det följande redogörs för de definitioner på dessa begrepp som används i företagsekonomisk litteratur och inom den kommunala redovisningen.

Användningen av begreppen i företagsekonomisk litteratur

a) Inkomst- och utgiftsbegreppen

Mekanförbundets nomenklaturkommitté¹ definierar *inkomster* som »det *finansiella utbyte* som uppkommer för företaget *vid dess affärstransaktioner* (externa transaktioner) genom ökning av företagets kassabehållning eller fordringar eller genom minskning av företagets skulder, varvid dock *undantagas* de fall, då företaget lämnar en motprestation av finansiell natur (minskning av företagets kassabehållning eller fordringar eller ökning av företagets skulder)».

Utgifter definieras av kommittén som »de *finansiella uppföringar* som uppkomma för företaget *vid dess affärstransaktioner* (externa transaktioner) genom minskning av företagets kassabehållning eller fordringar eller genom ökning av företagets skulder, varvid dock *undantagas* de fall, då företaget erhåller en motprestation av finansiell natur (ökning av företagets kassabehållning eller fordringar eller minskning av företagets skulder)».

¹ Grundbegrepp anknutna till företagets externa transaktioner. Sveriges Mekanförbund.

Som alternativ benämning för inkomster anges »periodiserade intäkter» och för utgifter »periodiserade kostnader».

Västhagen¹ definierar inkomster såsom »de affärstransaktioner (externa transaktioner) som medföra ökning av företagets kassabehållning eller fordringar eller minskning av dess skulder och som efter erforderlig periodisering upptagas som intäkter i den periodiska resultatredovisningen». Utgifterna utgör då motsvarande minskning av kassabehållningen — — — och upptas som kostnader — — —.

I kommentaren till Mekanförbundets normalkontoplan² anges vidare att utgifter uppkommer i samband med alla transaktioner som leder till kreditering av finanskontona med debitering på annat konto än finanskonto. Omföringar mellan finanskontona utgör således ej utgift (resp inkomst). Som finanskonton räknas Kassa, Postgiro, Bank, Växlar, Debitorer, Kreditorer etc.

b) Inbetalnings- och utbetalningsbegreppen

I företagsekonomisk litteratur förekommer sällan någon definition av begreppen »inbetalning» resp »utbetalning». Behov härav har väl inte ansetts föreliggande. I den definitionssamling som återges i Thorburns Företagsekonomi³ definieras *inbetalning* som en affärstransaktion som innebär »ökning av kassabehållning eller banktillgodohavande utan att annan sådan tillgång samtidigt minskar». *Utbetalning* utgör på motsvarande sätt en affärstransaktion som innebär »minskning av kassabehållning eller banktillgodohavande utan att annan sådan tillgång samtidigt ökar».

Det är sålunda givet att inbetalnings- och utbetalningsbegreppen anknyts till kassatransaktioner. En utgift uppstår som nyss visats t ex då man bokför en inkommande faktura (Lager debet — Kreditorer kredit). Man ökar företagets skulder men påverkar inte kassaställningen. Den senare följande likviden, utbetalningen, berör kassa- eller bankkontot och minskar skulderna men utgör inte någon utgift enligt definitionen på detta begrepp.

c) Intäkts- och kostnadsbegreppen

Begreppet »kostnad» har definierats något olika inom den företagsekonomiska litteraturen. »Terminologinormerna» (TN)⁴ anger *kostnad* som »i penningar uttryckt, med verksamheten normalt sammanhängande uppoffring av material, hjälpmedel, arbete och tjänster m m, som kan till sitt värde ungefärligt förutberäknas». Denna definition avser kostnadsbegreppet i *kostnadsberäkningen* (kalkylen). »Kostnad» i *resultatredovisningen* (bokföringen) definieras ej av TN.

Begreppet »intäkt» definieras inte av TN. I kommentarerna till Mekanförbundets kontoplan definieras intäkter som »periodiserade inkomster». Det är resultatredovisningens intäktsbegrepp som då avses. Thorburn⁵ återger

¹ Västhagen: Inkomst- och utgiftsbegreppen i förvaltningsbokföring och affärsbokföring.

² Mekanförbundets normalkontoplan, med kommentarer av professor A. ter Vehn.

³ Thorburn: Företagsekonomi.

⁴ Enhetliga principer för självkostnadsberäkningar, Sveriges Industriförbund.

⁵ a. a. s. 134 o f.

definitioner både av kalkylens och bokföringens intäkts- och kostnadsbegrepp. Intäkt vid *kalkylering* anges som »de i penningar uttryckta, med handlingsalternativ sammanhängande prestationer, som kan – åtminstone ungefärligen – till sitt värde förutberäknas». Intäkt vid *bokföringen* definieras som »resultatredovisningens (t ex vinst- och förlusträkningens) positiva element = de till viss tidrymd periodiserade inkomsterna». Kostnader vid *kalkyleringen* anges som »de i penningar uttryckta, med handlingsalternativ sammanhängande upppoffringar av produktionsfaktorer, som kan – åtminstone ungefärligen – till sitt värde förutberäknas». Kostnader vid *bokföringen* blir då »resultatredovisningens (t ex vinst- och förlusträkningens) negativa element = de till viss tidrymd periodiserade utgifterna».

Användningen av begreppen i kommunal redovisning

a) Inkomst- och utgiftsbegreppen

Kommunernas kapitalredovisningskommitté¹ (KRK) definierar inkomst- och utgiftsbegreppen så att inkomster utgör »sådana ekonomiska transaktioner, vilka öka kommunens finansieringskapital». Utgifter utgör »sådana ekonomiska transaktioner, vilka minska kommunens finansieringskapital». Detta definieras i sin tur som det rörliga kapital som utgör skillnaden mellan omsättningstillgångar och kortfristiga skulder.

I praktiken torde det inte föreligga någon större skillnad mellan inkomst- och utgiftsbegreppen i företagets och i kommunernas redovisning. I den senare upptas emellertid som särskilda begrepp *Kapitalinkomst* och *Kapitalutgift*. Kapitalinkomster definieras som »sådana ekonomiska transaktioner vilka öka kommunens disponibla stamkapital» (minskar samtidigt investerat stamkapital). Kapitalutgifterna minskar följaktligen det disponibla stamkapitalet. Detta utgörs av den del av finansieringskapitalet som är avsedd för kapitalbildande och därmed jämförligt ändamål.

b) Inbetalnings- och utbetalningsbegreppen

Inbetalnings- och utbetalningsbegreppen har inte definierats av KRK. I »Kommunernas kapitalredovisning» beskrivs emellertid förfarandet vid bokföring av inkomstrester och utgiftsrester. Av detta framgår skillnaden mellan inkomster och inbetalningar respektive mellan utgifter och utbetalningar. Utgiften bokförs på olika »utgiftskonton» och krediteras kontot Utgiftsrester, d v s ökar kommunens skulder. Utbetalningen under följande räkenskapsår debiteras kontot Utgiftsrester och krediteras kassakontot, d v s enligt samma system som i statlig bokföring.

c) Intäkts- och kostnadsbegreppen

Kapitalredovisningskommittén² definierar intäkter som »sådana ekonomiska transaktioner, vilka öka kommunens driftkapital». Kostnaderna anges på motsvarande sätt såsom »sådana ekonomiska transaktioner, vilka minska

¹ Kommunernas kapitalredovisning. Svenska Stadsförbundet och Svenska Landskommunernas förbund.

² a. a. s. 44.

kommunens driftkapital». Driftkapitalet är den del av finansieringskapitalet som är avsedd att disponeras för driftändamål.

Det kan tilläggas att man i kommunal redovisning för att beteckna inkomster och utgifter av driftmässig karaktär tidigare använde begreppen »driftinkomster» och »driftutgifter». Det ansågs emellertid vara ägnat att underlätta förståelsen av redovisningen om motsvarande i affärsmässig redovisning använda termer »intäkter» och »kostnader» i stället infördes.

Liksom inom företagen användes för övrigt i kommunernas resultatredovisning även definitionen »intäkter = periodiserade inkomster» och »kostnader = periodiserade utgifter».

Nuvarande användning av begreppen i statlig redovisning

a) Inkomst- och utgiftsbegreppen

Inkomst- och utgiftsbegreppen inom statlig redovisning utanför affärsverken har såvitt bekant inte tidigare definierats. Behovet av en definition har inte varit så starkt då kostnadsredovisning endast undantagsvis tillämpats vid statsmyndigheterna och då inkomsterna och utgifterna enligt kassabokföringsprincipen i det stora hela skall vara = inbetalningarna resp utbetalningarna.

Det kan här nämnas att Västhagen¹ påpekar att man i förvaltningsbokföring inte varit bunden av bokföringslagens bestämmelser att alla affärshändelser skall noteras dagligen. »Utgift» har då som regel uppkommit först då utbetalning skett.

De i föregående avsnitt angivna definitionerna på inkomst- och utgiftsbegreppen kan emellertid inte tillämpas i den statliga bokföringen. Anslags- och redovisningssystemen som ligger som grund för denna skiljer sig nämligen avsevärt från enskild och kommunal redovisning. Begreppen »inkomster» och »utgifter» är inte heller entydiga inom statlig redovisning. *Statsverkets* inkomster och utgifter som de redovisas på riksstaten är nämligen ett annat begrepp än den *enskilda myndighetens* inkomster och utgifter enligt bokföringen.

Statsverkets inkomster och utgifter utgörs sålunda av de beräknade eller av riksdagen anvisade belopp som i riksstaten uppförts under inkomstitlar och anslag. Motsvarande inkomster och utgifter enligt budgetredovisningen utgör totalbeloppen av myndigheternas i huvudböckerna redovisade inkomster och utgifter avseende riksstaten. (Här och i fortsättningen bortses då från de inkomst- och utgiftsbegrepp som används inom affärsverken.)

Enligt den företagsekonomiska litteraturen uppkommer en inkomst t ex så snart den försålda varan levererats och kundfakturan utsänts och samtidigt bokförts, dvs krediterats försäljningskontot och debiterats kunden, innebärande en ökning av företagets fordringar. Sådan redovisning förekommer endast undantagsvis i statliga myndigheters bokföring. Viktiga exempel på redovisning av fordringar utgör dock debiterade, icke influtna skatter. Dessa inkomster tillförs dock i regel inte riksstaten förrän de influtit.

¹ a. a. s. 14.

I fråga om statsverkets utgifter är det egentligen endast i samband med bokföring, dels av utgiftsrester genom »omföring» per 30.6 och dels av förskott som utgifts- och utbetalningsmomenten inte sammanfaller. Beträffande utgiftsrester kan sålunda under vissa förutsättningar en utgift redovisas på riksstaten för det (gångna) budgetår till vilket utgiften hör även om fakturan (motsv) likvideras vid en betydligt senare tidpunkt. Denna betalning utgör utgift i *myndighetens* räkenskaper – den bokförs i utgiftsjournalen – trots att transaktionen inte berör riksstaten (jfr nedan). Utanför riksstaten utbetalas också betydande belopp som förskott. Vid utbetalningstillfället kan nämligen inte alltid avgöras i vilken utsträckning beloppet ifråga slutligt skall belasta ett anslag eller eventuellt ersättas av annan myndighet, kommun eller enskild. I den mån så är möjligt försöker man dock i riksbookföringen göra omföring till vederbörligt anslag för att nå största möjliga överensstämmelse mellan budgetutfall och kassamedelsförbrukning.

Den andra innebörden av det statliga inkomst- och utgiftsbegreppet avser som nämnts *den enskilda myndighetens inkomster och utgifter* enligt bokföringen.

I gällande redovisningssystem för icke affärsdrivande verk används begreppen »inkomster» och »utgifter» som sammanfattande benämning på *alla* de belopp som passerar myndigheternas räkenskaper och därvid krediteras resp debiteras konton för riksstatens inkomstitlar, anslag, fonder och diverse medel m m. Motkonto kan därvid vara statsverkets checkräkning eller annat konto (genom omföring) i myndighetens bokföring. Inkomster och utgifter är sålunda i den statliga *myndighetens* bokföring alltid ett vidare begrepp än inbetalningar och utbetalningar.

Under generalkontot »Inkomster» i myndigheternas huvudböcker redovisas bruttosummorna av de belopp som under budgetåret tillgodoförts riksstatens inkomstitlar eller anslag. På motsvarande sätt redovisas under generalkontot »Utgifter» samtliga de belopp som i form av utgifter redovisats under inkomstitlar eller anslag.

»Myndighetens inkomst- och utgiftsbegrepp» är sålunda det vidare begreppet och omfattar i princip även »Statsverkets inkomster och utgifter» som de beskrivits här ovan.

Eftersom myndighetens »inkomster och utgifter enligt bokföringen» som nyss sagts omfattar alla transaktioner såväl inom som utom riksstaten utgör detta inkomst- och utgiftsbegrepp även ett vidare begrepp än vad generalkontona Inkomster och Utgifter omfattar.

Sambandet mellan de olika inkomst- resp utgiftsbegreppen inom den nuvarande statliga redovisningen illustreras av figur 7: 1.

De inom företagsekonomi och för kommunernas redovisning tillämpade definitionerna på »inkomster» och »utgifter» utgår från de förändringar som sker i det ifrågasvarande företagens eller kommunens kassabehållning och/eller andra tillgångar och skulder.

Inom statsförvaltningen betraktar man samtliga enskilda myndigheters tillgångar, skulder och finansiering som delar av en större enhet, sammanförd

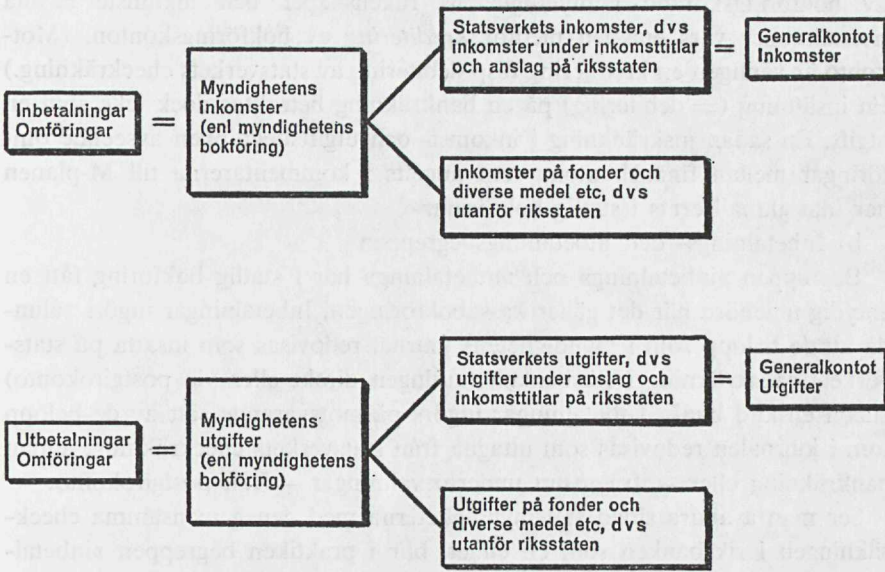


Fig 7: 1. Sambandet mellan de olika inkomst- resp utgiftsbegreppen i gällande statliga redovisningssystem

i rikshuvudboken. Detta har bl a tagit sig uttryck i systemet med statsverkets checkräkning i riksbanken som en central kassa för hela statsförvaltningen. Hos en enskild huvudförvaltningsmyndighet redovisad inkomst på *riksstaten* ökar därför inte den egna kassabehållningen eller ett finansieringskapital som fallet är för ett företag eller en kommun. Statsverkets totala kassabehållning (i riksbanken) ökar däremot. Det bör dock tilläggas att myndigheterna kan ha vissa likvida medel inestående i bank eller på postgiro. Dessa behållningar skall då svara mot redovisade saldon på vissa konton för fonder och diverse medel, d v s utanför riksstaten. Det kan vidare förekomma att myndigheterna kan ha en kontantkassa av statsmedel redovisad som förskott till kassören.

Här har visats att begreppen »inkomster» och »utgifter» hos den enskilda statliga myndigheten omfattar såväl inbetalningar resp utbetalningar som omföringar, d v s samtliga bokföringstransaktioner. Detta innebär således att om en myndighet skall införa kostnadsbokföring som integreras med kassabokföringen, så kommer med gällande terminologi *kostnaderna* att samtidigt utgöra *utgifter* i myndighetens utgiftsjournal (och utgiftsbok). Detta gäller helt oberoende av om bokföringsåtgärden avser kostnadsfördelning, periodisering eller någon bokslutstransaktion. Motsvarande gäller ifråga om *intäkter-inkomster*.

Begreppen »inkomster» och »utgifter» har således i statlig redovisning för närvarande flera betydelser som inte i något fall överensstämmer med de definitioner som gäller i privat och kommunal verksamhet. De omfattar ett avsevärt vidare begrepp. Ifråga om den enskilda myndighetens redovisning innebär de att utgifter = alla transaktioner vars ena led medför *debitering*

av bokföringskonton i myndighetens räkenskaper och inkomster = alla transaktioner vars ena led medför *kreditering* av bokföringskonton. (Motkonto är vanligen en kreditering resp debitering av statsverkets checkräkning.) En insättning (= debitering) på en bankräkning betraktas dock icke som en utgift. En sådan inskränkning i inkomst- och utgiftsbegreppen avseende omföringar mellan finanskontona som angetts i kommentarerna till M-planen har inte aktualiserats i statlig bokföring.

b) Inbetalnings- och utbetalningsbegreppen

Begreppen »inbetalning» och »utbetalning» har i statlig bokföring fått en entydig innebörd när det gäller kassabokföringen. Inbetalningar utgörs sålunda av de belopp som i myndighetens journal redovisas som insatta på statsverkets checkräkning i riksbanken (antingen direkt eller via postgirokonto) eller i enskild bank. Utbetalningar utgörs på motsvarande sätt av de belopp som i journalen redovisas som uttagna från statsverkets checkräkning, annan bankräkning eller – ifråga om underförvaltningar – från postgirokonto.

Ser man å andra sidan statsmyndigheterna med den gemensamma checkräkningen i riksbanken som en enhet, blir i praktiken begreppen »inbetalning» resp »utbetalning» nära överensstämmande med dem som används inom företagen.

c) Intäkts- och kostnadsbegreppen

Inte heller begreppen »intäkter» och »kostnader» har definierats i statlig bokföring. Inom förvaltningsbokföringen har det inte varit något behov av detta då kostnadsredovisning inte förekommit i sådant sammanhang. En från kassabokföringen mer eller mindre fristående kostnadsbokföring finns dock som tidigare nämnts vid vissa myndigheter. Termerna »intäkter» och »kostnader» har därvid kunnat användas enligt deras betydelse i affärsmässig bokföring och helt oberoende av inkomst- och utgiftsbegreppens betydelse i kassabokföringen.

Några helt nya definitioner på termerna »intäkter» och »kostnader» torde inte behöva skapas för statsförvaltningens behov.

I detta sammanhang bör också erinras om att termen »omkostnader» i statlig bokföring kommit att få en annan betydelse än i företagsekonomi. På riksstaten anvisade *omkostnadsanslag* avser täckande av myndighetens *utgifter* för sjukvård, tjänsteresor, vissa lokalkostnader (dock ej hyror), inventarier, kontorsmateriel m m, vilka kan vara såväl direkta som indirekta kostnader. I företagsekonomisk litteratur definieras endast indirekta kostnader som omkostnader. Samma förhållande gäller ifråga om kommunernas redovisning. En indirekt kostnad (d v s omkostnad) är där en »kostnad som fördelas från kostnadsställe till viss kostnadsbärare eller annat kostnadsställe».

Ytterligare kan tilläggas att begreppet »utgift» i statlig redovisning för närvarande i vissa fall har samma betydelse som begreppet »kostnad» enligt företagsekonomisk terminologi. Bland riksstatens utgifter upptas sålunda bl a anslag till avskrivning (= nedskrivning) av nya kapitalinvesteringar under rubriken *Utgifter för statens kapitalfonder*. Avsättning till värdeminskningsskonto (= årsavskrivning) ingår också bland *utgifterna* på fastighetsfondernas

stater. I företagsekonomisk litteratur betraktas avskrivningar alltid som en *kostnad*.

Sammanfattning och förslag till definitioner avseende den statliga redovisningen

a) Inkomst- och utgiftsbegreppen

Här ovan har visats att de i statlig bokföring sedan länge tillämpade begreppen »inkomster» och »utgifter» inte överensstämmer med dem som används inom affärsbokföring och kommunal bokföring. Företagen och kommunerna använder inkomst- och utgiftsbegreppen för att ange de förändringar av det arbetande (rörliga) kapitalet som uppkommer genom olika ekonomiska transaktioner. Den enskilda statliga myndigheten har emellertid inte den självständiga ställning i redovisningshänseende som ett företag eller en kommun intar. Såväl sättet för finansiering av myndighetens utgifter som organisationen av riksboekföringen och kapitalfondsredovisningen utesluter detta. Inkomst- och utgiftsbegreppen i den statliga redovisningen är vidare i stor utsträckning låsta genom den terminologi som vunnit hävd i första hand ifråga om uppställningen av riksstaten med dess »inkomstsida» och dess »utgiftsida».

Begreppen »inkomster» och »utgifter» har slutligen i statlig redovisning fått flera olika betydelser. På riksstaten avser man med dessa begrepp beräknade *nettoinkomster* resp *nettoutgifter*. I den enskilda myndighetens redovisning däremot avser man med »inkomster» och »utgifter» samtliga *bruttoinkomster* resp *bruttoutgifter*. Härtill kommer att generalkontona Inkomster och Utgifter endast omfattar de på riksstaten redovisade inkomsterna och utgifterna. Detta hindrar emellertid inte att inkomster kan redovisas på riksstatens utgiftssida och utgifter på dess inkomstsida.

Av det sagda torde framgå att det skulle möta stora svårigheter att skapa en för de olika inkomst- och utgiftsbegreppen i statsboekföringen gemensam definition. Om vissa nu använda inkomst- och utgiftsbegrepp kunde utmönstras skulle emellertid detta vara ägnat att minska begreppsförvirringen och underlätta skapandet av entydiga definitioner på detta område. Utredningen föreslår sålunda att i myndigheternas såväl kronologiska som systematiska interna bokföring begreppen inkomster resp utgifter inskränks till att endast omfatta det som är inkomster och utgifter på riksstaten.

Inkomst- och utgiftsbegreppen har i flera sammanhang definitionsmässigt hopkopplats med intäkt- och kostnadsbegreppen. Inom företagsekonomi har man sålunda för resultatredovisningen definitionen: Intäkter = periodiserade inkomster. Vid vattenfallsverket har man vänt på definitionen och infört begreppet: Inkomster = operativiserade intäkter. I första fallet måste man då skapa en utförligare definition av »inkomster» och i senare fallet av »intäkter». Utredningen anser emellertid det vara lämpligare att inte definitionsmässigt sammankoppla inkomster och intäkter resp utgifter och kostnader. »Inkomster» och »utgifter» i den statliga redovisningen bör som nyss nämnts reserveras för sådana transaktioner som berör riksstaten. *Samtliga myndig-*

heters inkomster och utgifter kommer då alltid att sammantagna utgöra statsverkets inkomster och utgifter.

Vissa hos myndigheterna redovisade inkomster och utgifter bör inte medtagas i kostnadsredovisningen. Det gäller främst sådana poster som inte har något direkt samband med kostnaderna för myndighetens egen verksamhet, t ex utbetalningar av anslagsmedel till underförvaltningar och av statsbidrag och ersättningar m m. I överensstämmelse med terminologien inom företagens redovisning föreslår utredningen benämningen *neutrala inkomster* och *neutrala utgifter* för dylika »driftfrämmande» poster.

Med den inskränkning av inkomst- och utgiftsbegreppen som nyss angivits följer att transaktioner som berör konton utanför riksstaten, t ex förskott och diversemedel, inte bör betraktas som inkomster och utgifter i den statliga redovisningen. Det skulle därför kunna finnas ett intresse av att skapa en särskild benämning på sådana transaktioner.

Om närmast motsvarande begrepp inom kommunerna skriver kapitalredovisningskommittén.¹

»Med 'andra poster' avses här sådana poster, som icke äro att hänföra under utgifts- och inkomstbegreppen, d v s interimistiska kapitalposter samt avsättningar till och ianspråktagande av egna fonder. Av praktiska skäl hänföras dylika poster ... under begreppet *budgetreglering*. Det må framhållas att med denna term sålunda icke avses den totala reglering av den kommunala ekonomin under ett budgetår, som språkbruket understundom inlägger i ordet *budgetreglering*.»

Benämningen »budgetreglering» torde inte kunna komma ifråga i statsmyndigheternas redovisning, då det här gäller poster som redovisas *utanför* såväl myndighetens interna budget som riksstaten. Inom *företagen* har inte funnits behov av att skapa en särskild benämning på de transaktioner som inte direkt berör inkomst- och utgiftsredovisningen, d v s främst avseende omföringar mellan finanskontona. Enligt utredningens uppfattning föreligger inte heller något behov av att definiera de transaktioner inom statsmyndigheternas bokföring som inte berör riksstaten. Det möter också stora svårigheter att skapa en meningsfull benämning på sådana poster. Det bör vara tillfyllest att tala om debitering och kreditering av konton för förskott, skattemedel, gåvomedel etc och om insättningar och uttag när det gäller bank- och postgirokonton.

Det resonemang som utredningen här fört ger till resultat att figuren på s 145 istället erhåller den förenklade utformning som framgår av figur 7: 2.

Som definitioner på inkomst- och utgiftsbegreppen i statlig redovisning utom affärsverken föreslås gälla:

»Inkomster i statliga myndigheters redovisning utgörs av sådana belopp som redovisas över riksstaten såsom statsverkets inkomster.»

»Utgifter i statliga myndigheters redovisning utgörs av sådana belopp som redovisas över riksstaten såsom statsverkets utgifter.»

I kapitel 11, som avhandlar anslagssystemet, diskuterar utredningen ett alternativ som bygger på kostnadsanslag till myndigheterna (alt I). I detta sam-

¹ Kommunernas kapitalredovisning, s. 34.

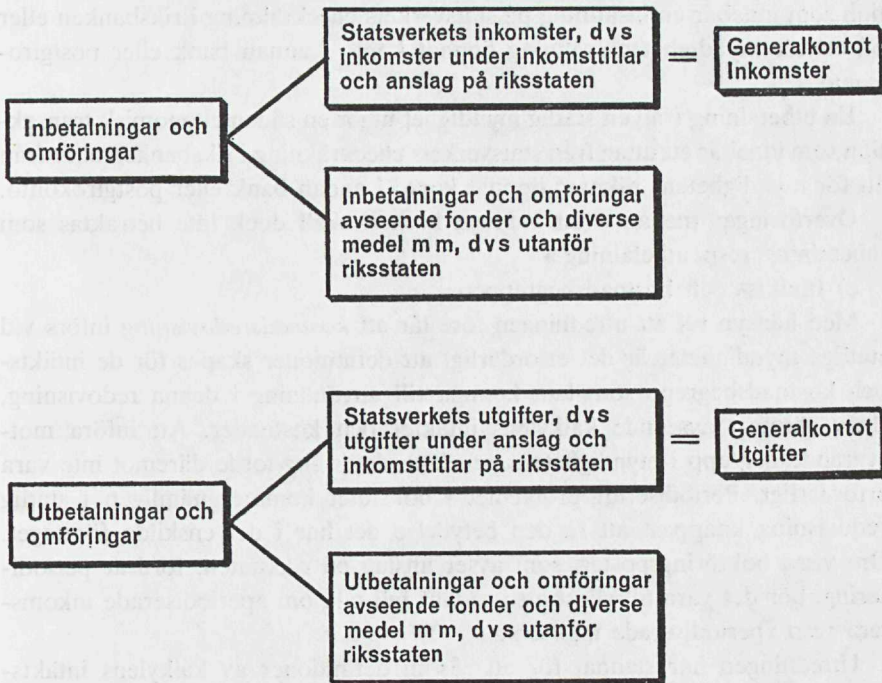


Fig 7: 2. Inkomst- och utgiftsbegreppen i statlig redovisning enligt utredningens förslag

manhang skisseras en uppställning av riksstaten som innehåller både en utgiftsbudget och en kostnadsbudget. I detta fall skulle alltså såväl inkomster och utgifter som intäkter och kostnader bli redovisade på riksstaten. Med begreppen »inkomster» och »utgifter» bör då avses sådana belopp som redovisas på riksstaten såsom statsverkets inkomster och utgifter. Statsverkets intäkter och kostnader kommer i detta alternativ att bli lika med myndigheternas intäkter och kostnader (inkl komplementkostnaderna).

b) Inbetalnings- och utbetalningsbegreppen

Som tidigare nämnts har inbetalnings- och utbetalningsbegreppen fått en entydig innebörd i statlig kassabokföring. Då det vidare får förutsättas att sättet för redovisning av insättningar på och uttag från statsverkets checkräkning för närvarande inte skall ändras, är det möjligt att skapa definitioner på dessa inbetalnings- och utbetalningsbegrepp. De tidigare¹ angivna definitionerna på dessa begrepp inom företagen kan emellertid inte användas. De grundas nämligen på förändringarna i det enskilda företags kassabehållning, d v s på ett annat finansieringssystem än den för samtliga huvudförvaltningsmyndigheter gemensamma checkräkningen i riksbanken. (Det kan här erinras om att även underförvaltningarnas medelsförsörjning tillgodoses över statsverkets checkräkning genom uttag hos resp huvudförvaltning.)

Inbetalnings- och utbetalningsbegreppen föreslås definierade sålunda:

»En inbetalning till en statlig myndighet utgör en sådan ekonomisk transak-

¹ Thorburn: a. a., s. 134 och 138.

tion som innebär en insättning på statsverkets checkräkning i riksbanken eller på ett för myndighetens räkning öppnat konto i annan bank eller postgiro-konto.

En utbetalning från en statlig myndighet utgör en sådan ekonomisk transaktion som innebär ett uttag från statsverkets checkräkning i riksbanken eller från ett för myndighetens räkning öppnat konto i annan bank eller postgirokonto.

Överföringar mellan ovan angivna konton skall dock inte betraktas som inbetalning resp utbetalning.»

c) Intäkts- och kostnadsbegreppen

Med hänsyn till att utredningen föreslår att *kostnadsredovisning* införs vid statliga myndigheter är det erforderligt att definitioner skapas för de intäkts- och kostnadsbegrepp som kan komma till användning i denna redovisning, dvs närmast avseende kalkylens intäkter och kostnader. Att införa motsvarande begrepp i myndighetens *resultatredovisning* torde däremot inte vara erforderligt. Periodiseringsproblemet i bokslutet kommer nämligen i statlig redovisning knappast att få den betydelse det har i det enskilda företaget. Om vissa bokföringsposter, som avser anslag på riksstaten, fordrar periodisering, bör det vara tillfyllest att i sådant fall tala om »periodiserade inkomster» resp »periodiserade utgifter».

Utredningen har stannat för att såsom definitioner av kalkylens intäkts- och kostnadsbegrepp med endast smärre ändringar utnyttja de definitioner som används inom företagsekonomi.

»Intäkter i statliga myndigheters redovisning utgör de i pengar uttryckta prestationer som kan – åtminstone ungefärligen – till sitt värde förutberäknas.»

»Kostnader i statliga myndigheters redovisning utgör de i pengar uttryckta, med verksamheten normalt sammanhängande uppoffringar av produktionsfaktorer som kan – åtminstone ungefärligen – till sitt värde förutberäknas.»

Som tidigare nämnts kommer medel som redovisas utanför riksstaten enligt angivna definitioner inte att betraktas som inkomster och utgifter. Detta kommer därmed även att gälla poster som redovisas under fastighetsfondernas starter och som nu rubriceras som Inkomster och Utgifter. De senare omfattar även avskrivningar och kalkylmässig ränta. De bör därför benämnas Intäkter och Kostnader och ingå i en kostnadsredovisning såsom fallet t ex är ifråga om sjöfartsverkets fond.

Begreppet komplementkostnader i myndigheternas verksamhet

Enligt nuvarande anslags- och redovisningssystem är det vissa kostnader för myndigheternas verksamhet som inte redovisas genom resp myndighets egen försorg i dess kassabokföring. I brist på annan vedertagen benämning har de brukat kallas »osynliga kostnader». Dessa utgörs främst av pensionskostnader, sjukförsäkringsavgifter och andra sociala kostnader, hyror, avskrivningar och ränta på tillgångar som anskaffats genom anslag på driftbudgeten samt portoavgifter.

Benämningen »osynliga kostnader» är naturligtvis inte särskilt lämplig

om man genom redovisningen gjort dessa kostnader synliga. De bör därför erhålla en annan benämning och preciseras genom en definition av begreppet.

De kostnader det här gäller redovisas enligt gällande regler inte i myndighetens kassabokföring – de blir aldrig föremål för utbetalning – men avses ingå i kostnadsbokföringen. De kostnader som ingår i denna benämns i företagsekonomisk litteratur, *kalkylmässiga kostnader*. De s k osynliga kostnaderna kan således betraktas som en del av de kalkylmässiga kostnaderna. Om vidare dessa kostnader *uteslutande* redovisas i kostnadsbokföringen brukar de benämnas *kalkylmässiga merkostnader*. Detta är t ex fallet i Mekanförbundets kontoplan där särskilda klasser reserverats för affärsbokföringen resp självkostnadsbokföringen.

Inom vattenfallsstyrelsens redovisningssystem använder man benämningen »kalkylmässiga kostnader» för sådana kostnader som ej förekommer i affärsbokföringen men måste ingå i internkostnads- resp totalkostnadsredovisningen. Hit hör t ex kalkylmässig ränta och avskrivning. De kalkylmässiga kostnaderna skall registreras vilket innebär att de efter fördelningen skall återföras till avgivande kostnadsansvarsheter för att korrigera kostnadsbokföringen till affärsbokföring.

I statistiska centralbyråns anvisningar till kommunerna för upprättande av räkenskapssammandrag (finansstatistik) används uttrycket »interna poster» för sådana bokföringsmässiga överföringar som avskrivningar och beräknade räntor på anläggningsskapital, beräknade ej erlagda hyror för i kommunens egna fastigheter upplåtna lokaler och andra interna avräkningar, d v s huvudsakligen sådana kostnadsslag som f n i allmänhet inte redovisas som utgifter i statsmyndigheternas bokföring.

Att ge de s k osynliga kostnaderna benämningen »kalkylmässiga merkostnader» enligt deras betydelse inom företagsekonomi är som nyss framgått endast möjligt om dessa kostnadsslag uteslutande redovisas i kostnadsbokföringen. Utredningen har emellertid förutsatt att myndighetens kassa- och kostnadsbokföring integreras och att de s k osynliga kostnaderna redovisas i samma kontoklass i den statliga normalkontoplanen som övriga kostnadsslag. Termen kalkylmässiga merkostnader skulle följaktligen, om den infördes i statlig redovisning, komma att erhålla en något annorlunda innebörd än inom företagsekonomi vilket får anses innebära vissa nackdelar.

Skulle vidare t ex pensionskostnaderna inräknas i anslaget till myndighetens verksamhet och/eller i en »stat» för anslaget är även benämningen »interna poster» mindre lämplig.

I valet bland tänkbara termer som skulle kunna ersätta »osynliga kostnader» har utredningen stannat för *komplementkostnader*. De viktigaste skälen härtill är följande:

– »komplement» betyder tillägg, utfyllnad, supplement. Det karakteriserar dessa kostnader om man jämför dem med de kostnader som framkommer med nuvarande utgiftsredovisning. Dessa senare kostnader behöver alltså *kompletteras* med ytterligare kostnadsslag för att totalkostnaderna skall kun-

na tas fram. Termen »tilläggskostnader» skulle ligga alltför nära många likartade benämningar på debiteringsposter för att vara lämplig.

– termen »komplementkostnader» har såvitt bekant inte utnyttjats i annat sammanhang inom företagsekonomi i motsats till t ex »pluskostnader» som eljest skulle kunna vara en acceptabel benämning.

Om man på riksstaten redovisar såväl *kostnader* som *utgifter* för en myndighets verksamhet (alt I) blir komplementkostnaderna enligt utgiftsdefinitionen aldrig utgifter på riksstaten. Så blir naturligtvis heller aldrig fallet om anslagen är avsedda att täcka *utgifterna* för myndighetens verksamhet (alt II).

Med utgångspunkt från att komplementkostnaderna vidare som nyss nämnts kan betraktas som en art kalkylmässiga kostnader föreslår utredningen att komplementkostnaderna definieras sålunda:

»Komplementkostnader = sådana kalkylmässiga kostnader för en myndighets verksamhet som icke motsvaras av utgifter i samma myndighets bokföring».

Beräkning och redovisning av komplementkostnaderna

Syften med redovisningen av komplementkostnaderna

Utredningen anser det väsentligt att inte vissa kostnadselement förbises när det gäller att i en kalkyl eller prognos ställa samman underlag för beslut som kan ha ekonomiska konsekvenser. Det innebär att information måste kunna lämnas om *totalkostnaderna* för en verksamhet. I en myndighets totalkostnader ingår komplementkostnaderna med icke oväsentlig del – ofta en tredjedel eller hälften därav, ibland ännu mera.

Sambandet mellan utgifter och kostnader för en myndighets verksamhet kan illustreras av figur 7: 3.

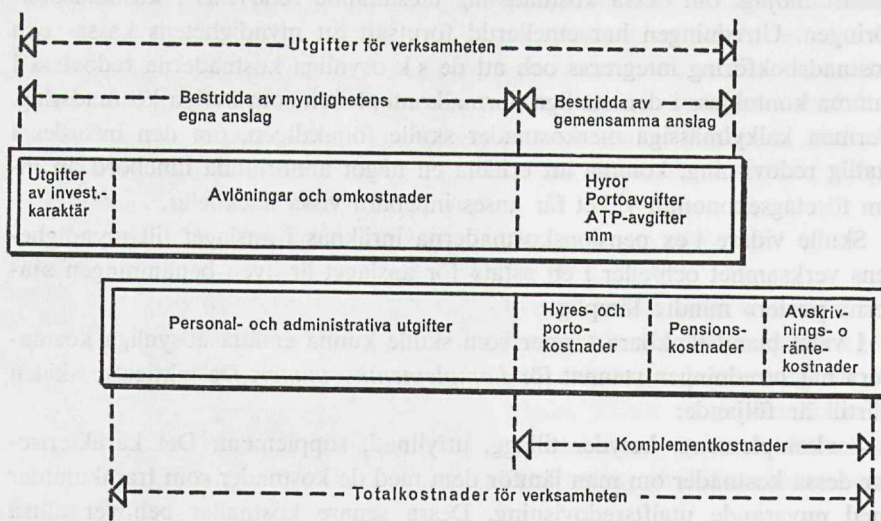


Fig 7: 3. Sambandet mellan utgifter och kostnader för en myndighets verksamhet

Den omständigheten att totalkostnaderna för en myndighets verksamhet bör beaktas behöver i och för sig inte innebära att komplementkostnaderna även tas med som särskilda kostnadselement i den löpande redovisningen. Möjligheten finns att nöja sig med att utanför redovisningen, i kalkylsammanshang och eljest vid behov beakta dessa kostnader, tex i form av ett procentuellt pålägg på de i kassaredovisningen framtagna utgifterna. Utredningen har emellertid stannat för att föreslå att även komplementkostnaderna bör ingå i en kostnadsredovisning. De väsentligaste skälen härtill är följande.

a) Statsmakternas beslut om fördelning av tillgängliga resurser bör grundas på kännedom om samtliga konsekvenser av betydelse ifråga om de kostnadsåtaganden man ikläder sig. Underlaget för de ekonomiska bedömningarna av dessa beslut måste hämtas ur redovisningsmaterialet om det skall ha någon tillförlitlighet. Detta bör därför även omfatta komplementkostnaderna.

b) Kännedom om totalkostnaderna är särskilt angelägen i sådana valsituationer där det gäller att beräkna kostnaderna för ett program som antingen kan utföras av en statlig myndighet eller av ett privat företag. Även vid jämförelser mellan skilda myndigheter med olika relation mellan insatt kapital och arbetskraft är det väsentligt att beakta samtliga kostnader för såväl den tekniska utrustningen etc som arbetskraften.

c) Totalkostnadernas betydelse vid olika handlingsalternativ i den enskilda myndighetens verksamhet framstår också klarare om man i myndighetens interna budgetering även har att ta hänsyn till komplementkostnaderna. Detta gäller inte minst ifråga om redovisningen av kostnaderna för myndighetens prestationer.

d) Om komplementkostnaderna inte medtas i den löpande redovisningen är det en viss risk för att de kommer att betraktas som »kostnader av lägre grad» som inte behöver tillmätas samma betydelse som övriga kostnader. De skulle då inte påverka handlandet på avsett sätt.

e) Beträffande pensionskostnaderna är det ett särskilt syfte att möjliggöra uppsamling av de totala kostnaderna för statens pensionsåtaganden gentemot den aktiva personalen. Även om det inte är påkallat med någon fondering för detta ändamål kan det dock vara av intresse att genom redovisningen kunna få uppgift om utvecklingen av statens totala pensionsförpliktelser.

f) Genom möjligheten till central redovisning av de kalkylmässiga avskrivningar som sker på tillgångar som anskaffats på driftbudgetanslag får man reda på hur stor del av årets investeringar som också utgör resursförbrukning under året.

g) När det gäller att fastställa priser och taxor för olika varor och tjänster som tillhandahålls av vissa myndigheter måste samtliga kostnadselement beaktas. Ett pålägg för täckning av komplementkostnaderna bör alltså ingå som en del av det fakturerade beloppet och därmed redovisas bland myndighetens intäkter. För att få jämförbarhet mellan resultatredovisningens intäkts- och dess kostnadssida bör komplementkostnaderna ingå som element i kostnadsredovisningen.

h) Myndigheternas programbudgeter kommer på grund av verksamhetens

skiftande karaktär och organisatoriska olikheter nödvändigtvis att variera till sin uppställning och innehåll. Ett sätt för statsmakterna att säkra kontinuerlig och relevant information för sina bedömningar är att – t ex genom fastställda budgetformulär – skapa enhetliga regler för vilka element som skall ingå i en kostnadsredovisning. Om sådana fasta regler tar med även komplementkostnaderna bidrar det till att samtliga i totalkostnaderna ingående element blir beaktade.

Enligt definitionen på kostnader i statlig redovisning bör dessa *åtminstone ungefärligen* kunna till sitt värde förutberäknas. Det ligger i sakens natur att t ex myndigheternas pensionskostnader aldrig kan beräknas exakt. Ett betydande mått av schablonmässighet måste ofta accepteras om inte beräkningsarbetet skall bli alltför betungande. Det står emellertid å andra sidan även klart att om komplementkostnaderna blir enbart schablonposter som går »in och ut» i räkenskaperna utan att spegla verkliga kostnadskillnader minskar värdet av att ha med dem i redovisningen. Kravet på noggrannhet i beräkningen av komplementkostnader måste sålunda bli en fråga om avvägning i varje särskilt fall mellan vad som ur praktiska synpunkter är rimligt och behovet av exakthet för att dessa kostnader skall tillmätas sin rätta betydelse.

Beräkning av pensionskostnadernas storlek

De medel som anvisas under XII:e huvudtitelns anslag till personalpensionsförmåner m m avser att täcka utgifterna för redan inträffade pensionsfall (inkl utfallande belopp enligt grupplivförsäkring och tillskott av folkpension). Dessa utgifter är ovidkommande för kostnadsbokföringen. Det som är av relevans för bedömningen av de totala kostnaderna för viss verksamhet är de på försäkringsmatematisk väg beräknade pensionskostnaderna för de vid den aktuella tidpunkten anställda med rätt till tjänstepension.

Pensionsförpliktelseerna motsvarar det till en viss tidpunkt diskonterade värdet av de förväntade pensionsutbetalningarna. Kostnaderna för dessa förpliktelser fördelas i allmänhet över anställningstiden med en viss (konstant) procent av den anställdes lön. Pensionsförmånerna är ofta helt proportionella mot lönen varigenom denna konstruktion ter sig naturlig. I den mån det för ett uppfyllande av kostnadsbokföringens syften krävs att t ex kunna fastställa kostnaderna för att ha en person anställd till en viss lön bör även pensionskostnaderna medtas. Pensionskostnaderna kan därmed sägas vara en särkostnad för envar anställd. Upphör anställningen utgår inte längre någon pensionsavgift och intjänas inte heller någon pension avseende tiden efter anställningens upphörande. Pensionskostnaderna är följaktligen påverkbara i samma utsträckning som lön.

Pensionskostnaderna för de i statens tjänst anställda tjänstemännen består i princip av dels avgifter till den allmänna tilläggs pensioneringen (ATP) och dels kostnader för pensionering enligt statens allmänna tjänstepensionsreglemente (SPR) eller motsvarande kollektivavtal utöver vad som täcks av ATP och folkpension – här nedan kallat »SPR-netto».

Avgiften för ATP erlaggs genom årliga arbetsgivaravgifter. För statsverkets del – utom affärsverken – utbetalas avgifterna av riksförsäkringsverket som disponerar särskilt anslag härför under XII:e huvudtiteln.

ATP-avgiften utgår med visst procenttal av den del av lönen som ligger mellan ett fastställt basbelopp och sju och en halv gånger basbeloppet.

Pensionskostnaderna i form av ATP-avgifter är således förhållandevis enkla att beräkna. När det gäller motsvarande kostnader för »SPR-netto» är beräkningen däremot betydligt mera komplicerad.

Varje pensionskostnadsberäkning bygger på en förutberäkning av storleken av de pensioner som kan komma att utgå för arbetstagarna. Det är uppenbart att en dylik beräkning bygger på en rad osäkra antaganden.

De försäkringsmatematiska beräkningarna av pensionskostnaderna sker på grundval av bl a följande faktorer och antaganden om framtida förhållanden:

- a) ålderssammansättningen på personalen vid olika myndigheter;
- b) pensionsålderns inträde;
- c) könsfördelning;
- d) familjesammansättning;
- e) pensionsgrundande lön;
- f) reallöneförbättringar;
- g) marknadsränta;
- h) framtida dödlighet.

Utredningen har låtit utföra beräkningar i syfte att få en uppfattning om storleken av kostnaden för de statliga tjänstepensionerna. Dessa beräkningar har utförts av det till Svenska Personal-Pensionskassan (SPP) knutna SPP Pensionstjänst AB.

Beräkningarna har i betydande utsträckning kunnat grundas på det material som använts vid SPP:s egna kalkyler. För beräkningarna har krävts vissa kompletterande uppgifter om statligt anställda, bl a om antalet tjänster inom varje lönegrad, fördelade på kön och födelseår. Statistiska uppgifter om kön, ålder, ortsgrupp, löneplan och löneklass för år 1965 för personal vid myndigheter som är underställda finansdepartementet har tagits fram av statistiska centralbyrån. Resultatet av beräkningarna redovisas i bilaga 4.

Vid beräkningarna har män och kvinnor indelats i tre grupper med hänsyn till lönenivå. Gruppindelningen avspeglar den pensionspoäng för ATP vederbörande kan antas komma att erhålla. Grupp I omfattar personer som kan förväntas erhålla maximal medelpensionspoäng, d v s 6,50. Till denna grupp hör tjänstemän i högre lönelägen. Grupp 2 omfattar personer som endast under något eller några år förväntas erhålla högsta pensionspoäng (= 6,50) och grupp 3 personer som inte under något år förväntas uppnå någon pensionspoäng som uppgår till 6,50.

Ifråga om räntesats och årlig löneökning har beräkningarna skett efter två olika alternativ. Det första (I) avser en marknadsränta av 6 % och en årlig löneökning med 6 %. Samma resultat av beräkningen erhålls om motsvarande procentsatser sätts till 5 %. I det andra alternativet (II) är marknadsräntan fortfarande 6 % (eller 5 %) medan den årliga löneökningen samtidigt anta-

gits utgöra 5 % (resp 4 %). I båda alternativen har reallöneökningen antagits bli 3 %.

I beräkningarna har vidare antagits att genomsnittlig pensionsålder för män utgör 65 år och för kvinnor 63 år.

Med dessa förutsättningar och på grundval av andra försäkringsmatematiska beräkningar har tabeller uppgjorts över storleken av det procentuella pensionskostnadspålägget för »SPR-netto» vid de ovan nämnda myndigheterna. I sammandrag ger dessa tabeller följande resultat:

	Alternativ I		Alternativ II	
	Män	Kvinnor	Män	Kvinnor
Marknadsränta	6 % (5 %)		6 % (5 %)	
Löneökning	6 % (5 %)		5 % (4 %)	
Reallöneökning	3 %		3 %	
Grupp 1	18.9 %	19.8 %	15.1 %	15.4 %
Grupp 2	11.8 »	12.4 »	9.6 »	9.8 »
Grupp 3	13.1 »	14.1 »	11.4 »	12.0 »
Vägt genomsnitt	15.5 %	14.6 %	12.5 %	11.7 %

Av tabellen framgår att de procentuella påläggen på lönen till manliga och kvinnliga tjänstemän för »SPR-netto» inte skiljer sig från varandra med mera än högst 1 %. Anledningen till detta är bl a den högre avgångsfrekvensen bland kvinnor i lägre åldrar som uppväger de kostnader som föranleds av den i förhållande till män lägre pensionsåldern och högre medellivslängden. Det bör därför vara möjligt att förenkla pensionskostnadsberäkningen genom att använda ett procentuellt pålägg som är oberoende av könsfördelningen vid myndigheten. Dessa pålägg skulle vid alternativ I i genomsnitt utgöra 15 % och vid alternativ II 12 %.

I tabellen bör emellertid framförallt uppmärksammas den stora skillnaden i pensionskostnadspålägg för tjänstemän i högre lönelägen (grupp 1) och övriga tjänstemän. (Till den första kategorin hör tjänstemän med en årslön som per 1.1.1967 överstiger ca 41 000 kr.) Med hänsyn till maximeringsreglerna för pensionspoäng enligt ATP blir nämligen skillnaden mellan totalpensionen enligt SPR och ATP förhållandevis stor i högre lönelägen.

Man bör beakta att underlaget för beräkningen av pensionskostnadspåläggen blott omfattar en mindre del av statsförvaltningen och att denna del inte är helt representativ. För myndigheter med stor andel personal i lägre eller högre lönelägen kan pensionskostnaderna inte obetydligt avvika från ovan nämnda procentsatser. Först en undersökning av lönestrukturen vid ytterligare ett antal myndigheter kan visa om det är möjligt att med tillfredsställande marginal kunna använda ett enda procentuellt pålägg på lönesumman för beräkning av personalkostnadernas storlek. Denna undersökning bör även omfatta några andra alternativ för bl a den nominella löneökningen än de här redovisade.

Det totala pålägg i procent på utbetald lön som erfordras för täckning av pensions- och andra sociala kostnader överstiger väsentligt nyss angivna procentsatser om 15 % respektive 12 %. Till dessa procentsatser måste nämligen läggas *arbetsgivaravgifter till ATP*, samt andel i kostnaderna för den *statliga grupplivförsäkringen* och *allmänna sjukförsäkringen*.

För år 1967 har i arbetsgivaravgift till ATP fastställts en procentsats av 8,5 % och till allmänna sjukförsäkringen 2,6 %.

Arbetsgivaravgiften till ATP kan inte enkelt beräknas som ett procentuellt tillägg till utgående bruttolön. Avgiften beräknas nämligen – som nämndes ovan – enbart på den del av den anställdes årslön som ligger mellan basbeloppet och sju och en halv gånger basbeloppet. Detta motsvarar för närvarande (i början av år 1967) den del av lönen som ligger mellan 5 500 kr och 41 250 kr. Det faktiska procentuella avgiftspålägget på utgående lön sjunker med andra ord ju mera årslönen överstiger 41 250 kr, dvs i omvänd ordning mot procentsatserna i utredningens tabeller över »SPR-netto».

En undersökning har visat att de faktiskt erlagda arbetsgivaravgifterna till ATP i ett tillräckligt stort material står i ett direkt förhållande till den avgiftsprocent som enligt nyssnämnda regel uttages under olika år. ATP-avgiften utgjorde under *kalenderåren* 1963–1966 resp 6 %, 7 %, 7,5 % och 8 %. Om dessa procentsatser omräknas att avse *budgetår* blir serien istället 6,5 %, 7,25 % och 7,75 % för budgetåren 1963/64–1965/66. Under samma budgetår utgjorde den av riksförsäkringsverket betalda arbetsgivaravgiften resp 5,0 %, 5,4 % och 5,9 % av den totala lönesumman för statsverket (utom affärsverken) under motsvarande budgetår. Dessa procentsatser utgör resp 77 %, 74 % och 76 % av ATP-avgiften för budgetåren 1963/64–1965/66 eller i genomsnitt ca 75 %. Under budgetåret 1966/67 stiger avgiften med ytterligare 0,5 %. Det finns därför skäl anta att motsvarande procentuella pålägg på bruttolönesumman för 1966/67 för täckning av ATP-avgiften kommer att öka med 75 % av denna procentsats eller med ca 0,4 % till (5,9 + 0,4 =) 6,3 %.

Statens arbetsgivaravgift till *allmänna sjukförsäkringen* erläggs kollektivt av riksförsäkringsverket från anslag under XII:e huvudtiteln (1965/66 nettoutgift 56,6 milj kr). Denna kostnad bör alltså ingå bland myndigheternas sociala kostnader. Samtidigt uppbär emellertid riksförsäkringsverket de personalsjukpenningar som tillkommer myndigheterna genom arbetsgivarinträdet. Dessa ersättningar redovisas på riksstatens inkomstsida (1965/66 nettotinkomst 48,6 milj kr) och kan alltså betraktas som en form av »komplementintäkter». Skillnaden mellan de totala avgifterna och sjukpenningarna är förhållandevis obetydlig och uppgick för 1964/65 och 1965/66 till mindre än 0,2 % av den totala lönesumman vid de icke affärsdrivande myndigheterna respektive budgetår. Utredningen anser därför att personalsjukpenningarna i denna beräkning bör kunna kvittas mot arbetsgivaravgiften. Den rest (< 0,2 %) som återstår torde ligga inom felmarginalen för beräkning av de sociala kostnaderna.

De enskilda myndigheternas mellanhavanden med försäkringskassorna och arbetstagarna avseende övriga ersättningar och avdrag i samband med sjuk-

dom regleras över myndighetsanslagen. De behöver alltså inte beaktas vid beräkningarna av komplementkostnadernas storlek.

Kostnaderna för den statliga *grupplivförsäkringen*, som redovisas av statens personalpensionsverk, kan beräknas uppgå till ca 0,7 % av utbetald lön. Med de reservationer för osäkerhet i beräkningarna som nyss angivits, kan följaktligen det totala procentuella pålägget på lönesumman för täckning av pensions- och andra sociala kostnader vid en myndighet för 1966/67 uppskattas till $(15,0 + 6,3 + 0,7 =)$ ca 22 % vid 6 % löneökning och en marknadsränta av 6 %. Vid 5 % löneökning och en räntefot av 6 % blir motsvarande procentsats ca 19 %.

Storleken av den pensionskostnad man bör räkna med blir såsom ovan visats i hög grad beroende av de antaganden om bl a den framtida löneutvecklingen som läggs till grund för kalkylen. Enhetliga beräkningsgrunder bör eftersträvas. I enlighet med den av utredningen anvisade metoden finns möjlighet att räkna ut, dels en för hela statsförvaltningen genomsnittlig procentsats för beräknad pensionskostnad och dels motsvarande tal för några olika personalkategorier. De sistnämnda kan erfordras för speciella kalkylsituationer. I finansdepartementets årliga anvisningar för myndigheternas budgetarbete bör enligt utredningens mening anges den procentsats för täckning av pensionskostnaderna m m som myndigheterna skall tillämpa i sina anslagsframställningar. Om så anses erforderligt kan också för viss myndighet anges en särskild procentsats som är anpassad efter dess personalsammansättning om denna väsentligt avviker från genomsnittet.

Hyreskostnaderna

När det gäller hyreskostnaderna för myndigheternas lokaler finns en rad olika värden som med större eller mindre rätt kan läggas till grund för beräkningen.

a) Av byggnadsstyrelsen beräknade hyresvärden för lokaler i kronans fastigheter, redovisade på byggnadsstyrelsens delfond av statens allmänna fastighetsfond. Dessa hyresvärden är i allmänhet lägre än marknadshyrorna då vissa i hyresvärdet ingående komponenter beräknats efter fastigheternas bokföringsvärden som i allmänhet är mycket låga.

b) De hyresvärden som framkommer som ett saldo mellan inkomster och utgifter på staten för allmänna fastighetsfonden (med undantag av byggnadsstyrelsens delfond). Dessa värden beräknas inte individuellt för den enskilda myndigheten. I stort sett torde de ligga på samma nivå som hyrorna enligt a) ovan.

c) Hyresvärden beräknade efter ortens marknadshyra i jämförliga lokaler. Dessa värden användes som utgångspunkt vid beräkning av kalkylmässig hyra för sådana lokaler som disponeras av myndigheter med krav på full kostnadstäckning för sin uppdragsverksamhet. Dessa värden ligger som regel högre än de enligt a) och b).

d) Av byggnadsstyrelsen och andra delfondsförvaltande myndigheter faktiskt betalda hyror för tjänstelokaler i icke statsägda fastigheter. Dessa hyror

varierar självfallet avsevärt beroende på hyresnivån på olika orter, fastigheternas ålder etc. Beloppens storlek torde i regel framgå av hyreskontrakten.

e) Faktisk hyreskostnad i statsägda fastigheter, beräknad på grundval av dels drift- och underhållskostnader för byggnader av olika kategorier, dels kostnader för *kalkylmässig* avskrivning och ränta. Avskrivningarna bör därvid beräknas på ett för byggnaden ifråga uppskattat nuanskaffningsvärde att utgå under en för byggnaden uppskattad brukstid. Räntan bör räknas på fastighetens bruksvärde och till den räntefot som motsvarar den aktuella räntefoten för statens långfristiga upplåning. I bruksvärdet ingår fastighetens markvärde. Detta är vanligen bokfört till ett mycket lågt belopp vilket dock inte bör hindra att räntan räknas på ett såvitt möjligt realistiskt markvärde.

En belastning på myndigheterna med den för varje enskilt fall beräknade lokalkostnaden torde vara nödvändig för att den fulla kostnaden skall »kännas» och ingå med sin verkliga vikt i bedömningen av lokalbehovet. Endast därigenom kan t ex olägenheterna av moderna eller utspridda lokaler vägas mot kostnaderna för att tillmötesgå önskemål om moderna och mer ändamålsenliga lokaler.

I de fall myndigheterna saknar möjlighet att själva avgöra lokalfrågan kan belastningen med den aktuella hyreskostnaden innebära en ökning av kostnaderna för verksamheten för vilken myndigheterna inte kan göras ansvariga. Detta kan dock inte vara något avgörande argument mot att i redovisningen räkna med fulla lokalkostnader.

Ett alternativ vore att byggnadsstyrelsen (motsvarande) ifråga om kontorslokaler beräknade hyressättningen på grundval av medelhyran för statens egna och på marknaden förhyrda lokaler. En sådan utjämning av lokalkostnaderna skulle emellertid inte leda till återhållsamhet ifråga om anspråken på hög standard eller stora lokalutrymmen eftersom en kostnadsökning för en myndighets lokaler då huvudsakligen skulle betalas genom ökning av hyreskostnaderna för övriga myndigheter.

Utredningen föreslår därför att hyrorna beräknas efter de i varje enskilt fall faktiska kostnaderna, d v s enligt d) och e) ovan. För detta ändamål bör byggnadsstyrelsen och andra delfondsförvaltande myndigheter få i uppdrag att efter såvitt möjligt enhetliga principer beräkna hyresvärdena för lokaler i sådana statsägda fastigheter som disponeras av statliga myndigheter.

Avskrivningskostnaderna

Byggnader, maskiner, verktyg och andra inventarier, s k anläggningstillgångar, undergår i de flesta fall en successiv *värdeminskning* under sin användningstid. Denna värdeminskning illustreras lättast genom en jämförelse mellan värdet då tillgången anskaffades, *anskaffningskostnaden*, och värdet vid användningstidens slut, *utrangeringsvärdet*. Utrangeringsvärdet är då i de flesta fall betydligt lägre än anskaffningskostnaden, d v s en värdeminskning har skett. Orsakerna till denna värdeminskning berörs ej särskilt här. Ej heller diskuteras frågan om nedskrivning av omsättningstillgångar, t ex varulager.

Beroende bl a på den tekniska utvecklingen och på graden av utnyttjande

fördelar sig värdeminskningen inte jämnt under användningstiden. Genom en mycket grov förenkling kan man emellertid tillåta sig anta att värdeminskningen enbart beror på utnyttjandet. Detta medför då att värdeminskningen är det pris man måste betala för de tjänster som anläggningstillgången lämnar under sin livstid. Avskrivningar motsvarande värdeminskningen måste därför ske och redovisas som kostnader för verksamheten.

Syftet med avskrivningar är alltså att fördela anskaffningskostnaden (eller annat värde på tillgången) på de perioder under vilka tillgångens tjänster tas i anspråk.

Då en anläggningstillgång anskaffas måste man göra upp en plan över hur avskrivningarna skall ske. Planen bör bli givetvis svar på följande frågor:

Vilket *belopp* skall ligga till grund för beräkningarna?

Vilken är tillgångens *livslängd*?

Vilken *avskrivningsmetod* skall väljas?

Beloppet som skall fördelas under användningstiden utgörs av anskaffningskostnaden – eller annat värde på tillgången – minskad med utrangeringensvärde.

Vid bestämmande av *livslängd* måste en prognos göras för tillgångens ekonomiska livslängd, d v s hur länge det är ekonomiskt lönsamt att utnyttja tillgången. Även den tekniska livslängden, d v s hur länge tillgången rent tekniskt kan utnyttjas, måste beaktas vid bestämmandet av livslängd. I regel är den förra avgörande för den beräknade livslängden.

Då *metod* skall fastställas kan man välja mellan bl a följande metoder:

a) konstant avskrivning

b) degressiv avskrivning

c) avskrivning enligt annuitetsmetoden

Konstant avskrivning torde vara vanligast förekommande.

En utförligare beskrivning av de olika metoderna har intagits i bilaga 3.

En framtagning av kostnaderna för myndigheternas kapitalförbrukning förutsätter i princip en aktivering av alla utgifter för nyttigheter vars förbrukning sträcker sig över flera redovisningsperioder (budgetår). (Aktivering innebär att en tillgång vid anskaffandet uppförs på balansräkningen och vid försäljning och utrangering bortförs därifrån.) I praktiken måste givetvis ske en viss begränsning av antalet avskrivningsobjekt. Det kan ske på olika vägar. Aktiveringen kan antingen inskränkas till vissa slag av tillgångar, t ex byggnader, möbler och kontorsmaskiner, eller till tillgångar med ett visst minimivärde eller en viss minimilivslängd. Gränsen för aktiveringen kan även – främst när det gäller inventarier – dragas så att periodisering endast sker av anskaffningar som är så stora att en omedelbar avskrivning skulle snedvrیدا den totala kostnadsbilden. Detta innebär bl a att aktivering inte behöver ske i de fall anskaffningarna uppgår till ett ungefär oförändrat belopp år från år.

Det bör påpekas att ett beaktande av avskrivningskostnaderna i redovisningen i och för sig inte behöver betyda att utgifter för anskaffningen av tillgångarna uppförs på balanskontots aktivsida och de uppsamlade avskriv-

ningarna på dess passivside. Om det gäller tillgångar som anskaffats av medel som anvisats från driftbudgeten strider aktiveringen för övrigt mot gällande principer för statens förmögenhetsredovisning. Denna fråga behandlas utförligare senare i detta avsnitt.

Principerna för urval av avskrivningsobjekten torde inom *företagssektorn* variera starkt. Avskrivningarna fyller också i regel helt skilda ändamål beroende på om de redovisas i kostnadsbokföringen eller i affärsbokföringen. Den tendens som föreligger vid vinstinriktad verksamhet att snarare överskatta än underskatta kostnaderna har dock sannolikt i viss utsträckning medfört att inom kostnadsbokföringen en anpassning skett till vissa av affärsbokföringens avskrivningsprinciper. Det är sålunda vanligt att tillgångar med en beräknad ekonomisk livslängd understigande tre år i enlighet med de skatterättsliga reglerna direkt avskrivs också i kostnadsbokföringen.

Inom den *kommunala* sektorn kommer genomförandet av K-planen att leda till en likformig behandling av kapitalredovisningsproblemen. De rekommendationer som utfärdats innebär att ett avskrivningsförfarande skall tillämpas beträffande all fast egendom och mera betydande standardförbättringar på sådan. För inventarier gäller att utgifter för anskaffningar med en genomsnittlig varaktighetstid av minst tio år i regel bör aktiveras. Även andra inventarier, om det inte rör sig om förbrukningsinventarier (redskap, mindre verktyg, böcker etc), bör aktiveras ». . . i den utsträckning behov därav föreligger ur finansierings- eller kostnadsredovisningssynpunkt, såsom när anskaffningen är av den storleksordning, att periodiseringen eljest skulle bli alltför ryckig . . . »¹ Aktivering rekommenderas även ifråga om publik egendom (vägar, broar, parker, konstverk m m).

För ett stort antal *statliga* myndigheter utgör kontorsmöbler och kontorsinventarier de enda mer betydande tillgångarna med längre varaktighet. Anskaffning av sådana inventarier torde normalt ske tämligen kontinuerligt. En periodisering av utgifterna skulle sålunda inte nämnvärt förändra bilden av myndigheternas totala kapitalförbrukning – utom vid nyuppsättningar eller andra stora engångsanskaffningar – jämfört med nuvarande utgiftsredovisning. För de enskilda kostnadsställena blir anskaffningarna många gånger mer oregelbundna men en periodisering framstår även med hänsyn till detta knappast som speciellt angelägen. Ur t ex kostnadsmedvetandesynpunkt torde en belastning av kostnadsstället med anskaffningskostnaden få ungefär samma effekt som vid en successiv belastning.

Användningen av maskiner och transportmedel föranleder i allmänhet ofta återkommande beslutssituationer där det gäller val mellan olika handlingsalternativ. Höga underhållskostnader eller teknisk utveckling aktualiserar utbyten av produktionsmedel och manuella tillverkningsprocesser kan mekaniseras. Utan registrering av anskaffningsvärdet för dessa tillgångar är det svårt att få fram ett fullgott beslutsunderlag för de erforderliga kalkylerna. Det gäller även kostnaderna för förbättring och underhåll som annars endast

¹ Kommunernas kapitalredovisning, s. 62.

med en förhållandevis stor arbetsinsats kan framhämtas ur gångna års räkenskaper. Samma problem uppstår givetvis då underlag skall framskaffas för prissättning.

Dyrbarare maskiner och transportmedel förekommer blott undantagsvis vid förvaltningsmyndigheter. Så är däremot fallet vid myndigheter med producerande verksamhet. Vid dessa kan kostnaderna för avskrivning av dylika tillgångar inte negligeras om man önskar en rättvisande kostnadsberäkning.

Utredningen har – såsom nämndes i kapitel 3 – utarbetat en översikt över gällande regler och principer för avskrivning av tillgångar. Denna översikt ingår i bilaga 3. Sammanfattningsvis gäller för närvarande följande regler för avskrivning av tillgångar på statlig kapitalfond. Skillnad görs först och främst mellan engångsnedskrivning och årlig avskrivning av tillgångar som redovisas på fastighetsfonder och lånefonder. Härvid sker indirekt avskrivning, d v s de avskrivna medlen samlas upp och redovisas på särskilda värdeminskningsskonton på balanskontots creditsida.

Engångsnedskrivning sker bl a för att det investerade kapitalet inte skall ge lägre avkastning än kostnaderna (= räntan) för upplåning av medlen. Räntor – t ex på statliga bostadslån – sätts nämligen av sociala skäl ofta lägre än marknadsräntan. Nedskrivning (= grundavskrivning) (med upp till 100 % av värdet) sker också av byggnadskostnaderna när byggnader uppförts för speciella ändamål.

Årlig avskrivning av bokfört värde sker i regel för att motsvara tillgångens successiva värdeminskning genom ålder och nyttjande. Sådan avskrivning sker av byggnader, maskiner, fartyg, datamaskiner etc, som redovisas på kapitalfond – till den del grundavskrivning inte redan skett.

Ur kostnadsredovisningssynpunkt kan sägas att nuvarande avskrivningar på statliga byggnader i mycket ringa utsträckning ger uttryck för den inträffade värdeminskningen. Skälet till detta är bl a nyss nämnda betydande nedskrivningar som tillämpas i samband med anskaffningen. Aktivering av utgifter för ombyggnader sker heller inte även om dessa medför avsevärda standardförbättringar. Genom dessa avskrivningsprinciper saknas inte bara informationer för beslutsfattande på ett ur ekonomisk synpunkt mycket viktigt beslutsområde utan principerna kan härtill bidra till att felaktiga beslut fattas. För sådana i verksamheten utnyttjade tillgångar som redovisas på kapitalfonderna framstår – mot bakgrund av ovan sagda – ett på företagsekonomiskt betraktelsesätt grundat avskrivningsförfarande som erforderligt vid införande av en kostnadsredovisning. Sådana principer iakttas också t ex inom affärsverksfonderna, väg- och vattenbyggnadsverkets förrådsfond och sjöfartsverkets fond.

Enhetliga bestämmelser om *avskrivningstider* för skilda slag av tillgångar skulle generellt bidra till säkrare kostnadsjämförelser. Å andra sidan innebär detta naturligtvis nackdelen att man inte får möjlighet att ta individuella hänsyn till intensitet i utnyttjande och nedslitning.

I motsats till övriga kostnader avser avskrivningskostnaderna utgifter som erlagts i gårdagens penningvärde. Om ingen omräkning av de periodiserade utgifterna sker till aktuellt penningvärde kommer – vid en fortlöpande penningvärdeförsämring – kostnadsbokföringen att redovisa för låga kapitalkostnader. Inom företagssektorn har bl a av detta skäl i regel företagits avskrivningar på tillgångarnas *nuanskaffningsvärden* i synnerhet om det gällt tillgångar med lång livslängd. Det samma är fallet vid vissa av statens affärsverk. Det kan dock här erinras om att 1961 års affärsverksutredning enligt sina direktiv även har att göra en översyn av affärsverkens avskrivningsnormer.

Även kommunerna skall i enlighet med stadsförbundets rekommendationer genomföra avskrivningarna på nuanskaffningsvärden. Denna princip avses att tillämpas för all slags egendom. Endast undantagsvis finns praktiska möjligheter att ange helt korrekta nuanskaffningsvärden, dvs ett värde som motsvarar vad det *idag* skulle kosta att återanskaffa tillgången. (Med återanskaffningsvärde brukar man avse den beräknade kostnaden för att återanskaffa tillgången vid den framtida tidpunkt då den är uttjänt.) Den metod som står till buds är i allmänhet att beräkna de årliga avskrivningsbeloppen med utgångspunkt från den ursprungliga anskaffningskostnaden och med hänsyn tagen till förändringar i den allmänna prisnivån eller i de genomsnittliga priserna för de aktuella tillgångsslagen med hjälp av maskinprisindex, byggnadskostnadsindex etc. Dessa prisförändringar avspeglar dock ofta standardförbättringar, vilket gör att avskrivningsbehovet i realiteten med denna metod tenderar att bli något överskattat.

Avskrivningar på nuanskaffningsvärden vidtas inom företagssektorn inte uteslutande för att erhålla en riktigare bild av kapitalkostnaderna. I tider med stigande priser medverkar de till att företagets reella förmögenhet ej urholkas. Prissättningen på företagets produkter sker då med utgångspunkt från ett kostnadsläge som inkluderar avskrivning på nuanskaffningsvärden. Förutsättningen för att avskrivningarna på detta sätt skall »binda kapital» i rörelsen är givetvis att bruttointäkterna är tillräckligt stora för att täcka samtliga kostnader (inkl avskrivningarna). Vid val av metoder för avskrivning av tillgångar som används i statlig verksamhet utanför affärsverken har dock kraven på reellt förmögenhetsskydd inte någon praktisk betydelse. Den enskilda myndighetens samtliga bruttointkomster inlevereras nämligen till statskassan och en eventuell tilldelning av medel för reinvesteringar vid myndigheten sker efter en avvägning mellan statsverkets totala resurser och andra myndigheters behov av kassamedel för finansiering av nya investeringar m m vid tidpunkten ifråga.

Under den period av stark penningvärdeförsämring som rått under de senaste decennierna har man inom företagen starkt tryckt på behovet av att göra avskrivningar på tillgångarnas nu- eller återanskaffningsvärden. Emellertid har numera denna syn på avskrivningsfrågan något modererats till förmån för ursprungligt anskaffningsvärde. Man brukar därvid anföra ungefär följande argumentering.

En tillgång (maskin etc) på vilken det sker löpande avskrivning får antas dra högre drift- och underhållskostnader än en motsvarande ny maskin. Om den äldre maskinen belastas såväl med dessa höga löpande kostnader som med avskrivningar på ett beräknat nuanskaffningsvärde, kan detta ge en överdriven kostnadsbild som inte är lämplig som grund för prissättning eller för bedömning av frågan om ersättningsanskaffning. När tillgången ersätts med en ny är denna visserligen ofta dyrbarare men har också betydligt högre effektivitet och förhållandevis låga rörliga kostnader. En mera rättvisande bild av kostnaderna för den äldre maskinen erhålls då om den endast belastas med avskrivningar på ursprungligt anskaffningsvärde.

Här anfört resonemang gäller i första hand maskiner och andra liknande tillgångar där ett utbyte medför en produktionsökning. Ifråga om mera långsiktiga investeringar i byggnader och fartyg anses dock motiven för en avskrivning på nuanskaffningsvärdet fortfarande väga tyngst.

En annan fråga är vilka befogenheter myndigheterna bör ha när det gäller att själva fatta beslut om ersättningsanskaffningar. Detta problem torde i första hand vara aktuellt vid myndigheter som bedriver verksamhet i konkurrens med företag utanför den statliga sektorn. Möjligheten att rekvirera medel motsvarande uppsamlade avskrivningskostnader utan att gå vägen via en investeringsstat skulle öka handlingsfriheten och därmed säkerligen också förutsättningarna för ett rationellt handlande. (Såväl investeringsstatens utgiftssida, dvs investeringsanslaget, som dess inkomstsida, dvs finansieringen, blir ju föremål för statsmakternas prövning.)

Det finns emellertid också skäl som talar emot att myndigheterna ges fri dispositionsrätt över avskrivningsmedel. Statsmakterna skulle därmed i viss mån förlora möjligheterna att påverka omfattningen och inriktningen av en myndighets investeringsverksamhet. I varje fall vid större, långsiktiga reinvesteringar kan inte existensen av stora förnyelsefonder få medföra att investeringsbeslutet undandras den bedömning som är ett naturligt led i statsmakternas politiska styrning. Även en ersättningsanskaffning innebär ju ett ställningstagande till myndighetens målsättning på längre sikt. Det är ofta också i praktiken svårt att upprätthålla en klar gräns mellan vad som är ny-resp reinvestering.

Även ur rent ekonomiska synpunkter kan skäl anföras mot att låta myndigheterna disponera över förnyelsefonder för reinvestering. En myndighet arbetar sällan under rent marknadsmässig konkurrens och om den tar ut ersättning för sina tjänster kan det alltså tänkas att dess taxeinkomster delvis är en följd av en »monopolistisk prissättning». En förnyelsefond skulle därvid kunna byggas upp med hjälp av avskrivningar som är större än vad som är företagsekonomiskt berättigat. Att lägga en sådan fondbildning till grund för en fri investeringsverksamhet för myndigheterna synes inte lämpligt. Utredningen anser sålunda inte att det föreligger tillräckliga skäl att frånga den hittillsvarande principen att den statliga investeringsverksamheten skall regleras genom anslag på driftbudgeten eller genom investeringsstater på kapitalbudgeten.

Utredningens förslag angående avskrivningskostnaderna. Ifråga om redovisningen av kostnaderna för sådana tillgångar som används i myndigheternas verksamhet kan utredningen inte framlägga förslag som generellt kan gälla för alla myndigheter. Sammanfattningsvis bör dock följande allmänna riktlinjer kunna följas:

Kostnader för förbrukningsartiklar bör alltid i sin helhet belasta anskaffningsårets verksamhet. Samma regler föreslås gälla inventarier med en kortare varaktighetstid än 3 à 4 år.

Kostnader för kontorsinventarier av typ möbler, skrivmaskiner och räknemaskiner av normal standard bör inte heller fördelas över flera år. Oberoende härav vill utredningen dock rekommendera att omfattande nyuppsättningar eller engångsanskaffningar av sådana inventarier i kostnadshänseende fördelas på flera budgetår.

När det gäller dyrbarare kontorsinventarier såsom reproduktionsapparater, bokföringsmaskiner samt hålkorts- och datamaskiner bör det som regel vara lämpligt att fördela kostnaderna för desamma under den beräknade ekonomiska livslängden. Kapitalkostnaderna för dessa inventarier spelar nämligen en betydande roll och måste beaktas som en väsentlig kostnadsfaktor, t ex då man har anledning jämföra samtliga kostnader för andra motsvarande produktionsfaktorer och vid ifrågasatt byte mot ny maskin.

Ifråga om övriga tillgångar som används i verksamheten bör gälla att om dessa tillgångar är underkastade värdeminskning med hänsyn till ålder, nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak bör avskrivning ske. Detta bör framförallt bli fallet om tillgångarna används i någon form av producerande verksamhet – och i synnerhet om ersättning uttas härför. Till denna kategori av tillgångar hör byggnader, maskiner, transportmedel m m, dvs tillgångar som nu i viss utsträckning redovisas på statlig kapitalfond och där blir föremål för avskrivning.

För samtliga här ovan angivna tillgångskategorier gäller att avskrivning inte bör ske i de fall tillgångarna har ringa värde. Någon bestämd minimigräns för detta anser sig utredningen inte böra föreslå. Som en riktpunkt bör dock kunna anges att anskaffning av tillgångar till ett värde understigande 1 000 kronor i regel inte bör fördelas på flera år.

Utredningen rekommenderar vidare att avskrivningar på mera långsiktiga investeringar, dvs främst byggnader, i kostnadsredovisningen beräknas på tillgångarnas nuanskaffningsvärden och med hänsyn till deras uppskattade användningstid. Omräkning från den ursprungliga anskaffningskostnaden bör ske med hjälp av lämplig kostnadsindex. Det bör vidare övervägas om icke dylika tillgångar av mera varaktigt slag i större utsträckning än vad nu är fallet bör upptas till redovisning på statlig kapitalfond. Genom en sådan redovisning främjas ett ekonomiskt synsätt på utnyttjandet av kapitaltillgångarna. Det fasta regelsystem som gäller för en kapitalfond ökar också möjligheterna till central kontroll av lönsamheten. Utredningen vill emellertid i detta sammanhang erinra om att här föreslagna avskrivningsregler avviker från de bestämmelser som nu gäller för avskrivning vid förmögenhetsredovis-

ningen av sådana tillgångar som är upptagna på kapitalfond och därvid främst fastighetsfond.

Ifråga om avskrivningar på inventarier rekommenderar utredningen att avskrivning sker på ursprungligt anskaffningsvärde vilket vanligen samtidigt är bokfört värde. Avskrivningstiden bör motsvara tillgångens uppskattade ekonomiska livslängd.

Räntekostnaderna (kalkylmässig ränta)

För ett företags investeringsmedel föreligger alltid alternativa placeringsmöjligheter. Om inte annat kan de via kreditmarknaden finansiera realkapitalbildning på annat håll. För att kontrollera att kapitalet verkligen är effektivt utnyttjat bör därför varje investering belastas inte bara med eventuella ränteutgifter utan också med den kostnad som den uteblivna avkastningen från lönsammaste alternativplacering representerar. I »Enhetliga principer för självkostnadsberäkningar» rekommenderas företagen i enlighet härmed att beräkna ränta på allt i rörelsen arbetande kapital.

Något skäl för ett annorlunda förfaringssätt vid förvaltningsverksamhet finns i princip inte. Vare sig investeringsmedlen består av lånemedel eller skattemedel utgör de en produktionsfaktor på vilken det råder brist och som följaktligen skall erhålla lönsammast möjliga användning. Kommunerna inbegriper sålunda kalkylmässig ränta i sitt kostnadsredovisningssystem. Kapitalredovisningskommittén¹ framhåller bl a:

»Det är exempelvis inte likgiltigt hur höga kostnaderna bli för tillhandahållandet av egna förvaltningslokaler eller andra lokaler i jämförelse med förhyrda sådana eller vad skolmåltider i egen regi kosta kommunen i jämförelse med skolmåltider i utomstående regi etc. Till grund för jämförelser av sådant slag måste läggas en självkostnadsredovisning, som bl a inbegriper kalkylmässigt beräknade ränteersättningar för det i verksamheten använda kapitalet.»

Ränta bör även enligt stadsförbundets rekommendationer² beräknas på omsättningstillgångar (material, hel- och halvfabrikat etc), förrådsverksamhet, i publik egendom investerat kapital och på under byggnadstiden nedlagt kapital i fast egendom.

Räntan har som kostnadsfaktor givetvis sin största betydelse vid långsiktiga investeringar. I dessa fall kan en belastning på myndigheterna av räntekostnaderna för fasta anläggningar bidra till en noggrannare avvägning av behoven.

Ifråga om räntan som kostnad för de tillgångar som är upptagna på de statliga kapitalfonderna gäller för närvarande följande: Fondernas nettokapital beräknas som regel skola ge en avkastning motsvarande statens normalränta, dvs medelräntan på statens under de senaste tio åren emitterade långfristiga obligationer, avrundad till hela eller fjärdedels procent. När det gäller fastighetsfonderna tas räntan upp bland utgifterna på fondens stat. Den påverkar därmed direkt eller indirekt de värden som upptas som hyresintäkter

¹ Kommunernas kapitalredovisning, s. 80.

² Svenska Stadsförbundet: K-planen. Sammanfattning av rekommendationer och anvisningar avseende ekonomisk redovisning enligt K-planen.

för fonden (jfr ovan s 158). Räntekostnaderna för det kapital som är nedlagt i statens fastigheter (inklusive markvärde) kan sålunda anses ingå i den »hyra» som kollektivt belastar varje huvudtitel på riksstaten. Med hänsyn till de betydande engångsnedskrivningar av investeringarna som sker utgör dock räntan i praktiken inte någon större andel av hyreskostnaden. En övergång till mera företagsekonomiska principer för den kalkylmässiga avskrivningen av tillgångarna på kapitalfonderna skulle därför – med oförändrade regler i övrigt – även skapa andra grunder för hyressättningen.

Utredningen föreslår att beräkning av räntan på mera långsiktiga investeringar i kostnadsredovisningen sker på nuanskaffningsvärdet efter avdrag av verkställda avskrivningar, dvs vad som vanligen benämns bruksvärdet. För övriga tillgångar som anskaffats för stadigvarande bruk bör räntan beräknas på det bokförda nettovärdet. Sådan ränteberäkning bör ske endast i de fall det kan göras utan alltför stort arbete. En årlig framtagning av räntekostnaderna bör vara tillfyllest. En beräkning av kalkylmässig ränta på utestående fordringar och lager skulle utan tvekan också främja en godushållning med kapital. I praktiken kommer dock mycket få myndigheter att föra särskild redovisning över fordringar och lager. Räntan på sådana tillgångar torde därmed huvudsakligen böra beaktas vid myndigheter som bedriver någon form av affärsrörelse.

Enligt »Enhetliga principer för självkostnadsberäkningar» bör beräkningen av den kalkylmässiga räntan ske »med den procent, efter vilken företaget ifråga skulle ha möjlighet att låna kapital i den allmänna marknaden». I kommunernas fall sätts kalkylräntan lika med sparbankernas aktuella inlåningsränta ökad med en halv procent.

Det bör också uppmärksammas att räntefoten i tider med stigande priser anses innefatta en viss kompensation för penningvärdedeförsämringen. Om tillgångarnas nuanskaffningsvärden utgör bas för beräkning av myndigheternas kapitalkostnader sker följaktligen en viss överkompensation för prisstegringarna. Hur stor denna är kan emellertid inte fastställas med någon rimlig grad av säkerhet. Företagen har också i regel valt att följa nyssnämnda rekommendation att vid beräkning av kalkylräntan utgå från den aktuella upplåningsräntan. För de statliga myndigheternas del ligger det nära till hands att använda »statens normalränta». Den har fördelen att inte ändras alltför snabbt och ger därför vid långsiktiga beslut en jämnare räntebelastning än om den aktuella räntefoten skulle användas. Å andra sidan innebär detta att även stora variationer i den allmänna räntenivån blir inbakade i normalräntan och inte slår igenom omedelbart. Normalräntan ger därför en missvisande bild av hur stora de aktuella räntekostnaderna är för budgetåret ifråga.

Utredningen föreslår att räntesatsen vid beräkning av den kalkylmässiga räntan bör motsvara den aktuella räntan för statens långfristiga upplåning oberoende av om avskrivning sker på nuanskaffningsvärdet eller på ursprungliga anskaffningsvärdet. Utredningen förutsätter att en ändring av räntesatsen under löpande budgetår inte skall behöva ske. Räntesatsen bör fastställas av Kungl Majt.

Portokostnaderna

Statens ersättning till postverket för befordran av tjänsteförsändelser utgår sedan 1956 med 12 % av postverkets totala frankoteckensuppörd. Affärsdrivande verk m fl betalar därutöver enligt särskilda överenskommelser ersättning till poststyrelsen för postverkets tjänster. Av övriga myndigheter får poststyrelsen ersättning från särskilt anslag under VI:e huvudtiteln som för 1966/67 är uppfört med 83 milj kr. Även om detta totalbelopp för portokostnader är ganska ansevärt avser det dock ett stort antal myndigheter och organisationer med tjänstebrevsrätt. För den enskilda myndigheten torde kostnaden för dess tjänstebrevsrätt vara förhållandevis liten och säkerligen understiga t ex dess telekostnader. Det finns emellertid knappast några skäl för att i den statliga redovisningen behandla portoavgifter som fria nyttigheter. Utredningen föreslår därför att även portokostnaderna tas med som element bland myndighetskostnaderna. Beräkningsgrund för storleken härav utgör i första hand 1954 års tjänstebrevsundersökning vars siffermaterial kan uppräknas med hjälp av en inom poststyrelsens ekonomibyrå förd portoindexserie.

Redovisning av komplementkostnaderna

Enligt utredningens förslag skall således komplementkostnaderna medtagas som element i myndigheternas kostnadsredovisning. I den föreslagna kontoplanen har de därvid inplacerats i en särskild kontogrupp i kontoklassen för kostnadsslag. Avsikten är att komplementkostnaderna på samma sätt som övriga kostnader skall påföras kostnadsställen och/eller program.

I detta sammanhang vill utredningen erinra om att det redan inom nuvarande anslagssystem kan förekomma redovisning av pensionskostnader, hyror, avskrivningar etc hos en myndighet. Dessa kostnader ingår sålunda i avlönings- och omkostnadsstaterna under anslagen till sådana självförsörjande myndigheter som t ex bankinspektionen och statistiska centralbyråns datamaskincentral. Pensionskostnaderna redovisas emellertid inte på samma sätt vid dessa båda myndigheter. Bankinspektionen betalar sålunda ersättning till personalpensionsverket för faktiska pensionsutgifter samt överför arbetsgi-varavgiften till ATP till det särskilda anslaget på XII:e huvudtiteln. Vad beträffar statistiska centralbyrån överförs 20 procent av den pensionsbärande lönesumman för datacentralens ordinarie och extra ordinarie befattningshavare till inkomstiteln Övriga diverse inkomster (A III 5). Någon avgift till ATP erläggs däremot inte i detta fall.

Ifråga om hyreskostnaderna gäller att de faktureras nämnda myndigheter genom byggnadsstyrelsens försorg och tillgodoförs fastighetsfonden på samma sätt som hyresintäkterna från enskilda hyresgäster.

Portokostnaderna, dvs ersättning för tjänstebrevsrätten, utbetalas till poststyrelsen och tillgodoförs ovannämnda anslag under VI:e huvudtiteln.

Som berördes ovan kan en eventuell aktivering av tillgångar som anskaffats av anslag på driftbudgeten inte ske om gällande budgetprinciper skall uppe-

hållas. Åtgärden skulle nämligen innebära en uppskrivning av statens på statsregleringsfonden redovisade förmögenhet. Härav följer vidare att avskrivningarna ej heller bör krediteras något värdeminsknings- eller förnyelsefonds-konto. Detta resonemang gäller även den (kalkylmässiga) avskrivning på ett beräknat nuansaffningsvärde som föreslås ske ifråga om byggnader och andra anläggningar som nu redovisas på fastighetsfond (motsvarande). Avsättning till värdeminskningskonto bör i detta fall liksom nu endast ske med belopp som motsvarar planenlig avskrivning på bokfört anskaffningsvärde.

Det finns emellertid en möjlighet att bokföringsmässigt registrera även sådana för stadigvarande bruk avsedda tillgångar som inte redovisas på kapitalfond utan att statens förmögenhetsställning påverkas därav. Utredningen föreslår nämligen att anskaffningen av dylika tillgångar bokförs på särskilt inventarietkonto (motsvarande) med samtidig kreditering av ett annat diversemedelskonto. Då tillgången utranteras förutsätts att motsatt bokföringsåtgärd vidtages.

För fortlöpande information om återstående avskrivningstid, utraneringsvärde, kalkylmässig ränta etc, för de tillgångar som blir föremål för kalkylmässiga avskrivningar blir det vidare nödvändigt att – om så inte redan är fallet – vid myndigheten föra särskilt register över dem.

I begreppet komplementkostnader ligger att de inte utbetalas hos myndigheten. Kontot statsverkets checkräkning (motsv) kan alltså ej krediteras vid bokföringen av dem. De måste i stället krediteras ett annat konto. I kontoplanen har ett krediteringskonto för komplementkostnaderna inlagts i kontoklass 1. I anslagsalternativ II (utgiftsanslag) förs saldot på detta konto till ett avgränsningskonto för kostnadsbokföringen i kontoklass 9. Härigenom blir det möjligt att avskilja komplementkostnaderna och endast redovisa utgifter under anslaget.

I fråga om anslagsalternativ I (kostnadsanslag) har inom utredningen diskuterats flera olika alternativ för redovisning av komplementkostnaderna. Diskussionen kan sammanfattas i följande översiktstabla:

Alternativa möjligheter:

- A. Komplementkostnaderna omförs till inkomsttitel på riksstatens inkomstsida.
- B. Komplementkostnaderna omförs till särskilda »inkomstanslag» på riksstatens utgiftssida.
- C. Pensionskostnaderna omförs till anslaget till personalpensionsförmåner m. m. Avskrivningskostnaderna bör då omförs till motsvarande investeringsanslag på driftbudgeten och räntekostnaderna tillgodoföras riksgäldsfondens anslag.
- D. Komplementkostnaderna regleras inom myndigheten i samband med dess bokslut.

Kommentarer:

Möjliggör en totalredovisning av myndigheternas komplementkostnader. Denna lösning skulle dock innebära att omslutningen på driftbudgeten »blåses upp» i betydande grad. Anses bl. a. därför icke böra komma ifråga.

Skulle innebära avsteg från gällande budgetprinciper. Anses därför icke böra komma ifråga.

Skulle innebära en avräkning av kostnader mot utgifter och t. ex. medföra en sammanblandning av aktuella pensionskostnader för aktiv personal och utbetalning av pensioner till avgående personal m.fl. Anses därför icke böra komma ifråga.

Förordas av utredningen.

Den förordade lösningen beskrivs utförligare i kapitel 8.

Den statistik över utgiftsanslagen som myndigheten har att avlämna bör alltid innefatta komplementkostnaderna. Uppgifter härom bör kunna publiceras som komplement till de finansstatistiska tabeller som intas i riksrevisionsverkets årsbok.

Av skäl som anges nedan anser utredningen det vara lämpligt att *hyreskostnaderna* tillgodoförs fondförvaltande myndighet. De bör följaktligen inte betraktas som komplementkostnader. I princip samma lösning föreslås ifråga om *portokostnaderna*.

Redovisning av hyres- och portokostnaderna

Hyreskostnaderna. Under de olika huvudtitlarna på driftbudgeten är uppförda anslag till ersättning till statens allmänna fastighetsfond m fl. De kan sägas vara avsedda att kollektivt täcka nettokostnaderna för de lokaler som utnyttjas av statsverket (utom affärsverken). Om »ersättningsanslagen» kvarstår på riksstaten även när hyreskostnaderna redovisas hos den enskilda myndigheten kommer dessa kostnader att dubbelredovisas på riksstaten.

För att undvika detta kan man tänka sig att låta myndigheterna tillgodoföra nämnda anslag sina beräknade hyreskostnader. Genom dessa transaktioner skulle emellertid »ersättningsanslagen» sannolikt komma att visa nettoinkomst, eftersom myndigheternas hyreskostnader enligt utredningens åsikt bör beräknas efter de i varje enskilt fall faktiska kostnaderna och dessa säkerligen överstiger de på annan grund framräknade nettoutgifterna under anslagen. En bättre lösning vore att bokföra de enskilda myndigheternas hyreskostnader som inkomster för fastighetsfonderna på samma sätt som nu sker beträffande hyror för lokaler som är upplåtta till vissa självförsörjande inrättningar och enskilda.

Enklast vore om hyresbeloppet kunde tillgodoföras ett hyresintäktskonto under fastighetsfonden i myndighetens egna räkenskaper. Detta är emellertid i praktiken icke möjligt annat än undantagsvis.¹ För att den fondförvaltande myndigheten skall kunna gottskrivas hyror måste hyresbeloppen istället överföras till denna myndighet (byggnadsstyrelsen, etc). Detta kan antingen ske genom utbetalning, dvs via statsverkets checkräkning, eller över ett centralt avräkningskonto (»Likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter»).

Utredningen föreslår sålunda att de för varje myndighet framräknade hyreskostnaderna utbetalas eller omförs till fondförvaltande myndighet att där redovisas som hyresinkomster för fastighetsfonden (motsvarande).

Det merarbete som hyresdebiteringen kommer att vålla byggnadsstyrelsen m fl torde bli av relativt ringa omfattning och dessutom troligen lämpligt för automatisering. Utredningen förutsätter också att debitering endast behöver ske en à två gånger per budgetår. Det kan här nämnas att byggnadsstyrelsen

¹ Flertalet myndigheter disponerar i den löpande bokföringen endast konton under statsregleringsfonden. Avräkningen med kapitalfonden kan därför endast ske i den fondförvaltande myndighetens bokslut.

redan nu i stor utsträckning fakturerar sina utlägg för bränsle och vatten i kronans fastigheter.

Bokföring av hyreskostnaden hos myndigheten behöver inte vålla något besvär. Den avviker i princip inte från bokföring av t ex telekostnader och blir alltså kassamässig.

Det bör betonas att med denna redovisning av hyreskostnaderna blir dessa kostnader inte att betrakta som komplementkostnader. De kan upptas som myndighetens utgifter oberoende av det alternativ för anslagstyper som väljs. Den ökning av myndigheternas anslag som erfordras härför kompenseras av minskad belastning på anslagen till ersättning till fastighetsfonderna.

Portokostnaderna. Även portokostnaderna skulle komma att dubbelredovisas på riksstaten om de upptogs som komplementkostnader hos myndigheterna. En annan lösning är emellertid möjlig.

Poststyrelsen får som tidigare nämnts ersättning för sina kostnader för befordran av tjänsteförsändelser från ett särskilt anslag. Man får också ersättning för tjänstebrevsbefordran direkt från några självförsörjande myndigheter och fonder. Dessa ersättningar tillgodoförs anslaget. Utredningen föreslår att detta förfarande tillämpas även av övriga myndigheter som i sin redovisning har att beakta portokostnaderna. Enklast kan detta ske genom omföring till ett konto i räkenskaperna som svarar mot poststyrelsens »ersättningsanslag» under VI:e huvudtiteln. Det saldo (nettoutgift) som anslaget sannolikt skulle komma att utvisa i budgetredovisningen, sedan poststyrelsen berett sig ersättning, skulle följaktligen endast utgöras av portokostnaderna vid de myndigheter och organisationer med tjänstebrevsrätt som inte omfattas av utredningens förslag. Någon differens mellan utgifter och tillgodoförda ersättningar uppkommer däremot inte under anslaget eftersom de är beräknade efter samma grund, i motsats till vad som bleve fallet ifråga om pensionsutgifter i förhållande till pensionskostnader.

Hur kostnaderna kan fördelas och redovisas

I inledningsavsnittet till detta kapitel har angivits de krav ett programbudgetsystem ställer på redovisningen. En konsekvens är att nuvarande kassabokföring av utgifter skulle behöva kompletteras med en redovisning av myndigheternas totala kostnader uppdelade efter art, ansvarsområde, program och prestationer. Detta svarar närmast mot den i företagsekonomi gängse indelningen i kostnadsslag, kostnadsställen och kostnadsbärare. I detta avsnitt utvecklas närmare syftena med denna indelning. Vidare ges vissa riktlinjer för hur man praktiskt skall lägga upp en redovisning enligt dessa principer.

Redovisning på kostnadsslag

Den indelning i utgiftsslag som nu förekommer i den statliga redovisningen är i främsta rummet betingad av gällande uppställning av myndigheternas avlönings- och omkostnadsanslag och de föreskrifter för tillämpningen av dem som utfärdats i regleringsbrev och genom särskilda kungörelser. Denna

indelning av utgiftsslagen har i stort sett varit oförändrad sedan mitten av 1930-talet och var då resultatet av en strävan att nå enhetlighet i uppställningen bl a av myndigheternas avlönings- och omkostnadsstater.

En på kostnadsredovisning baserad programbudgetering innebär en väsentlig ökning av informationen om en myndighets verksamhet i ekonomiskt avseende. Det innebär att förutsättningarna förbättras att kontrollera och styra verksamheten på grundval av ett för ändamålet rationellt beslutsunderlag. Utredningen har, såsom framhållits i kapitel 6, utgått från att det nuvarande systemet med maximerade anslagsposter och delposter därmed träder i bakgrunden och ersätts av andra styrmöjligheter. Indelningen i utgiftsslag bör därför i detta system kunna ske från andra utgångspunkter än möjligheterna till anslagsövervakning. Härtill kommer såsom ett nytt inslag i redovisningen de kostnader för myndigheternas verksamhet som tidigare inte redovisats i deras räkenskaper: hyror, tjänsteporton och komplementkostnader såsom pensioner och avskrivningar. Vissa utgifter blir också periodiserade. Det blir därför missvisande att längre tala om *utgiftsslag*. I kostnadsredovisningen användes uttrycket *kostnadsslag* (eller kostnadsart). Så sker i fortsättningen även här.

Flera faktorer påverkar valet av en indelning i kostnadsslag. Behovet av officiell statistik (finansstatistik) ställer sålunda krav på enhetlighet i denna redovisning. Den interna budgeteringen vid myndigheten skall vidare stödjas av en för verksamheten lämpad indelning i kostnadsslag. Slutligen bestäms indelningen av de krav på specialredovisning av vissa kostnadsslag som Kungl Maj:t och riksdagen ur anslagskontrollsynpunkt kan vilja ställa.

a) För finansstatistik

I riksrevisionsverkets årsbok (1966) anges att

»huvudtanken bakom bearbetningen av utgiftsstatistiken efter art och ändamål är att belysa den statliga hushållningens samband med den offentliga hushållningen i övrigt (kommunerna) liksom med hela den nationella hushållningen. Det har härvid varit naturligt att utforma statistiken över statsutgifterna i nära anslutning till den uppdelning efter realekonomiska principer som erfordras för utarbetande av nationalbudgetar och för konjunkturanalys i allmänhet».

Finansstatistiken efter *ändamål* avser den grova indelningen av samhällsfunktionerna i utgifter för styrelse och allmän förvaltning, riksdagen och dess verk, rättsväsendet, försvarsväsendet, civilförsvaret, socialförsäkring och arbetarskydd etc. Denna ändamålsindelning, som för närvarande upptar 19 rubriker i en tabell i riksrevisionsverkets årsbok, avslutas med rubrikerna Avskrivningar och Räntor på statsskulden. Summan av de i årsboken redovisade utgifterna efter ändamål svarar mot totalutgifterna på driftbudgeten. En liknande tabell över statsutgifternas fördelning efter ändamål publiceras årligen i statsverkspropositionen (bil 1: Finansplanen). Denna tabell är mera koncentrerad och avviker även i ändamålsgrupperingen något från den i årsboken intagna.

Då utgifterna i finansstatistiken fördelas efter *art* sker detta på flera olika nivåer. Huvuduppdelningen är Utgifter i statens egen verksamhet, Bidrag till icke statlig verksamhet m m samt Utgifter för statens kapitalfonder. Denna

indelning – liksom även underindelningen av de båda förstnämnda huvudgrupperna – tjänar väsentligen nationalbudgetarbetet. Detta belyses av nedanstående översiktstablå.

Utgifter i statens egen verksamhet		Bidrag till icke statlig verksamhet m. m.				
Konsumtion		Investeringsverksamhet	Direkta inkomstöverföringar			Indirekta inkomstöverföringar
Löner Pensioner	Omkostnader		till enskilda och organisationer	till kommuner	övriga	

Till denna gruppering kan följande kommentarer göras.

Statens egna utgifter för konsumtion omfattar väsentligen driftutgifterna för myndigheternas verksamhet, dvs exklusive komplementkostnaderna. De belopp som förs upp i första kolumnen hämtas därvid huvudsakligen från myndigheternas avlöningsanslag men omfattar även arbetarlöner – i den mån de ej hänförs till investeringsverksamhet – och statsverkets *utgifter* för pensioner åt statsanställda tjänstemän och arbetare. Som konsumtionsomkostnader klassificeras i första hand utgifter under omkostnadsanslagen samt hyror (ersättning till fastighetsfonderna). Detta framgår även av de särskilda tabeller i riksrevisionsverkets årsbok som upptar konsumtionsomkostnaderna fördelade på utgiftsslag enligt myndigheternas omkostnadsstater. Med denna indelning följer att exempelvis arvoden till anvisningsläkare och löner till städningpersonal klassificeras som omkostnader.

Enligt utredningens förslag (kapitel 11) skall myndigheternas avlönings- och omkostnadsanslag ersättas av ändamålsanslag som svarar mot programmen. Konsumtionsutgifterna löner och omkostnader i ovanstående tablå kommer då att redovisas i särskild ordning närmast som en specifikation av totalkostnaderna för verksamheten. Genom den indelning av kostnadsslagen som nedan föreslås blir det också möjligt att i finansstatistiken åstadkomma en klarare distinktion mellan löner och övriga utgifter än vad som nu är fallet.

Utgifterna för investeringsverksamheten omfattar i tablå endast den del därav som finansieras av anslag på driftbudgeten och avser därvid till övervägande del vägbyggnader (inkl beredskapsarbeten) samt dyrbarare materiel för mera långsiktig användning inom försvaret, vägväsendet, undervisningen m m. Särskilda anslag härför finns nu i regel uppförda på riksstaten. Detta avses bli fallet även enligt utredningens förslag. Investeringskaraktären på dessa utgifter kommer då också att förstärkas genom att ränte- och avskrivningskostnaderna beaktas i kostnadsredovisningen.

De utgifter som i finansstatistiken klassificeras som Bidrag till icke statlig verksamhet m m berörs egentligen ej av utredningens förslag om myndigheternas anslags- och redovisningssystem. På samma sätt som angavs ovan ifråga om ändamålsgrupperingen skulle dock arbetet med sammanställandet även av denna utgiftsstatistik underlättas om integrering sker av myndigheternas redovisningsfunktioner.

Den här nedan föreslagna kostnadsslagsindelningen bör – med undantag

av komplementkostnaderna – i princip tillämpas även i fall myndigheterna i fortsättningen tilldelas särskilda avlönings- och omkostnadsanslag. Detta medför att bokföringskungörelsen bör omarbetas.

b) För intern budgetering och kostnadskontroll

Såsom framhållits i föregående kapitel är det för den interna budgeteringen av väsentlig betydelse att den kostnadsansvarige kan beräkna vad som erfordras av de olika produktionsfaktorerna arbete, material etc. Budgeteringen på denna nivå måste med andra ord i stor utsträckning ske på sådana kostnadsslag som löner, konsultarvoden, materiel, resekostnader m m. Inom administrativa avdelningar måste budgetering också ske av sådana kostnadsslag som avser gemensamma ändamål som t ex skrivmateriel och lokalkostnader.

Som underlag för budgeteringen och för avstämning av utfallet av budgeten måste redovisningssystemet ha minst samma kostnadsslagsindelning som budgetsystemet. Antalet bokföringskonton för kostnadsslag brukar dessutom väsentligt överstiga det antal separata kostnadsslag som blir föremål för budgetering eftersom man vill tillgodose andra behov, t ex för personal-, materiel- och förrådsredovisning, intern kalkylering etc.

c) För statsmakternas behov

Ändamålsinriktade anslag syftar bl a till att ge det verkställande organet viss handlingsfrihet i valet av medel för att uppnå angivna mål. I den mån budgetering och anslagsgivning sker efter dessa linjer har statsmakterna inte längre anledning att fastställa särskilda på kostnadsslag inriktade stater för anslagen till myndigheternas egen verksamhet. Föreskrifterna om vilka kostnadsslag som skall redovisas kan därmed ges generellt för samtliga myndigheter. Här bortses då från de bestämmelser avseende finansstatistik som kan behöva utfärdas (se ovan).

Det är emellertid realistiskt att räkna med en viss övergångsperiod under vilken erfarenheter samlas av det nya systemet och då kan det vara nödvändigt att bibehålla kontrollen av vissa utgifter genom att maximera särskilt angivna kostnads-(utgifts-)slag. I de flesta fall kan man naturligtvis räkna med att myndigheten för sin interna budgetering lagt upp konton för dessa kostnadsslag. Redovisningen av dem gentemot statsmakterna skulle därmed i regel inte vålla några större problem. Visst merarbete krävs emellertid om Kungl Maj:t beloppsmaximerar sådana kostnadsslag som budgeteras och redovisas vid flera ansvarsområden, t ex medel för anställande av extra arbetskraft. I sådant fall måste nämligen redovisade belopp avräknas inte blott mot de vid resp enheter budgeterade beloppen utan även för myndigheten totalt.

Förslag till klassificering av kostnadsslagen

Som nyss sagts bör man även i en kostnadsbokföring redovisa kostnaderna fördelade efter art. I detta ligger att den information som eftersträvas skall avse kostnaderna i deras primära beståndsdelar, d v s enkla kostnadsslag.

Exempel på sådana är löner och material. Reparationer och underhåll däremot är oftast sammansatta av sådana enkla kostnadsslag och kallas därför sammansatta eller komplexa kostnadsslag. Reparationer som utförs av utomstående kan dock även betraktas som tjänster och utgör då som sådana enkla kostnadsslag i beställarens redovisning, oavsett vilka kostnadsslag som hos producenten ingår i tjänsten.

Den gällande indelningen av avlönings- och omkostnadsanslagen har numera blivit något föråldrad och i behov av en systematisering efter nya grunder. Mot denna bakgrund har utredningen utarbetat ett förslag till ny gruppering av myndigheternas kostnadsslag. I syfte att främja en viss enhetlighet i redovisningsprinciperna har utredningen under arbetet härmed haft kontakter med statistiska centralbyrån. Kostnadsslagsindelningen har i förslaget i görligaste mån anslutits till den indelning som tillämpas i den offentliga statistiken beträffande kommunernas och företagens redovisning.

Utredningens förslag innebär att kostnadsslagen indelats i nedanstående huvudgrupper och grupper. Dessa svarar mot konton i den särskilda klass för kostnadsslag som ingår i det förslag till normalkontoplan för statlig verksamhet som framläggs i nästa kapitel. Förslaget innebär också att komplementkostnaderna erhållit särskild plats i den nya kostnadsslagsgrupperingen.

<i>Förslag till indelning i kostnadsslag</i>	43 Kurs- och konferensavgifter
<i>Huvudgrupper och grupper</i>	44 Annonser, information
	45 Publikationstryck
<i>0 Personalkostnader</i>	46 Kontorsarbeten (hos utomstående)
00 Löner till tjänstemän	49 Övrigt
01 – 06 Disponeras för andra personalkategorier	<i>5 Andra främmande tjänster</i>
07 Löner till städpersonal	50 Entreprenader (även underhåll)
08 Arvoden och särskilda ersättningar	51 Reparation och underhåll av inventarier
09 Sjukvård	52 Konsultationer m m
<i>1 Inventarier m m</i>	53 Transporter
10 Transportmedel	54 Maskinhyror
11 Maskiner	55 Lokal- och markhyror
12 Möbler och annan lokalutrustning	56 Avgifter för bränsle, el, gas, vatten och avlopp
19 Övriga inventarier	57 Fastighetservice
<i>2 Materiel för anläggning och underhåll</i>	59 Övrigt
<i>3 Materiel, diverse</i>	<i>6 Bidrag m m</i>
31 Böcker, tidskrifter m m	<i>7 (Reservutrymme)</i>
32 Kontorsmateriel	<i>8 (Reservutrymme)</i>
39 Övrig materiel	<i>9 Komplementkostnader</i>
<i>4 Administrativa kostnader (tjänster)</i>	90 Pensionskostnader m m
40 Telefon, porto m m	91 Kalkylmässiga avskrivningar
41 Reseersättningar	92 Kalkylmässig ränta
42 Utlandsresor	

Vid ett successivt genomförande av programbudgetering inom statsförvaltningen skulle det vara förenat med betydande olägenheter att ha olika indelningsgrunder av kostnadsslagen vid olika myndigheter. Utredningen föreslår därför att samma indelning av kostnadsslagen används både av myndigheter med genomförd programbudgetering och av myndigheter med avlönings- och omkostnadsanslag och med i övrigt traditionell uppläggning av redovisningen i stater för dessa anslag. Dessa stater bör då anknyta till de huvudgrupper som angetts ovan.

Den här föreslagna indelningen av kostnadsslagen i ett antal konton kan i praktisk tillämpning behöva modifieras i två avseenden. Utredningen förutsätter sålunda att å ena sidan smärre myndigheter inte skall behöva lägga upp samtliga här ovan angivna konton utan bör viss sammanslagning av dem kunna ske. Å andra sidan förutsätts självfallet att en ytterligare indelning skall kunna ske efter myndigheternas individuella behov. Vissa anvisningar till ledning härför lämnas i kommentaren nedan.

Den föreslagna kostnadsslagsindelningen skall omfatta vad som kan inrymmas under begreppet myndigheternas egen löpande verksamhet. I detta ligger en avgränsning som innebär att vissa utgifter ställs utanför. Sålunda skall anskaffning av sådana varaktiga tillgångar som i kostnadsbokföringen skall periodiseras icke redovisas som kostnadsslag utan bokföras i en kontoklass (7) vid sidan av vad som i kontoplanen disponerats för den egentliga driften. Uppläggning av konton i denna klass måste därvid ske så att utgiftslagen kan utläsas. Vidare skall neutrala utgifter vid myndigheter, t ex bidrag av olika slag till kommuner och enskilda etc, inte omfattas av kostnadsslagsindelningen. Även denna avgränsning kommer till uttryck i kontoplanens indelning i klasser.

Kommentarer till kostnadsslagsgrupperingen. Enligt förslaget kommer sådan beteckning som avser konto för grupp av kostnadsslag att innehålla 3 siffror. Första siffran anger alltid kontoklassen i kontoplanen. Denna beteckning har här utelämnats. Indelning utöver »grupp» kräver en fjärde siffra i kontot.

0 Personalkostnader. Huvudgruppens indelning i grupper har valts med hänsyn till behovet av särredovisning för olika personalkategorier vid myndigheten. Här redovisas även städpersonalens löner som för närvarande avräknas mot omkostnadsanslag. Utöver de i förslaget redovisade grupperna kan i vissa fall behövas ytterligare uppdelning. Den får i så fall ske genom en efterföljande kodsiffra.

I detta sammanhang bör undvikas en redovisning av lönekostnaderna uppdelade på olika konton för lönearter (månadslön, timlön, övertids- och vikariatsersättning etc). Den lönestatistik av detta slag som erfordras bör inte tas fram genom bokföringen utan i samband med löneuträkningen. I varje fall om denna sker genom ett ADB-system bör detta kunna ske utan nämnvärt merarbete.

Till denna huvudgrupp hör också sjukvård och vad som i övrigt brukar föras under rubriken lönebikostnader. Inom statsverket är emellertid kost-

naderna för pensionering och socialförsäkring komplementkostnader och redovisas i huvudgrupp 9. Gruppen Sjukvård kan vid behov indelas i Ersättning till verksläkare (anvisningsläkare), Sjukvårdsersättning etc.

1 *Inventarier.* Under huvudgruppen Inventarier redovisas endast sådana inköp som enligt vad utredningen nyss föreslagit skall direkt belasta den löpande verksamheten. När så inte är fallet bör anskaffningen bokföras på »anslagskontot» för inköpet varjämte driften i stället belastas med kostnader för avskrivningar och ränta.

2 *Materiel för anläggning och underhåll.* Då flertalet myndigheter inte har behov av någon indelning av denna huvudgrupp lämnas ej förslag härtill. I vissa fall – främst vid fondförvaltande myndigheter – kan dock en uppdelning i olika materielgrupper vara på sin plats. Härvid bör följande indelning i förekommande fall följas:

- 21 Jord-, grus- och stenprodukter
- 22 Järn-, stål- och metallvaror
- 23 Trävaror
- 24 Elmateriel
- 25 Färger, kemisk-tekniska produkter
- 26 Bränsle, driv- och smörjmedel
- 27 Reservdelar
- 29 Textilvaror

Denna indelning överensstämmer i stora delar med den som finns i kommunernas kontoplan. Vidare finns viss samstämmighet med indelningen i varugrupper enligt varunomenklaturen SITC (Standard International Trade Classification) enligt vilken svensk handelsstatistik (Utrikeshandel, del II) är framställd. Vid behov av ytterligare uppdelning kan denna nomenklatur tjäna som ledning.

Reservdelar kan ibland vara svåra att klassificera som kostnadsslag varför föreslås en särskild grupp för dessa oavsett vilket grundmaterial de består av. Reparationer (hos utomstående) består oftast av montering av reservdelar och faktura erhålles uppdelad i material och arbetslön. I sådana fall konteras denna enbart som reparation, d v s som en främmande tjänst.

3 *Materiel, diverse.* Inom denna huvudgrupp bör också redovisas sådana större inköp av läkemedel och sjukvårdsartiklar som anskaffas till vårdanstalter eller liknande. Inköp till sjukvårdslådor som förvaras vid myndigheten och är avsedda för internt bruk bokförs däremot som sjukvårdskostnader under personalkostnader. Under huvudgrupp 3 redovisas även i förekommande fall inköp av livsmedel.

4 *Administrativa kostnader (tjänster).* I gruppen 40 förs även portokostnader som omförs för avräkning med postverket.

Resersättningar (41) avser både resekostnader och traktamenten.

Med kontorsarbeten avses kommersiell databehandling, bindning, kopiering, anlåtande av skrivbyrå m m, dvs som främmande tjänster.

5 *Andra främmande tjänster.* Som lokalhyror skall föras såväl hyror till utomstående som till fondförvaltande myndighet. En motsvarande uppdelning kan därför vara motiverad.

Till Fastighetservice hör fönsterputsning, städningstreprenader, sophämtning m m.

6 *Bidrag m m.* De bidrag som här avses skall utgöra en del av myndigheternas egen verksamhet, såsom exempelvis inom kriminalvården understöd för verksamhet för frigivna och understöd åt intagnas familjer.

7 (*Reservutrymme*). Eventuella förluster på fordringar skall belasta driften och måste då även bokföras som kostnadsslag. I så fall kan konto uppläggas i denna huvudgrupp.

Redovisning på ansvarsområden

För att bygga upp den interna budgeteringen inom en myndighet måste ansvarsområden skapas och för kostnaderna ansvariga chefer utses. Som förutsättning för att ett ansvar skall kunna utkrävas gäller naturligtvis vidare att man genom redovisningen kan ta fram de kostnader inom enheten vars storlek dess chef kan påverka och ställa dem mot budgeterade belopp. Genom redovisningen skall man alltså kunna *kontrollera* särkostnaderna inom ansvarsområdet. Budgetutfallet skall sedan ge underlag för ny budgetering och planering.

De ansvarsområden som skapas inom myndigheten bildar *kostnadsställen*. Myndighetens kostnader måste alltså kunna fördelas till dessa kostnadsställen.

Ofta bedrivs ett program enbart inom ett enda kostnadsställe. Önskar man ta fram totalkostnaderna för ett sådant program behövs då ingen ytterligare fördelning av kostnaderna från kostnadsställe till program (kostnadsbärare).

I vissa fall kan en del av en myndighets verksamhet bedrivas vid enheter som utför servicefunktioner åt andra enheter inom myndigheten. Serviceenheterna kan då tjänstgöra som *hjälpkostnadsställen*. Även om redovisningen primärt avser kostnaderna vid ansvarsområdet ifråga (hjälpkostnadsstället) skall den vidare fördelningen till annat kostnadsställe eller kostnadsbärare möjliggöra en beräkning av totalkostnaderna för programmet.

Vid kontering av en verifikation skall kontonummer för såväl kostnadsslag som kostnadsställe åsättas vid samma tillfälle. Om redovisningssystemet är anpassat för ADB behövs inte något särskilt arbetsmoment för fördelning av kostnaderna från kostnadsslagskonton till kostnadsställekonton. Endera grupperingen kan ske statistiskt, d v s beloppen slussas in i vederbörlig kontoklass i kontoplanen utan att dubbel bokföring formellt behöver ske i båda kontoklasserna. Om mekaniseringen av bokföringen inte drivits så långt måste dock kostnadsfördelningen ske i två steg:

1. Utgiften debiteras kostnadsslag (och krediteras checkräkning el dyl).
2. Utgiften (kostnaden) debiteras kostnadsställe och krediteras ett utjämningskonto som regleras vid bokslutet.

Fördelning till slutligt kostnadsställe kan inte alltid ske redan vid konteringen av en utgiftsverifikation. Det kan bli nödvändigt att först samla upp vissa kostnader på hjälpkostnadsställen för vidare fördelning till ett eller flera slutliga kostnadsställen. I ett system utan tillgång till ADB kan det då bli frågan om upprepade debiteringar och krediteringar. I ett annat fall kan

det vara fråga om en så omfattande lager- och förrådshantering att man i bokföringen måste skilja mellan inköp (till lagret) och utlämning till (förbrukaren). Vidare kan det förekomma behov av fördelning, t ex då en tjänsteman under en redovisningsperiod tjänstgjort vid flera enheter och detta inte var känt då lönen utbetalades. Förslag till teknisk lösning av dessa redovisningsfrågor tas upp i nästa kapitel.

Det bör än en gång betonas att man i första hand eftersträvar en redovisning på sådana kostnadsställen som utgör naturliga ansvarsområden inom myndigheten. Här skall renodlas sådana kostnader som vederbörande chef är ansvarig för och som han tidigare budgeterat. De kostnadslag som inte är påverkbara på denna nivå måste istället redovisas som kostnader för myndigheten i dess helhet. Som exempel härpå kan nämnas att lokalkostnader (hyror, bränsle, vatten, elljus) vanligen torde komma att budgeteras och redovisas vid myndighetens centrala administration.

Även komplementkostnaderna fördelas på ansvarsområden. När det gäller pensionskostnaderna är det sålunda som regel lämpligt att fördela dem som särkostnader enligt samma grunder som den utbetalda lönen. Det är också ägnat att öka kostnadsmedvetandet om såväl löne- som pensionskostnaderna budgeteras och redovisas på samma ansvarsområdesnivå. Detta behöver emellertid inte betyda att uppföljning av pensionskostnaderna mot budgeten behöver ske lika ofta som fallet blir med lönekostnaderna. Förhållandet i det enskilda fallet får avgöra.

Ränte- och avskrivningskostnaderna kommer – när det gäller förvaltningsmyndigheter i allmänhet – att beröra blott ett fåtal ansvarsområden. Redovisningen av dem förutsätts ej heller behöva ske mera än någon eller några gånger per år.

Indelningen av en myndighet i ansvarsområden kan som regel ske på grundval av organisationen, d v s i avdelningar, byråer, laboratorier etc. Villkoret måste vara att en för budgetering och kostnader ansvarig chef för enheten kan utpekas. Om så inte är möjligt på grund av oklara befälsförhållanden el dyl, kan det vara anledning att göra en översyn av myndighetens organisation.

Det går i regel att dela upp den centrala myndigheten i ansvarsområden med tämligen väl avgränsade arbetsuppgifter, medan däremot ansvarsområdena vid de lokala organen ofta omfattar flera program. Redovisningen blir därmed också mera komplicerad.

Redovisning på program

Utredningen har skisserat ett budgetsysteem som omfattar totalkostnaderna för statsmyndigheternas olika program. Av samma skäl som nyss diskuterats ifråga om ansvarsområdena blir det nödvändigt att föra fram redovisningen att även omfatta kostnaderna för programmen och delar av dessa. Detta bör också ske gentemot statsmakterna.

Fördelningen av kostnaderna från kostnadsställen till kostnadsbärare, d v s i sista hand till program och prestationer, kan många gånger ske täm-

ligen schematiskt. Vid större myndigheter bedrivs ofta samma program vid flera enheter, t ex organisationsutredningar vid statskontorets avdelningar och revision vid riksrevisionsverkets byråer. Om man inte anser sig ha anledning att vid kostnadsställena redovisa flera än detta program kan totalkostnaderna lätt tas fram genom summering av de olika kostnadsställekontona (inklusive samkostnaderna). Kontering på såväl kostnads slag, kostnadsställe som kostnadsbärare kan då ske redan på ursprungsverifikationen (utbetalningshandlingen).

Så snart man inom ett ansvarsområde bedriver flera program blir kostnadsredovisningen genast mera omfattande. Så blir också fallet om man anser sig ha anledning göra underindelningar av programmen. Som exempel kan nämnas att vid provningsanstalten bedrivs vid alla laboratorier (= ansvarsområden) de båda programmen Uppdragsverksamhet (taxebunden rörelse med krav på full kostnadstäckning) och Allmän verksamhet (forskning, metodutveckling m m). Dessa huvudgrenar är i sin tur uppdelade i flera program.

För den personal som under en redovisningsperiod sysslar med flera program kan det bli nödvändigt att införa någon form av arbetstidsrapportering så att lönekostnaderna kan fördelas på programmen ifråga. Då denna fördelning i allmänhet inte är känd då avlöningsmedlen utbetalas måste dessa bokföras interimistiskt.

Ju längre man går i uppdelning av programmen desto vanligare kommer det att bli att såväl lönekostnader som administrativa och andra kostnader måste bokföras som samkostnader för programmen. Det gäller även om de kunnat redovisas som särkostnader på kostnadsställena.

Fördelningen av lönesamkostnader på programmen (kostnadsbärare) kan i regel ske i förhållande till redovisade direkta lönekostnader. Bedömer man att ett program utnyttjat t ex en serviceavdelning i avsevärt större eller mindre utsträckning än andra jämförbara program bör dock fördelningsnormen jämkas i erforderlig grad.

Vid utnyttjandet av en dataanläggning, transportcentral el dyl, kan det – av skäl som nämnades i föregående kapitel – vara lämpligt att införa en interndebitering av kostnaderna för de tjänster som tagits i anspråk.

I kapitel 6 har också getts vissa riktlinjer för *indelningen* av en myndighets verksamhet i program. Vidare har lämnats en del exempel på sådan indelning vid försöksmyndigheterna. Erfarenheterna från försöksverksamheten ger vid handen att antalet program bör vara relativt begränsat – omkring 5, högst 10 – för att möjliggöra översiktlig behandling av myndigheternas ekonomi. För att tillgodose budgeteringens krav och behovet av en detaljerad kostnadskontroll kan det sedan finnas skäl till en ytterligare uppdelning av programmen.

Redovisning av kostnader för prestationer

Budgetering och kostnadsredovisning för program och ansvarsområden förutsätts kunna ske för större delen av den statliga verksamheten. Utredningen föreslår också att myndigheterna därutöver, så långt detta är praktiskt genom-

förbart, skall *redovisa* kostnaderna för sina prestationer. Samtidigt bör redan här understrykas att det oftast icke är möjligt att fastställa kostnaderna för enskilda prestationer inom ramen för den löpande redovisningen utan att speciella *mätningar* av kostnaderna därutöver är nödvändiga. Den följande framställningen i detta avsnitt avser dock endast den löpande kostnadsredovisningen. Härvid behandlas även vissa principfrågor som är oberoende av frågan huruvida kostnader fastställs i redovisningen eller genom specialmätningar. Var gränsen skall gå mellan löpande redovisning och speciella mätningar kan icke anges generellt utan måste avgöras i varje särskilt fall.

En löpande kostnadsredovisning på prestationer avser att ge en uppdelning av kostnaderna på prestationer av olika slag och mängd. En sådan redovisning kan möjliggöra en noggrann analys av sambanden mellan kostnader och prestationer. I den mån man erfarenhetsmässigt finner relativt stabila samband dem emellan kan både planering och kontroll ske med större precision än annars är möjligt.

Vid myndigheter med mycket enhetliga prestationer är det t o m tänkbart att kostnaderna kan knytas till prestationsmängden med så stor säkerhet att s k standards eller normtal av olika slag kan utnyttjas. Här angivna syften med kostnadsredovisning per prestationer utvecklas ytterligare i kapitel 9.

Om prestationerna inom ett ansvarsområde är så ensartade att de direkt svarar mot ett visst program inom vilken hela prestationen utförs, kan arbetet med att fördela kostnaderna på prestationer bli ganska enkelt. Kostnaden per prestation är då = totalkostnaden för programmet dividerad med antalet prestationer. Så okomplicerade förhållanden torde emellertid höra till undantagen. I de flesta fall får man räkna med att prestationerna inom ett program är av mångahanda slag. Då blir också den kostnadsfördelning som skall upplysas om vad prestationerna kostat att utföra betydligt mera komplicerad.

Om det primära intresset är att kunna budgetera och kontrollera kostnaderna för prestationerna inom olika ansvarsområden vid myndigheten, kan det vara tillfyllest att endast ta fram *särkostnaderna* för prestationerna, eftersom beräkningar av den *totala styckkostnaden* per prestation (självkostnaden) skapar betydande fördelningsproblem. Om man nämligen – för att särskilja de enskilda prestationerna – tvingas särredovisa kostnaderna vid mycket små enheter (= kostnadsställen), måste de gemensamma kostnaderna för myndigheten i dess helhet och t ex avdelning, byrå, sektion i tur och ordning fördelas på dessa nivåer. Exaktheten i beräkningen av totalkostnaden per prestation måste i dylikt fall bli ganska ringa. En särkostnadsredovisning kan möjliggöra tillräckliga jämförelser mellan budget och utfall i varje fall på kortare sikt. Under förutsättning av oförändrad organisation vid myndigheten kan man också följa upp hur dessa kostnader förändrats på längre sikt.

Även uppläggningsen av en särkostnadsredovisning för prestationer kan erbjuda problem. Det gäller att kunna avgränsa arbetet inom varje ansvarsområde så att det blir möjligt att ta fram särkostnaderna för de slag av prestationer som där utförs. Om arbetet på de olika prestationslagen inte utförs helt åtskilt kan det – för att nå en rättvisande kostnadsfördelning – t ex er-

fordras att personalen för detaljerade anteckningar om arbetsuppgifter och tidsåtgång. Generella rekommendationer kan dock inte ges om vilka sådana extrarutiner som kan vara försvarbara för att uppnå en i möjligaste mån rättvisande kostnadsfördelning. Varje myndighet måste bedöma vad som i varje särskilt fall ter sig rimligt. Inom statsförvaltningen finns det också ett stort intresse av att jämföra kostnaderna för likartade prestationer som utförs vid olika myndigheter. Även sådana jämförelser torde kunna ske på grundval av särkostnadsredovisningen.

Endast vid särskilda tillfällen torde det vara erforderligt att genom kostnadsfördelning ta fram den *totala* styckkostnaden för prestationerna. Det blir i första hand aktuellt när det gäller att bedöma taxan för sådana prestationer som avgiftsbelagts. En fullständig självkostnads kalkyl förutsätter då att också kostnaderna för delprestationer som levererats från hjälpkostnadsställen bestäms och beaktas vid prissättningen. En redovisning av totalkostnaden för viss prestation kan också behövas i de fall man vill ha möjlighet jämföra kostnaden för att utföra en prestation i egen regi med priset på motsvarande prestation på öppna marknaden.

Det torde slutligen vara lämpligt att, i samband med att myndighetens interna budget görs upp, göra en kalkyl över de beräknade totalkostnaderna för de prestationer som förväntas under perioden. På grundval av bokslutet bör senare också göras en efterkalkyl över motsvarande totalkostnader.

Speciella mätningar av kostnader för olika prestationer

Utgångsläget för den fortsatta mätningen av kostnader för olika prestationer har beskrivits i det föregående. I kontoplanen har kostnaderna i första hand sorterats på kostnadsslag och kostnadsställen. I vissa fall har det dessutom varit möjligt att föra kostnader direkt till kostnadsbärare, d v s program och prestationer. Det skulle föra för långt att här i detalj behandla den metodik som måste användas för att därutöver mäta kostnaderna för olika enskilda prestationer i statlig verksamhet. Det får räcka med några allmänna synpunkter som framför allt berör möjligheterna att göra sådana prestationsmätningar.

Det är nödvändigt att först fastslå att vilket mätobjekt man väljer kan bero på syftet med mätningen. Om syftet är att mätningen skall tjänstgöra såsom ett av underlagen för prissättning och lönsamhetsbedömning blir mätobjektet i regel den enskilda delprestationen eller prestationen. Ibland kan man emellertid även för dessa syften nöja sig med att mäta kostnaderna för en typ eller grupp av delprestationer, resp. prestationer. Det gäller när man på annat sätt enkelt kan fastställa kostnadsrelationerna mellan prestationerna och sålunda uttrycka dem i form av ekvivalenstal.

För kontrolländamål är det i regel tillräckligt att mäta kostnaderna för grupper av delprestationer eller prestationer vilka i så fall jämförs med samma grupper, mätt såsom out-put. De för studiet utvalda typerna får dock inte vara så omfattande och heterogena att det inte går att hänföra en konstaterad

ineffektivitet till ett bestämt område som är tillräckligt preciserat för att medge den rätta korrigerande åtgärden.

I det följande riktas uppmärksamheten helt mot personalinsatsen vilken såsom tidigare nämnts skapar de största mätproblemen.

Det är endast sällan som man inom allmän förvaltning kan använda sig av den inom industrin traditionella typen av arbetsstudier för att fastställa personalinsatsen för en del prestation eller prestation. Det förekommer sällan så homogena prestationer i så långa serier att sådana arbetsstudier blir meningsfulla. Det kan såsom exempel nämnas att det inte ens inom postväsendet med dess till synes homogena arbetsuppgifter har visat sig lämpligt använda traditionella arbetsstudier såsom ett led i mätningar av kostnaderna för olika prestationer. (Se »Postverkets kostnader för olika prestationer», Postala Meddelanden nr 3, 1964.)

Inom allmän förvaltning synes de användbaraste metoderna vara frekvensanalyser genom observatörer¹ resp självdeklarationer. Valet mellan dessa båda metoder beror på mätsituationen. Ju oftare en viss person växlar mellan uppgifter på olika delprestationer, desto närmare till hands ligger att använda sig av frekvensanalys och tvärtom. Helt generellt kan sägas att det med en kombination av frekvensanalyser med hjälp av observatörer, resp självdeklarationer bör vara möjligt att fastställa insatserna för olika delprestationer och prestationer inom praktiskt taget all verksamhet.

Frekvensanalyser genom observatörer är emellertid en dyrbar metod att använda, t o m om man endast med längre mellanrum fastställer kostnaderna för enskilda prestationer eller grupper av sådana. I syfte att minska mätkostnaderna har i samband med en studie av kostnaderna för olika prestationer inom svenska affärsbanker utarbetats en metodik som medger frekvensanalyser i samband med självdeklarationer. Metodiken kan i korthet beskrivas på följande sätt.

Inom de lokaler som skall undersökas uppsättes klockor som bringas att ringa vid slumpmässigt utvalda tidpunkter genom en enkel konstruktion av automatisk slumpgivare. När klockorna ringer anger varje studerad person vad han eller hon sysslar med för tillfället. En sådan undersökning visar hur varje persons arbetstid fördelas på i förväg avgränsade prestationer. En omräkning till kostnadsbelopp kan därefter enkelt ske.

Sådana metoder för arbetstidsmätningar som bygger på självdeklarationer har i regel svagheten att inte tillförlitligt mäta spiltiden. Ofta är det av särskilt intresse att fastställa denna. Den måste då konstateras genom särskilda frekvensanalyser med hjälp av observatörer. Det bör då observeras att sådana undersökningar är betydligt mindre kostnadskrävande än undersökningar i syfte att fördela tiderna på ett större antal prestationer. I spiltidsundersökningar är problemet endast att särskilja spiltid från verktid vilket innebär att det krävs ett mycket mindre material för giltiga slutsatser.

¹ Här förutsättes, att frekvensanalysmetodiken är bekant.

Värderingar och förslag ifråga om kostnadsredovisningen

Det nuvarande redovisningssystemet omfattar vid flertalet myndigheter endast en kassaredovisning av utgiftsslag. Vad som nu eftersträvas är en utvidgning av denna redovisning att även omfatta ansvarsområden, program och prestationer och att dessutom komplementkostnaderna beaktas. Det betyder en väsentlig utvidgning av redovisningsfunktionen vid myndigheten. Det måste följaktligen bli fråga om en avvägning mellan å ena sidan behovet av ökad information om verksamheten som underlag för nya beslut och å andra sidan besväret och kostnaderna för att ta fram denna information. Självva utgångspunkten som gör att man kan vara beredd att ta på sig detta är att redovisningen kan leda till kostnadsbesparingar som är vida större än de kostnader som detta utvidgade system betingar.

Det får vidare som kommunernas kapitalredovisningskommitté framhållit »inte förbises att kostnadsredovisningen bl a tar sikte på att ersätta annat kostnadskrävande arbete, som nu presteras vid ekonomiska utredningar av allehanda slag och som påkallas just därför att nuvarande räkenskaper ej direkt ge önskad redovisning».

Styrningen genom budgetering vid myndigheterna är – som utredningen tidigare framhållit – det centrala i ett programbudgetsystem. Som underlag för budgeten och för kontrollen är en kostnadsredovisning av avgörande betydelse. Utredningen anser sig därför böra generellt rekommendera att kostnadsredovisning införs vid statsmyndigheterna. Redovisningssystemet vid den enskilda myndigheten bör emellertid dimensioneras efter behovet av budgetering i varje särskilt fall. Med hänsyn till rådande stora skiljaktigheter i myndigheternas organisation, storlek, arbetsuppgifter m m är det inte erforderligt att alltid låta budgeten omfatta såväl kostnadsslag som ansvarsområden, program och prestationer.

Det finns utan tvivel exempel på myndigheter där kostnadsredovisningen kan göras mycket enkel för att fylla sitt syfte. Utredningen har å andra sidan från den försöksverksamhet som bedrivits fått erfarenhet av jämförelsevis komplicerade samband mellan ansvarsområden, program och prestationer. Man torde alltid komma att få tolerera stor spännvid i kraven på redovisningssystemet vid olika myndigheter.

Eftersom syftet är att ta fram information i väsentligt ökad omfattning är det tämligen självfallet att bokföringsfunktionen kan kompliceras i jämförelse med nuläget. Mot detta har man att ställa den positiva effekten att redovisningen ger ökad möjlighet att styra verksamheten i avsedd riktning enligt de mål som uppställts av statsmakterna.

En väsentlig faktor i detta sammanhang är det förutsedda införandet av ADB inom den statliga redovisningen. Kan redovisningen uniformeras möjliggörs en centralisering inte bara av bokföringen utan även av en rad birutiner som kan ingå i ett integrerat redovisningssystem med hög mekaniserings-

grad. Med utnyttjandet av ADB kan man räkna med en förskjutning inom myndigheternas ekonomifunktioner. I och med att den löpande bokföringens rutinarbete mekaniseras kan man koncentrera sig på mer kvalificerade uppgifter såsom analys och värdering av de data som framkommer ur bokföringen. Detta torde även vara nödvändigt för att programbudgeteringen skall få önskad effekt.

Speciella krav på statlig redovisning

Införandet av kostnadsredovisning vid statsmyndigheterna innebär inte att nuvarande kassaredovisning kan slopas. Likaväl som inom ett företag måste vid en myndighet fortlöpande kontroll kunna ske av kassatransaktionerna. Inom statlig bokföring betyder detta närmast en avräkning av insättningar på och uttag från statsverkets checkräkning i riksbanken. Vidare måste intern avstämning kunna ske av sådana transaktioner som inte berör checkräkningen, s k omföringar. Dessa omständigheter gör att en fortlöpande journalföring av myndigheternas bokföringstransaktioner inte kan undvaras.

För statliga myndigheter tillkommer vidare att bokföringen måste läggas upp så att det blir möjligt att göra en central avstämning för hela statsverket av alla transaktioner som förekommit inom och utom riksstaten. Detta gäller såväl i den löpande riksbokföringen som i riksbokslutet. I utredningens förslag till normalkontoplan för statliga myndigheter beaktas också detta krav.

I gällande redovisningssystem medges bokföring av vissa interimsposter såsom utgiftsrester. Även om föreskrifterna (SFS 1940: 695) endast behandlar utgiftsredovisningen förekommer i praktiken även bokföring av inkomst-rester. Detta sätt att balansera vissa inkomster och utgifter som tillgångar resp skulder i bokslutet är närmast dikterat av en strävan att redovisa inkomsterna och utgifterna avseende begränsade anslag och anslagsposter på »rätt» budgetår så att riskerna för överskridande eller snedbelastningar följande budgetår – då inbetalningen resp utbetalningen bokförs – reduceras.

När det gäller att redovisa intäkter och kostnader inom ramen för ett budgetsysteem är det också naturligt att söka nå dithän att intäkterna och kostnaderna periodiseras så att de kan avräknas mot budgeterade belopp för samma tidsperiod. Detta är av särskild betydelse ifråga om prestationsredovisningen. För att detta skall bli möjligt måste myndigheterna i större utsträckning än vad nu är fallet redovisa interimsposter som tillgångar och skulder i bokslutet. Dessa poster torde närmast avse obetalda fakturor – såväl egna som leverantörers – och innebära en vidgad användning av konton av samma karaktär som nuvarande konton för utgiftsrester och inkomst-rester. Även lagerförändringar av större betydelse kan för vissa myndigheter påverka utfallet av deras budget. Lager och förråd av materiel kan därför i vissa fall behöva redovisas på särskilda tillgångskonton inom statsregleringsfonden. Utredningens förslag om vidgad redovisning av avskrivningskostnaderna är även ett led i strävan att nå en ökad periodisering och därmed mera rättvisande fördelning av kostnaderna.

För närvarande förekommer förskottsutbetalningar av medel hänförliga

till riksstatsanslag i betydande utsträckning. Detta system tillämpas emellertid främst ifråga om utbetalning av bidrag av olika slag, d v s avser utgifter som inte är hänförliga till myndighetens egen verksamhet. Förskottsutbetalningarna berör följaktligen endast i ringa grad redovisningen av kostnaderna för myndighetens ansvarsområden och program. Ett undantag utgör dock reseförskotten. Det finns emellertid inte någon anledning att under löpande budgetår bokföra sådana förskott som kostnader för myndighetens verksamhet. Först när förskotten redovisas (genom reseräkning etc) bör kostnaderna fördelas till ansvarsområden och program. Vid budgetårsskifte utestående förskott av detta slag bör dock i den utsträckning så är möjligt redovisas såsom kostnader för myndighetens verksamhet under det gångna budgetåret. Man bör följaktligen eftersträva att i riksbokslutet nå en så god överensstämmelse som möjligt mellan budgetutfall och kassamedelsförbrukning. Olika vägar för att nå detta mål anvisas i kapitel 11.

Integrering av kassa- och kostnadsredovisning

I Mekanförbundets normalkontoplan görs åtskillnad mellan affärsbokföring och självkostnadsbokföring genom att dessa erhållit särskilda klasser i kontoplanen. Under löpande räkenskapsår redovisas inga bokföringsposter som överskrider gränsen mellan dessa klasser. I årsbokslutet kan man emellertid välja mellan att behandla självkostnadsbokföringen som en intern och underordnad specialredovisning till affärsbokföringen eller som ett fristående system som på ett eller annat sätt samordnas med affärsbokföringen.

Den kommunala normalkontoplanen skiljer inte på samma sätt mellan affärsbokföring och självkostnadsbokföring. De löpande noteringarna redovisas dels som utgifts-(kostnads-)slag, dels på kostnadsställen eller kostnadsbärare, d v s även i kostnadsredovisningens kontoklasser.

Utredningen föreslår att även statsmyndigheternas kostnadsredovisning bör vara integrerad med kassabokföringen och ingå i ett gemensamt kontosystem, d v s utgöra ett monistiskt system. De viktigaste skälen till detta ställningstagande är följande.

a) Bokföringen skall vara anpassad till budgetsystemet och bör därför kunna ge upplysning om hur kostnader och intäkter fördelar sig på olika ansvarsområden och program. Denna fördelning bör också kunna utläsas ur myndigheternas officiella årsbokslut. Resultatredovisningen kan alltså inte anses som någon för myndigheten intern bokföring.

Detta resonemang hindrar inte att delar av redovisningen kan ske på statistisk väg, d v s utan att passera den dubbla bokföringen. Det primära får anses vara att redovisningen på samma sätt som nu ger full möjlighet att stämma av att inbetalda, utbetalda och omförda belopp verkligen ingått i bokföringen.

b) Utredningen föreslår att ändamålsanslag anvisas för myndigheternas verksamhet. Det blir då också naturligt att det resultat som enligt ovan framkommer ur kostnadsredovisningen avräknas mot anslaget (anslagen) till myndighetens verksamhet, d v s ingår i kassabokföringen. Utredningen har också

förutsatt att pensionskostnader m m beaktas i redovisningen. Om medel för dessa kostnader inte anvisats under anslaget måste komplementkostnaderna följaktligen återföras i bokslutet. Detta torde icke kunna ske på annat sätt än genom en bokföringsåtgärd vilken därmed kommer att ingå i kassabokföringen.

c) Erfarenheterna av hittillsvarande försök med kostnadsredovisning visar att en från kassabokföringen avskild kostnadsredovisning medför dubbelarbete och avstämningssvårigheter. Detta är emellertid framförallt orsakat av utformningen av gällande anslagssystem.

d) Sammanförandet av redovisningsarbetet vid vissa myndigheter till särskilda enheter (bokföringscentraler) och eventuell databehandling där underlättas om fasta regler skapas för behandlingen av bokföringsmaterialet i de olika kontoklasserna oberoende av den enskilda myndighetens storlek. Bearbetningen underlättas naturligtvis också om man i ett enda moment (konteringen) kan hänföra en notering till konton inom såväl kassa- som kostnadsbokföringsområdena.

Det kan emellertid också hävdas att, om en kostnadsredovisning organiseras vid en liten myndighet utan att ingå i ett dubbelt bokföringssystem, detta enklast skulle kunna ske genom att de enbart för kostnadsredovisning avsedda klasserna i en kontoplan i detta speciella fall »lyfts ut». Önskvärdheten av att för kontrolländamål upprätthålla största möjliga enhetlighet i det statliga redovisningssystemet gör dock att en sådan lösning måste betraktas som mindre lämplig.

Särkostnadsredovisning och självkostnadsredovisning

Genom programbudgetering skall kostnaderna för en myndighets verksamhet redovisas på både ansvarsområden och program. I första fallet är det endast fråga om sådana kostnader som kan påverkas av den för kostnadsstället ansvarige. I andra fallet gäller det att ta fram totalkostnaderna för verksamheten. Principerna för kostnadsfördelningen blir därmed också annorlunda i de båda fallen.

Eftersom man strävar efter att vid ansvarsområdet endast budgetera påverkbara kostnader finner utredningen det vara olämpligt att även s k samkostnader löpande fördelas till sådana kostnadsställen som utgör egna ansvarsområden. S k *särkostnadsredovisning* bör alltså eftersträvas. Motivet därför är emellertid ett annat än inom företagsekonomi där det i en bidragskalkyl i första hand gäller att fastställa om och i vilken mån försäljningsintäkterna utöver särkostnaderna bidragit till att täcka även samkostnaderna. Faktiska försäljningsintäkter grundade på viss taxa förekommer endast vid vissa myndigheter.

I ett programbudgetsystem motiveras särkostnadsredovisningen närmast av en önskan att få en av schematiska fördelningar ogrundad kostnadsbild. Det gör det lättare att på ett preciserat sätt följa budgetutfall och få underlag till nya budgeter för ansvarsområden. Utredningen anser sålunda att endast de påverkbara särkostnaderna löpande bör redovisas per ansvarsområden (kost-

nadsställen). Endast på så sätt kan reellt kostnadsansvar utkrävas för den tidsperiod budgeten omfattar. – Det är dock uppenbart att man i många fall även för ansvarsområdena kan ha behov av en fullständigare redovisning som omfattar totalkostnaderna.

Till fördelarna med särkostnadsredovisning hör att såväl redovisningsarbetet som rapporteringen blir enklare. Arbetet med fördelning av kostnaderna inskränks nämligen avsevärt i förhållande till vad som erfordras i en självkostnadsredovisning som annars skulle komma ifråga.

Främsta motiven för en *självkostnadsredovisning* brukar i företagsekonomisk litteratur anges vara det stöd den ger företagets prispolitik och den vägledning den ger för produktval och lönsamhetsbedömning på längre sikt. En självkostnadsredovisning kan dock – framförallt på kort sikt – öka riskerna för en stelbent prissättning, en synpunkt som det kan finnas anledning att beakta även inom den statliga verksamheten.

När det gäller att belysa kostnaderna för en myndighets program måste frågan om hur långt man skall driva kostnadsfördelningen ses ur andra aspekter än kostnadsansvarighet. Tonvikten ligger då inte längre vid budgetering av påverkbara eller icke påverkbara kostnader utan fastmera vid totalkostnaderna för en viss verksamhet. Bakgrunden härtill är det intresse man har av att få information om resursförbrukningen. Det blir av denna anledning nödvändigt att »på hög nivå» fördela programmets samkostnader för att totalkostnaderna skall kunna tas fram. Som grund härför bör ligga en självkostnadsredovisning.

Man kan inte heller nöja sig med att känna särkostnaderna i de fall man vill veta kostnaderna för myndighetens prestationer. Först genom att fördela samkostnaderna får man fram summan av alla kostnader för prestationen, t ex som underlag för prissättning. Önskar man senare göra en efterkalkyl för produkten eller ordern ifråga är det emellertid inte nödvändigt att ta fram samtliga kostnadselement. För en sådan kontroll bör det vara tillräckligt att känna till de kostnader som till sin storlek orsaksmässigt påverkas och därmed kontinuerligt förändras med verksamhetens volym, d v s de rörliga kostnaderna.

Principer för kostnadsfördelning

Omfattningen av myndighetens arbete med fördelning av kostnaderna för att få fram totalkostnaderna för programmen bestäms av flera olika faktorer, såsom hur ofta interna och externa rapporter behöver avlämnas, hur detaljerad programindelningen vid myndigheten gjorts, graden av bokföringsarbetets mekanisering etc.

Synpunkter på periodiciteten i kostnadsfördelningen och dess samband med rapporteringen tas upp i kapitel 10 om rapportsystemet. Här behandlas därför närmast frågan om olika fördelningsprinciper, tekniska hjälpmedel m m.

Alla kostnader för en myndighets verksamhet kan inte debiteras visst program redan i samband med utbetalningen (motsv). Det gäller sådana in-

direkta kostnader som lokalkostnader, telekostnader, vaktmästare och andra serviceorgan etc. Kostnadsställemässigt redovisas sådana kostnader oftast på kansli- eller administrativ byrå men bör egentligen inte inräknas i programmet Administration. I de totalkostnadsrapporter som kan behöva avlämnas under löpande budgetår kan dessa kostnader schablonmässigt – i form av ett visst pålägg på de direkta kostnaderna – påföras myndighetens program. När de faktiska kostnaderna vid bokslutet blir kända bör en definitiv fördelning ske. Som bas för en sådan fördelning kan tas direkt lön (när det gäller lönekostnader vid hjälpavdelningar), golvyta (när det gäller hyreskostnader), antalet anknytningar (när det gäller telekostnader) etc, d v s sådana fördelningsnycklar som används inom självkostnadsredovisning i allmänhet. För kommunernas redovisning har utarbetats tämligen utförliga förslag till olika fördelningsnycklar. Exempel härpå finns även i Skare-Västhagen-Johansson: »Industriell kostnadsberäkning och redovisning». Utredningen vill emellertid betona att någon exakthet i fördelningen aldrig kan uppnås med rimlig arbetsinsats och bör ej heller eftersträvas med hänsyn till de ändamål fördelningen tjänar i förevarande sammanhang.

Den arbetsinsats som krävs för att ta fram totalkostnaderna för programmen är dock i första hand avhängig av vilket tekniskt system för bokföringsarbetet som myndigheten betjänar sig av. I ett manuellt eller endast delvis mekaniserat system måste kostnadsfördelningen av praktiska och ekonomiska skäl inskränkas. Programindelningen vid dessa myndigheter bör därför inte göras alltför omfattande.

Helt andra förutsättningar att åstadkomma en fördelning av samkostnaderna finns helt naturligt om myndigheten själv disponerar eller är ansluten till en ADB-anläggning. Förutom att rapporter kan tas fram med mindre manuell arbetsinsats och i regel även snabbare och tätare, kan också underlaget för kostnadsfördelningen göras fylligare och beräkningarna lättare avstämmas.

Behovet av en kontoplan

Utredningen har funnit att stora fördelar står att vinna om en för flertalet statsmyndigheter gemensam kontoplan införs i redovisningssystemet. Förslag härtill framläggs i följande kapitel. De där angivna motiven för att en statlig normalkontoplan införs kan sammanfattas sålunda:

Normalkontoplanen ingår som en del i ett för statsverket enhetligt redovisningssystem, byggt på programbudgetprincipen. Detta system skall bli en möjlighet till analyser och jämförelser av kostnader myndigheter emellan. Dessa förenklas väsentligt av en gemensam kontoplan. Existensen av en sådan plan underlättar också utfärdandet av likformiga föreskrifter och utbildning av därav berörd personal. Normalkontoplanen är vidare en förutsättning för en inkoppling av myndigheternas redovisningsrutiner i ett mer eller mindre integrerat ADB-system.

Införandet av kostnadsredovisning vid statsmyndigheterna ställer även ökade krav på olika uppgifter som skall hämtas ur redovisningssystemet.

Kontona för såväl kostnadslag, kostnadsställen som kostnadsbärare bör ha sin fasta plats i ett kontosystem som då får karaktär av en normalkontoplan. Kontonumret ger därmed besked om kontots ställning i planen och i stor utsträckning även om kontots samarbete med andra konton och/eller dess behandling i bokslutet.

Kapitalfondsredovisning och kostnadsredovisning

Utredningen har inte ansett det ingå i sina uppgifter att föreslå några mera väsentliga principiella ändringar i redovisningsreglerna för statliga kapitalfonder. Fondernas löpande inkomster och utgifter samt investeringsutgifterna kan redovisas på särskilda konton för kostnadslag och program inom ramen för den av utredningen skisserade normalkontoplanen för kapitalfondsredovisning. Såsom framgår av kapitel 8 avses kontosystemet för denna fondredovisning genom avräkningskonton sammankopplas med redovisningen inom statsregleringsfonden.

Som ett naturligt led i ett programbudgetsystem bör även myndighetens arbete med fondernas förvaltning m m betraktas som särskilda program vars kostnader redovisas enligt samma grunder som övriga program. Det blir då möjligt att ta fram kostnaderna för myndigheternas prestationer härvidlag, såsom handläggning av olika låneärenden, uppgörande av investeringsplaner, projektering och ledning av byggnadsverksamhet m m.

Kapitalfondsredovisningen berörs även i vissa andra avseenden av utredningens förslag angående kostnadsredovisning. När det gäller allmänna fastighetsfonden föreslås sålunda som tidigare nämnts att myndighetens hyreskostnader via dess anslag tillförs fondens stat varigenom de sk ersättningsanslagen kan utgå ur riksstaten.

Som utgifter för fastighetsfonden redovisas nu bl a bokföringsmässiga avskrivningar på ursprungligt anskaffningsvärde samt ränta på i fonden redovisat nettokapital. Det kan i detta sammanhang erinras om att fondens tillgångar – och inte minst markvärdena – är bokförda till mycket låga belopp. För att få en mera rättvisande kostnadsbild bör därför i kostnadsredovisningen beaktas de kalkylmässiga avskrivningarna och räntan på de tillgångar som redovisas på fonden. Detta är nödvändigt för att inte felaktiga slutsatser skall dras av att fonden i förhållande till bokfört nettovärde kan komma att formellt utvisa en mycket hög räntabilitet.

Det kan här nämnas att redovisningssystemet vid sjöfartsverket medger att nämnda komplementkostnader återförs i samband med bokslutet så att text de kalkylmässiga avskrivningarna inte påverkar kapitalfondens värdeminskningsskonto.

Sammanfattning av förslagen

Den av utredningen här ovan föreslagna organisationen av myndigheternas kostnadsredovisning innebär i sammandrag följande.

Redovisningen bör ordnas så att det blir möjligt att ta fram kostnaderna för myndigheternas verksamhet inte bara efter art utan även efter ansvars-

områden, program och prestationer i den utsträckning som erfordras med hänsyn till den enskilda myndighetens budgetsystem. Som grund för en sådan uppdelning av kostnaderna krävs en analys av den enskilda myndighetens arbetsuppgifter, organisation och program samt vilka prestationer som utförs. Indelningen i sådana redovisningsmässiga enheter (kostnadsställen) som utgör naturliga ansvarsområden anpassas härefter.

I redovisningen bör ingå sådana, tidigare i regel ej beaktade, kostnader såsom pensionskostnader, hyror, avskrivningar, räntor och portokostnader. Först härigenom blir det möjligt att få en bild av de verkliga kostnaderna för verksamheten.

Redovisningssystemet bör vidare göra det möjligt att liksom hittills följa den enskilda myndighetens kassatransaktioner (inbetalningar, utbetalningar och omföringar). Denna del av systemet bör vara integrerad med kostnadsredovisningen.

För att nå enhetlighet på det statliga redovisningsområdet och skapa fasta regler för kostnadsredovisningen bör en normalkontoplan för statsmyndigheternas bokföring införas.

Av särskild kommentar till kontoplanen bör framgå hur de olika kontoklasserna används, hur kontona avslutas, hur bokslutet framkommer m. m.

Redovisningen av kostnaderna för myndigheternas program bör grunda sig på dubbel bokföring och avse totalkostnaderna. Kostnadernas fördelning efter art, ansvarsområden och prestationer kan – framförallt i ett ADB-system – med fördel tas fram på statistisk väg. Det är emellertid självklart att såväl summan av de av myndighetens kostnader som redovisats i form av olika kostnadslag som på olika kostnadsställen skall kunna stämmas av mot totalkostnaderna för myndighetens program.

Det torde i regel vara möjligt att redan i samband med likvidering av en faktura (motsv) genom kontering hänföra utgiften – förutom till visst kostnadslag – till såväl slutligt kostnadsställe som program. I övriga fall blir det emellertid nödvändigt att först samla upp vissa kostnader på hjälpkostnadsställen innan de kan fördelas till rätta program. Vidare får det förutsättas att en del lönekostnader måste fördelas på grundval av tidskrivning i en eller annan form.

Ifråga om periodisering av utgifter föreslår utredningen – utöver redovisning av avskrivningskostnaderna – att utgifterna såvitt möjligt redovisas på det budgetår dit de kostnadsmässigt hänför sig, oberoende av om anskaffning och/eller betalning skett under ett annat budgetår. Samma förhållande bör i princip även gälla inkomster i verksamheten.

Med hänsyn till den föreslagna utformningen av den interna budgeteringen av påverkbara kostnader inom ansvarsområden förordar utredningen en särskild kostnadsredovisning i detta fall. Fördelning av samkostnaderna för beräkning av totalkostnaderna för myndighetens program förutsättes endast behöva ske en eller två gånger per år.

Ifråga om redovisningen av kostnaderna för myndigheternas prestationer anser utredningen det böra bedömas från fall till fall hur denna skall organiseras.

Många gånger bör det vara möjligt att dela upp kostnadsställena på så små enheter att kostnaderna för de särskilda, mätbara prestationerna där kan särredovisas. I andra fall kan det bli fråga om en standardkostnadsredovisning. Denna bör då vara grundad på särskilda beräkningar av enhetskostnader som stäms av genom efterkalkyl sedan de verkliga kostnaderna blivit kända.

Utredningen har slutligen lagt fram förslag till en enhetlig terminologi och begreppsdefinitioner på det statliga redovisningsområdet. Detta torde vara en förutsättning för att kostnadsredovisningen skall kunna ordnas någorlunda enhetligt vid olika myndigheter, för förståelsen av de generella anvisningarna till denna och inte minst för ett rätt utnyttjande av kontoplanen.

KAPITEL 8

Förslag till statlig normalkontoplan, S-planen

Begreppet kontoplan brukar definieras som en systematisk uppställning över alla konton som används i bokföringen samt en plan för hur dessa konton skall samarbeta dels vid löpande noteringar och dels vid bokslut.

Den systematisering som nämns i definitionen innebär en klassificering av konton med hänsyn till deras karaktär och syfte. Den enklaste formen av affärsbokföring arbetar som regel med tillgångs- och skuldkonton, kapitalkonton samt resultatkonton, vilka ingår i ett slutet system. Oftast är antalet konton relativt litet varför räkenskaperna lätt kan sammanfattas i bokslut och rapporter. Självfallet kan man även för här antydd redovisning tala om kontoplan men något behov att framställa ett sådant bokföringssystem i form av en kontoplan enligt definitionen torde dock ej föreligga.

Detta behov framkommer först i och med att det i bokföringen finns ett stort antal konton och, vilket kanske är viktigare, när behov föreligger att ytterligare klargöra kontokaraktern eller skapa avgränsningar för att ge möjlighet till djupgående analyser av den process som är föremål för redovisning. I exempelvis Mekanförbundets kontoplan åskådliggörs ett händelseförlopp inom företaget, där resultatberäkningen indelas i mindre avsnitt för de olika faserna i förloppet. Varje transaktion som berör tillverkningen skall innan den slutligen belastar resultatet bokföras med hänsyn till sin roll i händelsekedjan.

Om t ex en maskin som deltar i tillverkningsprocessen måste repareras kommer självfallet årsresultatet att påverkas av detta. Reparationskostnaden hamnar så småningom på vinst- och förlustkontots debetsida. I ett litet företag kan troligen företagsledaren dra sig till minnes denna reparation vid sin granskning av årets driftsresultat och förklara detta utan stöd av bokföring och andra redovisningshandlingar. I stora företag med invecklade tillverkningsprocesser är en sådan analys omöjlig utan ett systematiskt siffermaterial. Man vill veta vilken slags reparation det varit fråga om, vilken maskin som varit i behov av underhåll o s v. För den skull uppläggs i bokföringen konton för kostnadslag, kostnadsställe (maskinen) och kostnadsbärare (tillverkningen). Reparationskostnaden skall i princip bokföras på samtliga konton, vilket sker stegvis som framgår av figuren 8: 1.

Det är i praktiken knappast troligt att kostnaden är helt synlig i varje led. Transaktionen 3 i figuren kan ske i form av att maskinens kostnader för drift och underhåll fördelas till tillverkningen med standardpriser eller liknande. I så fall har i kalkylen även tagits hänsyn till reparationer.

I tillverkningen ingår självfallet flera kostnadslag, flera maskiner eller av-



Fig. 8: 1.

delningar o s v. Genom att systematisera kontona som kostnadsslag, kostnadsställen eller kostnadsbärare och sedan bearbeta dessa grupper av konton eller kontoklasser kan företagsledningen få nödvändig information om de olika avsnitten i händelseförloppet. Denna systematisering skall alltså framgå av kontoplanen.

En normalkontoplan tjänar som grundstomme med angivande av huvudprinciper efter vilka kontoplaner anpassade till olika behov skall konstrueras. Tillämpningsområdet förutsätts för normalkontoplaner vara strukturellt lika enheter, exempelvis företag inom samma bransch, primärkommuner och lands-ting, där syftet med redovisningen sammanfaller på ett eller annat sätt. Normalplanen innehåller då förslag till generella lösningar av redovisningsproblem, som mer eller mindre direkt kan överföras i praktisk tillämpning.

Statsverkets verksamhetsområde kan i vissa avseenden ses som ett tillämpningsområde för en normalkontoplan liknande dem som antytts ovan. Verksamheten består visserligen av en mångfald delar med skiftande karaktär och utövas av myndigheter med olika organisation men huvuddelen kan dock tänkas inrymmas i en gemensam kontoplan.

En enhetligt upplagd redovisning inom statsverket med regler för vad som obligatoriskt skall ingå däri innebär många fördelar, som talar för utformandet av en normalkontoplan. Den kan inte ges samma generella och detaljerade innehåll som exempelvis Mekanförbundets normalkontoplan utan blir mera att likna vid en omfattande ram, systematiserad i kontoklasser för olika ändamål. Denna ram kompletteras med lösningar till redovisningsproblem utan angivande av konton. I vissa fall kan dock konton eller kontogrupper inskrivas i normalplanen. Detta gäller för sådana uppgifter som från alla myndigheter skall vidareberapporteras, t ex bokslutsuppgifter eller uppgifter till offentlig statistik.

För myndigheter, där införandet av kostnadsredovisning medför att bokföringsmaterialet måste bearbetas i datamaskiner, kan centralt utarbetas vissa standardprogram för bokföringsrutiner baserade på en normalkontoplan. Dessa program kan utformas så att modifiering för olika behov är möjlig. Man skulle härigenom undvika, att kostsamt system- och programmeringsarbete utförs på flera myndigheter, samt få en möjlighet till viss styrning med tanke på framtida centralisering av den statliga redovisningsfunktionen.

Traditionellt brukar återopas som fördelar med normalkontoplaner att utbildning av redovisningspersonal underlättas liksom kontakter med utomstående. Detta gäller självfallet även för statsverket.

Översikt över kontoplaner som nu tillämpas

Mekanförbundets normalkontoplan

Inom industrin har sedan länge funnits en medveten strävan att skapa enhetlighet på det redovisningstekniska området. Största intresset har problematiken kring kostnadsberäkningar tilldragit sig. Arbetet har oftast bedrivits av kommittéer tillsatta av branschorganisationer och därmed avsett ett relativt begränsat område. Tongivande har blivit den kontoplan som under 40-talets tidigare hälft utarbetades för att uniformera redovisningstekniken inom mekanisk verkstadsindustri, den s k M-planen. Planens utformning har i hög grad präglats av att den skall vara elastisk, d v s anpassbar till företagen trots olikheter beträffande bl a organisation och storlek. Detta har medfört att, fastän planen närmast avsåg mekanisk industri, den vunnit tillämpning inom de flesta områden av industriell verksamhet eller att andra branschkontoplaner utformats med M-planen som grund. Det torde idag vara omöjligt att utarbeta kontoplaner utan att på något sätt influeras av M-planens teknik.

M-planen är uppbyggd enligt decimalsystemet och är alltså indelad i tio kontoklasser, varje klass i tio kontogrupper etc. Klassindelningen innebär en systematisering av de konton på vilka företagets verksamhet skall redovisas. Sålunda återspeglas i M-planens kontoklasser det händelseförlopp som är föremål för redovisning, nämligen anskaffning – förbrukning – tillverkning – försäljning – resultat och bokslut. Klasserna framgår av tabell 8: 1.

Klasserna är numrerade från 0 till 9. Konton är betecknade med enbart numeriska begrepp, varav första siffran alltid avser kontoklassen. Kontobeteckningen lämnar därmed i sig själv viss information om kontots karaktär i och med att dess placering i planen kan utläsas.

Tabell 8:1 M-planens indelning i kontoklasser

Affärsbokföring	0	Aktiva och passiva		Debiteras/ krediteras
	1	Redovisade utgifter	Anskaffning	Debiteras
Självkostnads- bokföring	2	Fördelade kostnader	Förbrukning	Krediteras
	3	Till mellanledet	Omkostnader	Debiteras
	4	Från mellanledet		Krediteras
	5	Till tillverkningen	Tillverkning	Debiteras
	6	Från tillverkningen		Krediteras
	7	Sålda varors kostnad, Lageringång	Försäljning	Debiteras
Affärsbokföring	8	Redovisade inkomster		Krediteras
	9	Resultatanalys och bokslut		Debiteras/ krediteras

Ett karaktäristiskt drag i M-planen är den s k kontotredelningens princip. Den innebär, att man uppdelar ett traditionellt konto i tre konton – ett för löpande debiteringar, ett för löpande krediteringar och ett vilande samlingskonto mot vilket de två övriga avslutas. Denna princip gäller både aktiva och passiva konton, exklusive finanskonton, samt resultatkonton. Den är av avgörande betydelse för kontoplanens utformning och har bl a möjliggjort en kontomässig systematisering av olika slags noteringar. Kontoklasserna innehåller därmed i princip konton för debiteringar eller krediteringar med undantag för klasserna 0 och 9. Dock kan exempelvis ett konto för materialinköp krediteras men då endast avseende transaktioner som innebär retur, korrigeringar eller dylikt. Kontot nettosalderas i så fall mot samlingskontot.

Klasserna 0, 1, 8 och 9 utgör affärsbokföring och klasserna 2, 3, 4, 5, 6 och 7 självkostnadsbokföring vilken därmed utgör en sluten enhet som gränsar till klasserna för utgifter (1) och inkomster (8). Under året sker ingen bokföring över dessa gränser utan affärs- och kostnadsbokföring sammankopplas först i samband med bokslut. Man kan dock märka ett klart samband genom att klasserna 1 och 2 båda avser slag av utgifter respektive kostnader samt att 7 och 8 avser färdiga produkter. Den principiella skillnaden beror främst på att i angränsande klasser tillämpas olika värderingsnormer.

Affärsbokföringen omfattar i princip de transaktioner som direkt föranleds av kontakter med utomstående och syftar till att visa den ekonomiska ställningen och resultatet. Denna del regleras av bestämmelser i bokförings- och aktiebolagslagarna.

Vad som händer inom företaget under produktionsförloppet är av internt intresse men därför ej av mindre betydelse. Företagsledningen måste i varje situation ha kännedom om kostnaderna för produktionsfaktorerna och de prestationer som kan utföras med dessa. Prisberäkningar är vanligen baserade på standard- eller nupriser på råvaror samt nuvärden på anläggningar och maskiner. För att erhålla ett jämförbart material för efterkalkyler m m måste i självkostnadsbokföringen införas transaktioner baserade på motsvarande värden. Därtill kommer ränta på eget i rörelsen nedlagt kapital m fl kostnadselement som ej har någon motsvarighet i faktiska händelser. I den del av händelseförloppet som faller inom självkostnadsbokföringen – förbrukning och tillverkning – arbetar M-planen med förutsättningar av denna typ. Självkostnadsbokföringens resultat är därför ej användbart för den officiella resultatredovisningen utan vissa korrigeringar måste vidtagas. De kostnadselement som ovan antytts återförs sedan det kalkylmässiga resultatet fastställts. I M-planen har denna teknik, som utgör sammankopplingen av affärs- och självkostnadsbokföring, beskrivits utförligt.

Mellan förbrukning och tillverkning har inskjutits ett mellanled utgörande kostnadsställen, vilka i allmänhet utgör organisatoriska enheter inom företaget. Här redovisas kostnader som ej direkt kan hänföras till tillverkningen av den eller de produkter som är företagets huvudsyfte. Det kan vara fråga om dels administration, planering och konstruktion, dels de produktiva avdelningarnas arbetsledning, maskin- och lokalkostnader. Kostnaderna härför utgör

för tillverkningen indirekta kostnader eller omkostnader. Fördelningen av dessa sker genom kreditering av konton i klass 4 varpå debitering sker antingen på konton i klass 5 eller i klass 3. Sistnämnda transaktionstyp förekommer då en hjälpavdelnings kostnader fördelas på andra kostnadsställen. Syftet med detta mellanled är dels att skapa områden som är kostnadsmissigt avgränsade och därigenom erhålla möjlighet att bättre kontrollera kostnadsutvecklingen, dels att få ett instrument för att så noggrant som möjligt fördela kostnaderna på prestationer. Fördelningsproceduren utförs i praktiken med förkalkylerade avräkningspriser, fördelning av budgeterade belopp i stället för faktiska, pålägg etc. De differenser som självfallet uppstår beaktas i resultatanalysen och utgör därvid signaler som indicerar att kalkylen kan behöva justeras.

Tillverkningen är det centrala ledet i händelseförloppet. Den produkt som är föremål för tillverkning kallas i bokföringen för kostnadsbärare. På dessa kostnadsbärare skall alltså föras direkta kostnader för löner och material samt indirekta kostnader till den del de faller på produkterna ifråga. Den färdiga produkten avlämnas herefter till försäljning. Denna avlämning sker oftast till ett förkalkylerat pris, då den exakta tillverkningskostnaden av praktiska skäl ej kan vara sammanställd vid avlämningstillfället. Uppkommande kalkyldifferenser beaktas i resultatanalysen.

De från tillverkningen avlämnade produkterna redovisas till självkostnadspris vid debiteringarna i klass 7, dels för försäljning och dels för lagringång. Mot sålda varor står inkomster som redovisas i klass 8. Här sker parallellkoppling av dessa klasser så att för varje produktslag jämförelse kan göras mellan självkostnad och försäljningsintäkter.

I klass 9 genomförs en stegvis analys av resultatet på grundval av de i övriga klasser framkomna siffrorna. Därvidlag utgör affärsbokföringens klasser underlag för det officiella bokslutet varvid värdering och urval av de poster som ingår i detta är bestämda av vissa lagregler. Vidare kan konstateras ett kalkylmässigt resultat som är en sammanfattning av självkostnadsbokföringen och tjänar som underlag för efterkalkylen.

Normalkontoplan för kommuner

Motivet för K-planens tillkomst är liksom för M-planen att skapa enhetlighet inom ett område med likartad verksamhet. Tidigare fanns en klar skillnad mellan stads- och landskommuner beträffande deras verksamhet. Städerna var allmänt dominerande till sin storlek och deras förvaltning därmed mer utvecklad. Bl a ägnades redovisnings- och budgetfrågor större uppmärksamhet. En rad reformer har inneburit att landskommuner sammanslagits till större enheter som inom sig haft tätortsbildningar av stadsliknande karaktär, varvid skillnaderna mellan stads- och landskommuner utjämnats. 1953 års kommunallag gäller all primärkommunal verksamhet med undantag av Stockholms stad. Även annan lagstiftning har verkat i samma utjämnande riktning. Med denna utveckling som bakgrund tillsattes i början av 1950-talet en kommitté

med uppgift att bli att göra en översyn av kommunernas budget- och bokförings-system.

Denna s k kapitalredovisningskommitté avslutade sitt arbete 1961 i och med att förslaget till K-planen förelades kommunförbunden. Detta förslag har sedan bearbetats dels av Svenska Stadsförbundet för att anpassas till medelstora och stora kommuner och dels av Svenska Kommunförbundet för mindre kommuner. Vidare kan nämnas utredningar som utförts av Stockholm och Göteborg, som på grund av sin storlek intar en särställning, samt av vissa förortskommuner till Stockholm. De tillämpningar av K-planen som här nämnts är, med undantag av kommunförbundets, direkt utarbetade med tanke på ADB-mässig redovisning. Flera kommuner har för övrigt egna dataanläggningar. En betydelsefull roll för att skapa enhetlighet i K-planens tillämpningar torde komma att spelas av den dataanläggning som nyligen anskaffats av stadsförbundet. Med denna anläggning avser man att bedriva servicebyrå-rörelse med direkt inriktning på kommunala redovisningsrutiner. Denna rörelse torde bli av sådant format att förbundet därigenom i hög grad kan styra utvecklingen inte bara beträffande bokföring utan även andra näraliggande rutiner som därmed kan ingå i ett integrerat system.

I det följande skall lämnas en kort redogörelse för uppläggningsen av K-planen.

Centralt i K-planen ligger den s k titelindelningen, vilken innebär en systematisering av den kommunala verksamheten. Den består av tio huvudtitlar vilka är:

0. Central förvaltning
1. Rätts- och samhällsskydd
2. Fastighetsförvaltning

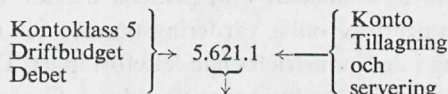
Tabell 8:2 K-planens indelning i kontoklasser

0	Aktiva och passiva		Debiteras/ krediteras
1	Inköp till förråd		Debiteras
2	Statistikkonton för utgiftsslag Uttag från förråd		Krediteras
3	Kostnads- ställen	Kostnadsställe- budget	Debiteras
4			Krediteras
5	Kostnads- bärare	Titel- in- del- ning	Driftbudget
6			Kapital- budget
7			Inkomster
8			Driftbudget
9	Bokslut		Debiteras/ krediteras

3. Stadsbyggnad, gatu- och parkförvaltning, sport och friluftsliv
4. Hamnar, kommunikationer och näringsliv
5. Industriell verksamhet
6. Undervisning och annan kulturell verksamhet
7. Socialvård och socialförsäkring
8. Hälso- och sjukvård
9. Finansiering.

Varje huvudtitel är därefter indelad i titlar och undertitlar. Denna systematiserade verksamhetsindelning bereder sig stort utrymme i kontoplanen beroende på budgetens uppdelning i en drift- och en kapitalbudget. För den skull åtgår fyra kontoklasser i och med att K-planen i likhet med M-planen arbetar med rena debiterings- och krediteringsklasser.

Av tabell 8: 2 framgår hur kontoplanen är disponerad beträffande indelningen i klasser. Den budgeterade verksamheten bokförs som synes i klasserna 5-8 med drift i klasserna 5 och 8 och investeringsverksamhet i klasserna 6 och 7. Indelningen av dessa klasser är helt bunden till titelindelningen. Konton betecknas med en eller flera siffror som läggs till koden för titelindelningen, vilket framgår av följande exempel, som avser skolmåltidsverksamhet.



TITELINDELNING

6 Huvudtitel	Undervisning
62 Titel	Sociala anordningar för skolväsendet
621 Undertitel	Skolmåltider

Varje verksamhet skall så långt möjligt påföras sina kostnader. För att kunna tillgodose detta krav rekommenderas i K-planen redovisning på (hjälp-)kostnadsställen. Ett sådant skall vara en ansvarsmässigt och kostnadsmässigt avgränsad funktion eller organisatorisk enhet. Redovisningen tillgår i princip på samma sätt som enligt M-planen, d v s debiteringar sker på konton i klass 3. Fördelningen från kostnadsställen krediteras konto i klass 4, varpå debitering kan ske i antingen klass 3, 5 eller 6. Svenska Stadsförbundet förordar en fullständig kostnadsfördelning samt att fördelningen i princip skall baseras på självkostnaden. En fullständig kostnadsfördelning medför, framhåller man, bästa underlaget för en enhetlig tillämpning vilket är en förutsättning för interkommunala jämförelser. Intern taxa och omkostnadspålägg är exempel på fördelningsprinciper som tillämpas.

Klasserna för kostnadsställen kan indelas på olika sätt. Här är man alltså inte bunden till titelindelningen, även om mycket talar för denna grund, bl a torde inläring av planen därmed underlättas. Stadsförbundet rekommenderar emellertid indelning efter funktioner varvid huvudgrupperna blir följande. Första siffran betecknar kontoklass.

- 30 Administrativa enheter
- 31 Personalomkostnader
- 32 Lokaler
- 33 Förråd
- 34 Verkstäder
- 35 Maskiner
- 36 Transportmedel m m
- 37 Specialtjänster
- 38 Arbetsorder
- 39 Kapitaltjänstkostnader.

Bland motiven för denna indelningsgrund kan nämnas att vid motkontonanalys av en kostnadsbärare erhålles redan på andra positionen i kontonumret information av intresse.

Klasserna 1 och 2 innehåller konton för redovisning av enkla kostnadsslag. Syftet är att erhålla utgifterna grupperade med hänsyn till sin art framför allt av statistiska skäl. Vid K-planens upprättande föreställde man sig att samma stegvisa bokföring skulle ske som i M-planen. Denna kan illustreras med figur 8: 2.

Den innehållsmässiga skillnaden i M-planens klasser för kostnadsslag (1 och 2) är delvis betingad av olika värderingsnormer för momenten anskaffning och förbrukning i det industriella händelseförloppet. Denna skillnad föreligger ej inom kommunal förvaltning, varför dessa klasser i K-planen blivit varandras spegelbilder. Etappvis bokföring enligt ovan medför alltså ingen merinformation om transaktionen noteras i båda klasserna. Så sker ej heller i de praktiska tillämpningarna av planen. En väsentlig förenkling har därmed åstadkommits genom att transaktionen bokförs i ett steg mellan kassakontot och konton för kostnadsbärare. Kostnadsslaget registreras statistiskt. Figuren

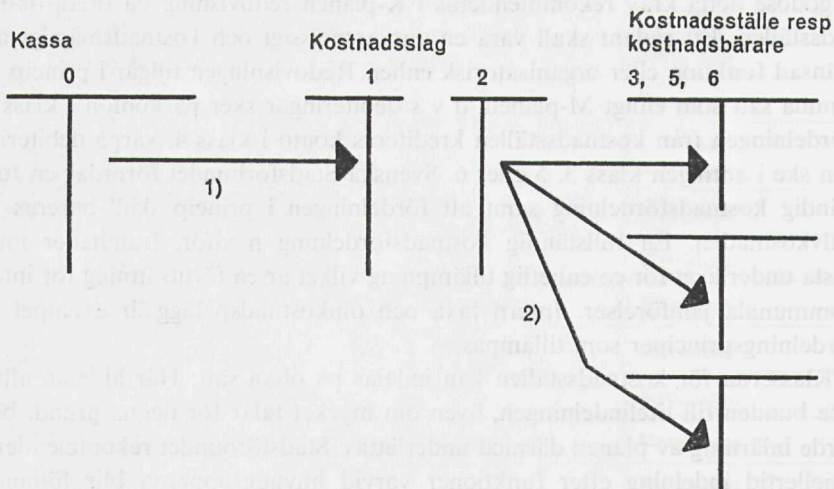


Fig. 8: 2. Stegvis bokföring på konton för kostnadsslag enligt K-planen

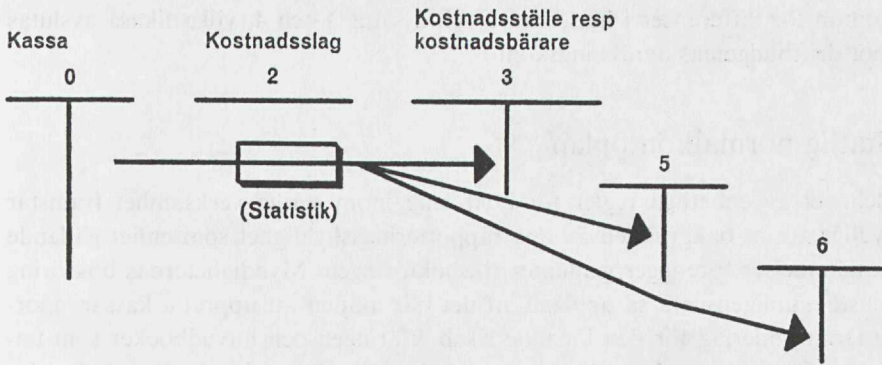


Fig. 8:3. K-planens praktiska tillämpning

får i K-planens praktiska tillämpning sålunda i stället det utseende som framgår av figur 8:3.

Stadsförbundet rekommenderar denna uppläggning och förordar användandet av klass 2 för denna statistik med motivet att kreditering av konton i klass 2 utgör den teoretiska motbokningen till bokföringen på kostnadsbärare. Analysen av kostnadsbärare sker då i första hand som en undersökning av vilka (mot-) konton som står som avlämnare till kostnadsbäraren.

Konteringen av direkt material som använts för skolmältider erhåller därmed följande utseende.

(Kredit)	Debet	Belopp
<u>2 466</u>	<u>5.621.1</u>	xxx
<i>Utgiftsslag</i>	<i>Konto</i>	
Djupfrysta produkter	Tillagning och servering	

Redovisningen av enkla utgifts-/kostnadsslag är alltså som regel statistik. Grundprincipen om stegvis fördelning i planen tillämpas dock beträffande lagerhållning av material. I detta avseende finns en klar parallell med M-planens principer. Inköp till förråd bokföres i klass 1 och uttag i klass 2 varpå omslutningen överförs till ett vilande samlingskonto i klass 0.

Klass 0 innehåller i övrigt konton för tillgångar och skulder samt eget kapital. Vidare finns kontogrupper för avräknings- och genomgångskonton, vilka under året används för driftfrämmande rörelse, d v s sådan verksamhet som ligger utanför budgeten. Som exempel kan nämnas förmedling av statliga lån och bidrag.

I klass 9 avslutas räkenskaperna mot resultat- och balanskonton. Den budgeterade verksamheten införs på driftbudgetens respektive kapitalbudgetens avräkningskonton varifrån årets resultat, över- eller underskott mot budget, balanseras. Driftresultatet kan analyseras genom att sådan verksamhet, som bedrivs affärsmässigt, avslutas mot egna resultatkonton, varifrån överföring sker till nämnda avräkningskonto. Det finns vidare utrymme för utjämnings-

konton för differenser i klasserna 1 och 2 samt 3 och 4, vilka likaså avslutas mot driftbudgetens avräkningskonto.

Statlig normalkontoplan

Behovet av enhetliga regler för bokföring inom statlig verksamhet framstår tydligast mot bakgrunden av den rapporteringsskyldighet som enligt gällande bestämmelser föreligger gentemot riksbookföringen. Myndigheternas bokföring måste nämligen vara så upplagd att det blir möjligt att upprätta kassarapporter som underlag för den löpande riksbookföringen och huvudböcker som underlag för budgetredovisningen m m. I denna rapportering ingår också redovisningen av kassarörelserna över statsverkets checkräkning i riksbanken.

Även anslagssystemet som sådant motiverar enhetliga redovisningsregler inom statsförvaltningen. Enligt gällande system har för många av de anslag som tilldelats myndigheterna fastställts särskilda avlönings- och omkostnadsstater. Ytterligare bindning till utgiftsslag kan dessutom förekomma genom andra bestämmelser, t ex bokföringskungörelsen. Myndigheternas titelförteckningar måste följaktligen vara uppgjorda så att dessa redovisningskrav kan tillfredsställas. Konton måste vidare finnas för redovisning av förskott, skattemedel, fonder och övriga diverse medel. I regel blir emellertid antalet konton (titlar) relativt litet och bokföringen så enkel att särskilda kontosystem eller kontoplaner inte erfordras. Vid större myndigheter som mekaniserat sitt bokföringssystem, har det dock av naturliga skäl varit lämpligt att även systematisera titel- och kontoförteckningarna (jfr kapitel 3).

Kontoplanen som hjälpmedel för budgetering och redovisning

Införandet av programbudgetering och kostnadsredovisning som integrerade system innebär en utvidgning av den statliga redovisningsfunktionen. Dels skall myndigheternas redovisning omfatta de tidigare ej beaktade komplementkostnaderna och dels skall kostnaderna fördelas på ansvarsområden och program. Integrering mellan budget och redovisning måste i detta sammanhang innebära sådan samstämmighet att direkta jämförelser kan ske. Bokföringen skall lämna kontrolldata mot den löpande budgeten, vilka samtidigt kan tjäna som planeringsunderlag för kommande budget. I praktiken bör i redovisningen budgetsiffror inbyggas så att denna jämförelse sker kontinuerligt vid studium av rapporter m m. I automatiserade redovisningsrutiner ordnas detta genom att konterade budgetuppgifter inmatas tillsammans med bokföringsuppgifter. Kontoplanen för den enskilda myndigheten måste därför anpassas till budgeten. Liknande överväganden måste göras då budgeten uppgörs, då annars risk föreligger att redovisningssystemet blir onödigt komplicerat och därmed svårhanterligt.

I detta sammanhang måste frågor som sammanhänger med den interna budgeten skjutas i förgrunden. Förslagen om programbudgetering bygger på planering »nedifrån». Utredningen har föreslagit att avgränsbara mindre enheter

inom myndigheterna upprättar budgeter, som sammanställda ger uttryck för myndigheternas verksamhet, angivna i konkreta handlingsprogram. Med dessa myndighetsbudgeter som underlag anslår statsmakterna medel för utförandet av dessa program.

Kontoplanen måste därför disponeras så att avgränsningar kan ske. Liksom i M- och K-planerna bör särskilda kontoklasser finnas för aktiva och passiva konton samt för de konton som därutöver ingår i bokslutet. Det faller sig också naturligt att dessa klasser placeras först och sist i planen. Den verksamhet som myndigheterna enligt instruktioner och regleringsbrev har att utföra avräknas mot anslag i riksstaten. Mot driftbudgeten avräknas i princip den löpande verksamheten eller driften men också vissa investeringar. Dessutom kan myndigheterna enligt statsmakternas beslut vara ålagda att verkställa vissa utbetalningar som ej berör den egna verksamheten.

Programbudgeten avser att utgöra ett styrsystem för den löpande verksamheten, vilken enligt det nuvarande anslagssystemet regleras av anslagen för avlöningar och omkostnader. I kontoplanen bör därför den löpande verksamheten hållas åtskild från övrig verksamhet. Beträffande inkomstsidan torde mindre behov föreligga av en liknande gränsdragning varför samtliga inkomstkonton kan placeras i en kontoklass. Dock bör även där viss systematisering ske, vilket skall behandlas senare.

För att tillgodose programbudgeteringens krav måste varje utbetalning som avser en myndighets löpande verksamhet bokföras så att ändamålet med den framgår liksom vilket ansvarsområde den berör. Vidare är det av betydelse att den blir registrerad som kostnadsslag, dels för programbudgeten men även för offentlig statistik. Kostnaderna för verksamheten måste alltså kunna analyseras ur olika aspekter och det informationsbehov som måste tillfredsställas med bokföringen som underlag kan sägas vara »tre-dimensionellt». Man får ett klassificeringsbehov liknande det som tillgodoses i M- och K-planerna. Kontoplanen för statlig verksamhet bör därför i likhet med dessa systematiseras i kontoklasser för kostnadsslag, kostnadsställen och kostnadsbärare. I varje klass uppläggs konton för den enskilda myndighetens behov. Dessa är i vissa fall obligatoriska men i allmänhet avgör myndigheterna vilka konton som skall finnas.

Inom industriell redovisning föreligger som tidigare omnämnts ett behov av att hålla affärsbokföring åtskild från kostnadsbokföring. Det kanske mest väsentliga skälet härtill är att värdering och urval av ingående poster sker på olika grunder. I fråga om den externa redovisningen uppställer lagstiftningen mycket bestämda krav på bl a tillgångarnas värdering i avsikt att skydda aktieägares och borgenärens intressen. För kostnadsberäkningar kan det emellertid finnas skäl att använda andra värden, som utgör helt internt kalkylmaterial för det enskilda företaget. Lagstiftningen berör ej heller denna del. Inom den offentliga sektorn (jfr K-planen) är motsvarande gräns onödig. All redovisning bör därför enligt utredningens förslag (kap 7) sammanföras i ett enda system såväl under året som i samband med bokslut.

Fördelning av kostnader

Kostnadsredovisning syftar bl a till att visa totalkostnaden för en verksamhet. Detta innebär att även komplementkostnader skall innefattas i bokföringen. Vidare skapas fördelningsproblem. Om vid en myndighet förekommer flera verksamhetsgrenar, vilket oftast är fallet, måste kostnaderna fördelas så att varje program så långt som möjligt påförs sin del. Detta gäller framför allt myndigheter med verksamhet av uppdragskaraktär, där självkostnaden skall ersättas av den som tagit myndigheternas tjänster i anspråk. Hur långt kostnadsfördelningen skall drivas blir alltså en öppen fråga. De olika myndigheternas behov skiftar starkt, varför en bedömning får ske från fall till fall. I vissa fall är det vid konteringen omöjligt att kunna fastställa vilket kostnadsställe eller vilken kostnadsbärare kostnader är hänförliga till. Det kan t ex gälla en serviceverkstad som betjänar andra avdelningar, d v s utgör ett hjälpkostnadsställe. Avdelningar eller andra organisatoriska enheter, som direkt deltar i produktionen av varor eller tjänster, kallas huvudkostnadsställen eller oftast enbart kostnadsställen. I de fall ansvarsområden och program sammanfaller eller med relativt små ingrepp kan anpassas till varandra behöver någon fördelning ej ske från kostnadsställen till kostnadsbärare. Erforderlig information kan erhållas genom att registrera kostnaderna statistiskt i en särskild kontoklass för (huvud-)kostnadsställen. Stegvis fördelning blir emellertid nödvändig för de kostnader som skall passera hjälpkostnadsställen.

Kontoplanen uppftar för den skull två kontoklasser för kostnadsställen: en (klass 3) för hjälpkostnadsställen innehållande tvåsidiga konton som ingår i det slutna bokföringssystemet samt en (klass 4) för statistisk redovisning av övriga kostnadsställen. I och med att bokföring och statistik ej blandas i samma klass underlättas avstämningsförfarandet. Planens indelning i kontoklasser behandlas längre fram i detta kapitel (s 215).

I övrigt torde redovisningens syfte säkerställas om kostnadsfördelning i princip inskränks till att gälla särkostnaderna.

Myndigheter med uppdragsverksamhet skall enligt ovan kunna redovisa självkostnaden för tillhandahållna varor och tjänster. I självkostnaden bör ingå den del av verkets samkostnader som faller på verksamheten ifråga. Taxesättningen bör således grundas på fördelade samkostnader. Mot självkostnaden bör i bokslutet på särskilt resultatkonto kunna ställas motsvarande intäkter varigenom kontroll erhålls på att taxan är rätt beräknad eller att graden subventionering hålls på förutsatt nivå.

Teknisk tillämpning

Otvivelaktigt kommer en redovisning av ovan antytt slag att inverka på myndigheternas organisation och arbetsbelastning vad beträffar bokföringsarbetet. Antalet konton stiger väsentligt liksom antalet poster då grundmaterialet måste konteras med hänsyn till kostnadsslag, kostnadsställe och kostnadsbärare. Ett materialinköp bokförs enligt nu gällande system enbart på särskilt konto för material antingen under omkostnadsanslaget eller särskilt materialanslag. I ett utvecklat system för kostnadsredovisning kan inköpet dels behöva

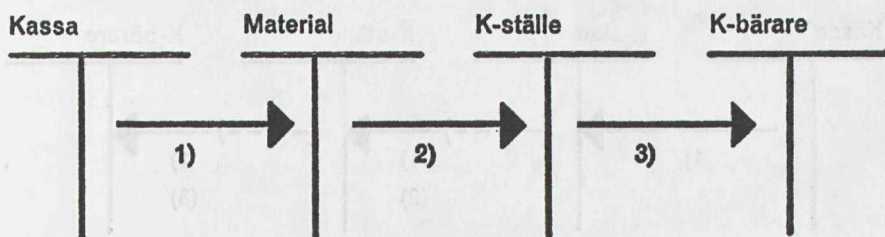


Fig. 8:4.

fördelas på olika materialslag, dels belasta flera kostnadsställen och dels vara avsett för olika program.

Enligt grundmeningen i kontoplaner av det slag det här måste bli fråga om, tänker man sig en etappvis bokföring enligt figur 8:4. Steg 1 skulle innebära inköpet, steg 2 förbrukning men även var denna sker och steg 3 markerar vad materialet används till, ändamålet.

Statistisk redovisning. Om inköp och förbrukning redovisas vid samma tid – dvs utan att särskild lagerbokföring förekommer – är steg 2 delvis en onödig bokföringsåtgärd och steg 1 kan i princip gå direkt på kontot för kostnadsställe. Kravet att ur bokföringen kunna utläsa hur mycket materiel som inköpts/förbrukats kvarstår dock. Ett liknande resonemang kan föras beträffande steg 3. Det är nödvändigt att veta vilka kostnader en avdelning drar för sin verksamhet men om dessa *direkt* även kan hänföras till någon verksamhetsgren inom myndigheten är det onödigt att först samla upp dem på kostnadsstället för att i ett senare moment fördela dem vidare till kostnadsbärare. Modern bokföringsteknik och nyttjandet av moderna tekniska hjälpmedel (datamaskiner) medger att i samma transaktion ställa flera debiteringar mot en kreditering eller omvänt.

Det är emellertid inte fråga om debiteringar i traditionell bokföringsteknisk mening. I en datamaskin styrs beloppen med hjälp av kontobeteckningarna så att belopp med samma kontonummer kan ackumuleras. Detta sker i princip i maskinens minne vars kapacitet genom användande av exempelvis magnetband kan utökas i praktiskt taget obegränsad omfattning.

Exempel: En kontering avseende en utgift kan ha följande utseende:

234.478.51. 100: –

Den första siffergruppen, 234, betecknar kostnadsslag, den andra, 478, kostnadsställe och siffrorna 51, avser kostnadsbärare. Hela kontobegreppet stansas tillsammans med beloppet in i hålkort eller hålremsa och matas in i en datamaskin. Enligt maskinens program utförs operationen att konteringens belopp adderas med övriga belopp som a) utgör kostnadsslag 234, b) är hänförliga till kostnadsställe 478 samt c) avser det program som betecknas 51.

Som motbokning till detta står en kreditering av kassakontot med 100: –. Den statliga redovisningsfunktionen bygger på avstämning enligt reglerna för dubbel bokföring. Denna princip bör beaktas även om kontoplanen tillämpas på ovan beskrivna sätt. Ett av leden kostnadsslag, kostnadsställe eller kostnadsbärare måste då ingå i det slutna systemet. Utredningen har valt att med

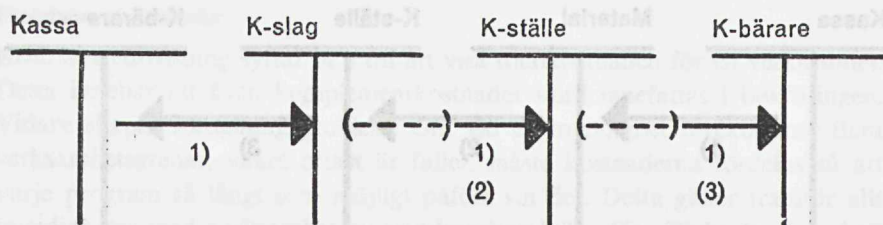


Fig. 8:5.

motiv som redovisas senare behandla klassen för kostnadsbärare som ett led i den egentliga bokföringen. Mot krediteringen av kassakontot står sålunda en debitering av kostnadsbärarkontot 51 med 100:– kr. Kostnadsslag och kostnadsställe registreras statistiskt. Statistisk redovisning innebär därmed att reglerna för dubbel bokföring ej tillämpas, vilket emellertid ej behöver medföra att de i statistiska kontoklasser noterade beloppen undandras möjlighet till avstämning. Totalsummorna för de i dessa klasser registrerade beloppen skall var för sig alltid vara lika med bokföringen på kostnadsbärarkonton.

Med denna teknik bortfaller i praktiken krediteringsmomenten i steg 2 och 3 varvid bilden kommer att se ut som i figur 8:5.

Bokföringsarbetet kan på detta sätt förenklas avsevärt. Dock måste en viktig förutsättning uppfyllas för att metoden skall vara genomförbar. Personal som åsätter konteringen måste före utbetalningen utöver kostnadsslaget ha full kännedom om både vilket ansvarsområde som skall belastas och vilket program som skall bära kostnaden.

Fullständig bokföring. Den fortsatta framställningen bygger i stort på att statistisk redovisning enligt ovan kan tillämpas vid de flesta myndigheter. Utredningen är dock medveten om att detta vid vissa myndigheter är omöjligt beroende på organisation och verksamhet. Som nämnts erfordras att konteringsmomentet innefattar notering av konto för såväl kostnadsslag och kostnadsställe som kostnadsbärare. En förutsättning för detta är att myndigheternas avdelningar, byråer o s v har ett organiskt samband med förekommande verksamhetsgrenar.

Kontoplanen kan emellertid även tillämpas med konsekvent användande av fullständig bokföring i klasserna för kostnadsställen. För att en kostnad slutligt skall belasta konto för kostnadsbärare måste bokföringen i detta fall ske i två steg på följande sätt:

Kredit	Debet
1. Kassa	Kostnadsställe (med samtidig statistisk redovisning per kostnadsslag)
2. Kostnadsställe	Kostnadsbärare

Självfallet uppdelas även konteringsmomentet i motsvarande etapper.

Steg 2 innebär att kostnadsställets kostnader fördelas ut på de verksamhetsgrenar som skall bära kostnaderna. I M-planen sker detta då färdiga produkter överlämnas från tillverkning till försäljning. Produkterna är prissatta var-

för på detta sätt fördelade kostnader lätt kan bestämmas beloppsmässigt (antal \times å-pris).

Man kan inte förutsätta att en enhet inom en myndighet alltid utför prestationer som på motsvarande sätt är definierbara och därmed möjliga att prissätta. Andra metoder får då tillgripas. Tidrapportering ger ett visst underlag för hur lönekostnaderna fördelar sig. Med denna fördelning som grund kan sedan övriga kostnader fördelas. Man kan även söka fastställa en schablon för hur ett ansvarsområdes kostnader är hänförliga till olika program och utföra en procentuell fördelning. Schablonen måste då med jämna mellanrum kontrolleras för att hållas aktuell.

Denna uppläggning förutsätter en tidsmässig skillnad mellan steg 1 och 2 härövan. Det kan ha den konsekvensen att ställningen på ett kostnadsbärarkonto är inaktuell beroende på att steg 2 ej kunnat bokföras. Effekten av detta kan minskas genom att det i interna instruktioner inom myndigheterna fastställs vissa dagar då dessa kostnadskonton skall regleras. Dessa dagar bör vara satta så att kontoställningen vid rapporttillfället hinner aktualiseras. Kontoställningen per ett visst datum avseende program måste dock alltid bedömas med hänsyn till på detta sätt uppkommande saldon på konton för kostnadsställen.

En annan följd är att fördelningen av kostnaderna på kostnadsslag endast kan fastställas för ansvarsområden och för myndigheten totalt. Debiteringar på kostnadsbärare har *alltid* kostnadsställe som motkonto.

Ur avstämningsynpunkt måste krävas en konsekvent tillämpning i detta avseende. Man kan inte blanda statistik och bokföring i samma klass.

Kontoplanen har därför utformats med två klasser för kostnadsställen varav den ena skall avse sk hjälpkostnadsställen (klass 3) och den andra huvudkostnadsställen (klass 4). I klass 3 förutsätts fullständig bokföring medan i klass 4 sker statistisk registrering av det ansvarsområde som berörs. Denna registrering måste även ske av fördelade kostnader från hjälpkostnadsställen.

Med hänsyn till de arbetstekniska konsekvenser en fullständig bokföring medför, vill utredningen förorda att statistisk redovisning tillämpas

- alltid beträffande kostnadsslag
- så långt som möjligt beträffande ansvarsområden.

Som framgår av det nyss sagda ger emellertid kontoplanen valfrihet i sistnämnda avseende.

Anslag för myndigheternas löpande verksamhet

Bokföringens uppläggning hos den enskilda myndigheten är delvis beroende av faktorer som myndigheten ej själv kan påverka. Bl a är sättet för medelstildelning avgörande för hur bokföringen skall inrättas för att ge underlag för anslagskontroll.

Tidigare har påtalats bokföringens uppgift att i ett integrerat system för budgetering och redovisning lämna planerings- och kontrolldata. Utredningen diskuterar i kapitel 11 programbudgetsystemets konsekvenser vad beträffar anslagsgivning. Därvid har två alternativa anslagsformer urskilts, nämligen:

I. Ändamålsanslag, täckande samtliga driftkostnader (även komplementkostnader).

II. Ändamålsanslag, täckande driftutgifterna. (Komplementkostnaderna ingår i kostnadsredovisningen men ej i anslagen.)

Kontoplanen har utformats så att bokföringen skall kunna tjäna som underlag för anslagsavräkning oberoende av i vilken form medel tilldelas myndigheterna. Detta gäller även om nuvarande system med avlönings- och omkostnadsanslag bibehålls vid vissa myndigheter som inte infört kostnadsredovisning. Kontoplanen behöver då endast utnyttjas i vissa delar (jfr s 213).

Alternativ I. Utredningen har förutsatt att Kungl. Maj:ts och riksdagens ställningstagande till en myndighets medelsäskanden huvudsakligen skall grundas på i petitan intagna program och kostnaderna för dessa. Den ram för verksamheten som fastställs av statsmakterna omfattar alltså totalkostnaderna för de olika programmen, d v s inklusive komplementkostnader, och förutsätter att anslag anvisas för att täcka även dessa.

Gällande redovisningssystem är som nämnts direkt knutet till anslagssystemet. Detta kan illustreras av nedanstående sammanställning (tabell 8: 3) avseende bokföringen mot ett omkostnadsanslag.

I ett anslags- och redovisningssystem med driftkostnadsanslag enligt alt I blir sammanställningen mera omfattande. Dels måste kostnadslagsredovisningen kompletteras med komplementkostnader och dels skall fördelning ske på de olika programmen och ansvarsområdena.

Programredovisningen har i kontoplanen erhållit en särskild kontoklass. Kontona i denna klass avslutas i samband med bokslut så att uppgifter för riksbokslutet direkt kan hämtas ur myndigheternas huvudböcker. Även under löpande år avses de uppgifter om anslagsbelastning som erfordras för såväl externa som interna rapporter hämtas från dessa konton.

Tabell 8:3. Bokföring mot omkostnadsanslag enligt nu gällande regler.

Benämning (utgiftsslag)	Bokf. nettoutgift	Anslag	Differens
S:a avlöningar	**844 000	850 000	+6 000
<i>Omkostnader</i>			
Ers åt verksläkare	8 300		
Sjukhusvård	400		
Medicin	5 700		
Sjukvård i övrigt	1 900		
S:a sjukvård m m	* 16 300		
Reseersättningar	20 500		
S:a reseersättningar	* 20 500		
Expenser	66 700		
S:a expenser	* 66 700		
S:a omkostnader	**103 500	100 000	—3 500
S:a utgifter	947 500	950 000	+2 500

Tabell 8:4. Kostnadsbokföring enligt förslaget — kostnadsslag fördelade per program

Kontoklass 2 — kostnadsslag		Kontoklass 5 — program			S:a bokf. belopp
Konto	Benämning	A	B	C	
200	Löner.....	380 350	252 900	210 750	844 000
201	Övriga pers kostnader	7 000	5 450	3 850	16 300
20	S:a pers kostnader....	* 387 350	* 258 350	* 214 600	* 860 300
232	Kontorsmateriel.....	28 400	11 350	6 950	46 700
23	S:a materiel, diverse..	* 28 400	* 11 350	* 6 950	* 46 700
240	Telefon, porto m m ..	13 250	4 000	2 750	20 000
241	Reseersättningar.....	14 750	3 250	2 500	20 500
24	S:a adm kostnader...*	* 28 000	* 7 250	* 5 250	* 40 500
255	Lokalhyror.....	37 800	21 400	20 000	79 200
25	S:a främ tjänster.....*	* 37 800	* 21 400	* 20 000	* 79 200
290	Pensioner m m	98 550	65 700	54 750	219 000
291	Avskrivningar.....	20 800	10 000	10 000	40 800
29	S:a kompl kostnader..*	* 119 350	* 75 700	* 64 750	* 259 800
	S:a kostnader	**600 900	**374 050	**311 550	**1 286 500
	Anslag.....	598 000	375 000	313 000	
	Differens.....	—2 900	+950	+1 450	

Utredningen räknar vidare med att riksrevisionsverket (RRV) alltför önskar få löpande rapporter om myndigheternas kassamedelsförbrukning under budgetåret genom kassarapporter (motsv). Förutsätter man att komplementkostnaderna redovisas i den dubbla bokföringen hos myndigheterna, påverkas inte kassaställningen (statsverkets checkräkning) av detta. Totalkostnaderna för en myndighets löpande verksamhet kommer emellertid att överstiga netto-uttagen på checkräkningen för motsvarande ändamål med belopp som inklusive omföringar svarar mot komplementkostnaderna.

Eftersom anslagen i alt I beräknats med hänsyn till dessa kostnader, kommer belastningen på anslagen vidare att temporärt snedvridas, om komplementkostnaderna inte bokförs löpande under budgetåret. Av dessa torde det vara praktiskt att bokföra pensionskostnader m m med samma periodicitet som direkta löner. Man kan förutsätta att i samband med uträkandet av löner framställs konterat underlag för bokföring av dessa. Då pensionskostnaderna uttrycks som ett procentuellt pålägg på bruttolönerna, är det dels lätt att fastställa detta beloppsmässigt och dels att framställa bokföringsunderlag, då pålägget skall belasta samma konton som de fördelade lönerna. Denna operation utförs med fördel i en ADB-mässig rutin. Om lönerna regelmässigt under året belastar samma konton och dessa till antalet är få, kan självfallet andra metoder vara att föredra. Skall lönerna däremot fördelas på ett stort antal konton, t ex på olika utredningsprojekt enligt tidredovisning, kan detta vara den enda möjliga lösningen utan alltför stor arbetsinsats.

Övriga komplementkostnader — d v s avskrivnings- och räntekostnader —

kan i och för sig av tekniska skäl bokföras när som helst under året. Avskrivningskostnaderna skiljer sig även från pensionskostnaderna därigenom att de i allmänhet exakt kan beräknas för redovisningsperioden liksom att fördelningen av dem på ansvarsområden och program kan förutses tämligen noga. Man torde också kunna förutsätta en jämn periodisering, d v s att kostnaderna fördelar sig med lika stora delar på var och en av årets månader. I regel torde det dock bli fråga om så små belopp, att anslagsbelastningen inte nämnvärt påverkas av den löpande bokföringen av avskrivningskostnaderna. Detta gäller f ö i ännu högre grad om räntekostnaderna. Dessa båda slag av komplementkostnader torde därför ej behöva bokföras oftare än en à två gånger under året.

Det förutsätts att för den löpande riksbokföringen inte erfordras några rapporter över kostnadslag och kostnadsställen (ansvarsområden). Redovisningen måste dock självfallet organiseras så att uppgifter härom kan ingå i myndighetens interna rapporter och för sammanställningar i petita, huvudbok och verksamhetsberättelse.

Alternativ II beträffande anslagssystemets utformning förutsätter liksom alternativ I ändamålsinriktade anslag. Den principiella skillnaden ligger i att anslagen i detta fall endast avser de kassamässiga utgifter en myndighet beräknas ha för sin verksamhet. Totalkostnaderna för programmen redovisas i staten för anslagen. Komplementkostnaderna – skillnaden mellan kostnader och utgifter – tas i dessa stater upp som »uppbörd» under anslagen, d v s som minusposter till kostnaderna, varvid medelsbehovet framkommer som netto.

En myndighet skall alltså med bokföringen som underlag jämföra dels *kostnaderna* för de olika programmen mot i dessa stater upptagna poster och dels de sammanlagda *utgifterna* mot tilldelade anslag. I förstnämnda avseendet föreligger ingen principiell skillnad gentemot alternativ I varför detta krav lätt kan tillgodoses.

Vid de flesta myndigheter kan även det andra delkravet tillfredsställas, eftersom komplementkostnaderna i regel lätt kan avgränsas även då de utfördelats på verksamhetsgrenar. I vissa fall kan dock utgifterna endast med svårighet fastställas per program. Det gäller då flera program förekommer inom samma myndighet och då det samtidigt blivit nödvändigt att tillgripa redovisning över

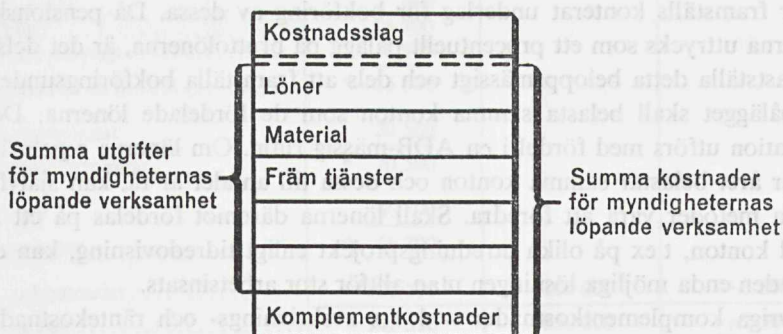


Fig. 8:6.

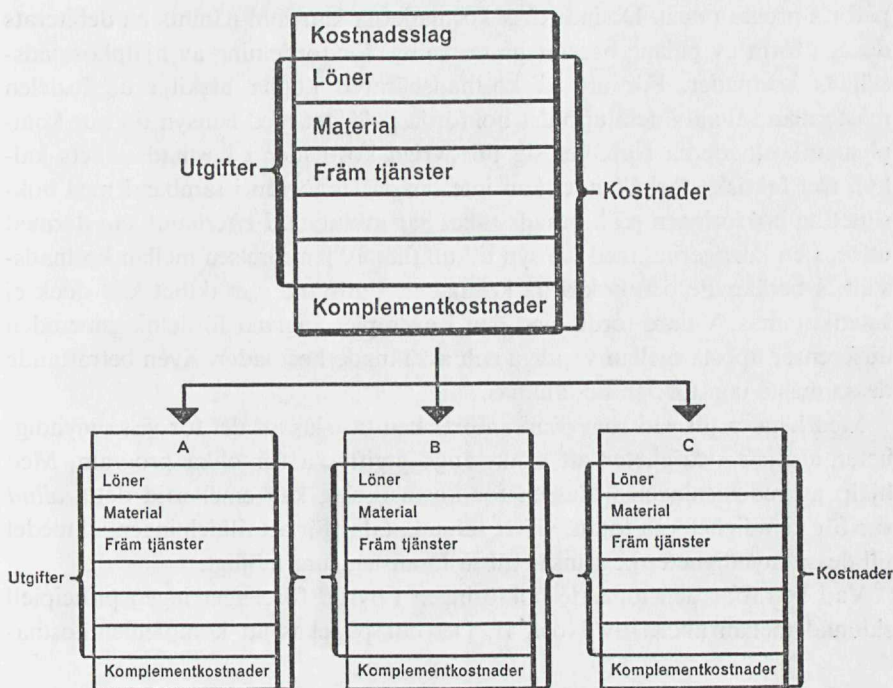


Fig. 8: 7.

hjälpkostnadsställen (eller när statistisk redovisning på ansvarsområden ej är genomförbar). De olika situationer som här nämnts åskådliggörs i det följande.

Figur 8: 6 representerar en myndighets totalkostnad sådan den ter sig fördelad på kostnadsslag. Genom att kostnadskontona är systematiserade i kontogrupper kan komplementkostnaderna lätt fastställas och avgränsas i bokföringen.

Kostnadernas fördelning på program (A, B, C) kan illustreras av figur 8: 7. Staplarna A, B och C framställs genom bearbetning av motkonton (kostnadsslag) till kostnadsbärare, som här representerar myndighetens program. Som synes kan fortfarande komplementkostnaderna avgränsas och utgifterna för varje program därmed fastställas. I detta fall förutsätts inga hjälpkostnadsställen förekomma och redovisningen beträffande ansvarsområden vara statistisk.

Inför ett hjälpkostnadsställe i bilden kompliceras situationen avsevärt. Fördelningen av kostnadsställets kostnader bör ske med hjälp av förkalkylerade avräkningspriser, pålägg e d. I kalkylen måste då hänsyn tas till alla kostnader, d v s även komplementkostnader. I bokföringen krediteras kostnadsstället och debitering sker på konton för kostnadsbärare eller eventuellt andra kostnadsställen. Den då uppkomna situationen illustreras med figur 8: 8. De fyllda rutorna utgör komplementkostnader.

Problemet uppkommer då utgiftsdelen av de kostnader som bokförts på programmen A, B och C skall avgränsas för att jämföras med motsvarande anslag om sådana anvisats för varje program. Som framgår av figuren sker denna avgränsning utan svårigheter beträffande de kostnader som direkt har

påförts programmen. De indirekta kostnaderna kan som nämnts ha debiterats dessa i form av pålägg baserat på en kalkyl för fördelning av hjälpkostnadsställets kostnader. För att på kostnadsbäraren kunna urskilja utgiftsdelen måste man sålunda dela upp det bokförda pålägget med hänsyn till hur komplementkostnaderna förhåller sig till övriga kostnader i kostnadsställets kalkyl. Det faktiska förhållandet kan inte fastställas förrän i samband med bokslutet då bokföringen på kostnadsstället har avslutats. I efterhand kan därmed utföras en korrigering med hänsyn till utfallet av jämförelsen mellan kostnadsställets beräknade och bokförda kostnader. Fullständig exakthet kan dock ej åstadkommas. Vidare torde med den i exemplet angivna fördelningsmetoden differenser uppstå mellan verkliga och avräknade kostnader. Även beträffande dessa måste utgiftsdelen bestämmas.

Med hänsyn till vad som ovan anförts kan fastslås att det för vissa myndigheter innebär svårigheter att exakt ange utgifterna för olika program. Med hjälp av redovisningen i klassen för kostnadsslag kan emellertid detta *alltid* ske för myndigheterna totalt, vilket sålunda talar för att tilldelningen av medel till dessa myndigheter begränsas till så få anslag som möjligt.

Vad beträffar den löpande bokföringen i övrigt föreligger ingen principiell skillnad mellan alternativ I och II. Det bör påpekas att komplementkostna-

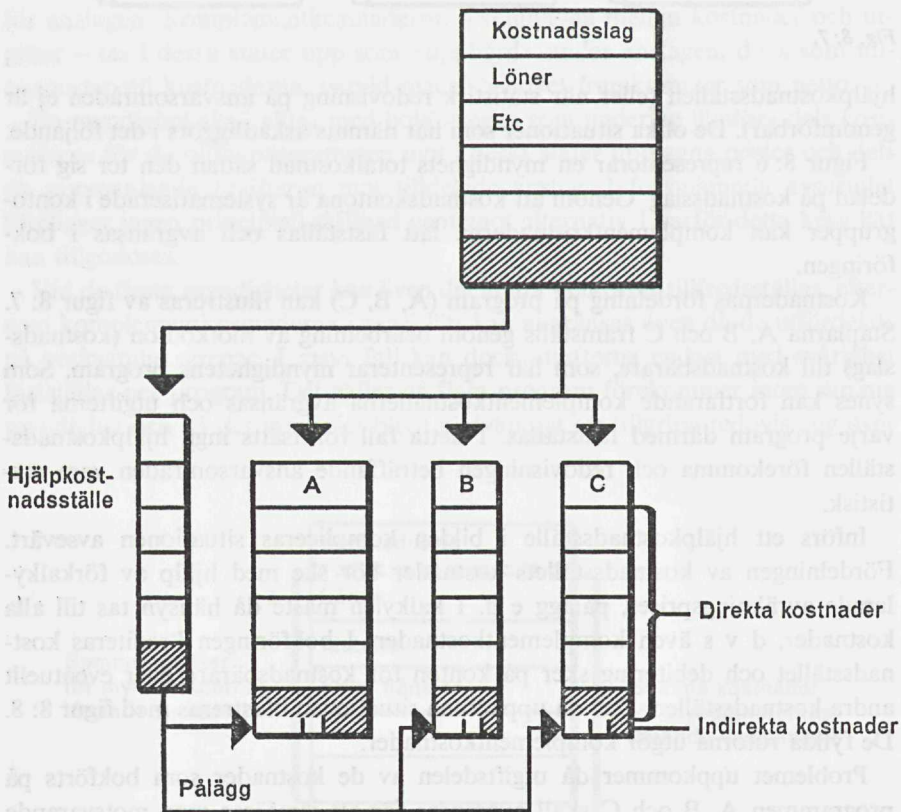


Fig. 8:8.

derna i alternativ II enligt utredningens mening bör bokföras med samma periodicitet som i alternativ I. Det tekniska förfarandet bör också kunna ske på samma sätt som nyss angavs för detta alternativ med kostnadsanslag.

Bokföringen vid nuvarande anslagssystem. Det nuvarande anslagssystemet (med särskilda stater för avlöningar och omkostnader) kommer att tillämpas en tid under vilken övergång till något av alternativen I eller II successivt sker. En omedelbar övergång till den tidigare presenterade indelningen i kostnads- slag torde emellertid vara nödvändig för att kunna göra upp statistik över statsutgifterna och ge möjlighet till jämförelser myndigheterna emellan.

Bokföringen bör dock läggas upp enligt förslaget till kontoplan i de delar den behöver tillämpas, nämligen enligt klassen för redovisning på konton för utgifts-/kostnads slag. Vad som därutöver i planen disponerats för den löpande verksamheten kommer inte till användning. Det torde vara praktiskt att beteckna förekommande konton enligt planen, d v s enligt decimalsystemet, och med angivande av kontoklass i kontots första siffra.

Även om en myndighet med hänsyn till anslagsavräkning ej behöver föra sin redovisning längre än till konton för kostnads slag, kan den för andra ändamål tillämpa planen i sin helhet eller i de delar som man har behov av.

Särskilda anslag

Vissa myndigheter har att ombesörja utbetalningar som ej är hänförliga till den egna verksamheten. För detta anvisas i regel särskilda anslag. De kan avse bidrag av olika slag liksom också förmedling av medel till underförvaltningarnas verksamhet. I detta sammanhang behöver endast påpekas att denna verksamhet bokförs så att den hålls åtskild från driften i övrigt. Samma förhållande gäller sådana anslag på driftbudgeten som avser anskaffning av tillgångar med lång varaktighet och till betydande belopp. I detta fall belastas den löpande verksamheten med kalkylmässig ränta och avskrivning på tillgångarna ifråga.

S-planens uppbyggnad och indelning

Av vad som i det föregående anförts beträffande bokföringens innehåll torde framgå vikten av att redovisningen uppläggs enligt en systematisk plan. Det är nödvändigt att den verksamhet en myndighet har att ombesörja systematiseras så att dess olika delar kan hållas åtskilda från varandra. För att kunna följa upp den interna budgeten måste för varje kostnadsställe dess anspråktagande av resurser kunna utläsas. Bokföringen innehåller analysmaterial. Genom att bearbeta de data som i kontoplanen systematiseras på konton av olika slag erhålls detta material. Systematiseringen medger även att materialet direkt kan användas både för budgeten och för anslagsavräkning.

Kontoplanen kan lättast åskådliggöras genom en tablå enligt vilken planens indelning och systematiska uppbyggnad i huvuddrag framgår samt en beskrivning innehållande principer för redovisning enligt planen. Enligt vad som framgår av den inledningsvis redovisade definitionen skall även finnas en kontoförteckning för att göra bilden fullständig. Att centralt utarbeta en detal-

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Aktiva och passiva	Utgifts-/kostnadslag	Hjälpkostnadsställen	Kostnadsställen	Kostnadsbärare	(Reservutrymme)	Neutrala utgifter	Inkomster	Resultatanalys och bokslut
Debet/Kredit	Statistik	Debet/Kredit	Statistik	Debet		Debet	Kredit	Debet/Kredit
10 Finanskonton	20 Personal-kostnader							90
11 Tillgångar, fordringar	21 Inventarier							91
12 Tillgångar, förärd m m	22 Materiel för anläggning o underhåll							92 Utjämningskonto av klass 3
13 Skulder	23 Materiel, diverse							93
14 Skulder	24 Adm kostn (tjänster)							94 Resultat, affärsmässig verksamhet
15 Kapitalfonder	25 Andra främmande tjänster							95 Uppsamplingskonto för löpande verksamhet (program)
16 Övriga fonder	26 Bidrag							96 Avgränsning, kostnadsbokföring
17 Diversemedel								97 Driftbudgetens avräkning
18 Diversemedel								98 Balanskonto
19 Kompletteringskostnader	29 Kompletteringskostnader							99 Kapitalkonto

jerad förteckning är inte möjligt beroende på att myndigheternas verksamhet i hög grad varierar. I viss mån kan bokföringsexemplet i bilaga 5 tjäna som ledning vid utformandet av kontoplaner för de enskilda myndigheterna.

Kontoplanen framställs schematisk på s 214 varvid framgår att planen i princip är uppbyggd enligt decimalsystemet och indelad i kontoklasser och kontogrupper. Indelningen avviker från M- och K-planerna så tillvida att endast nio klasser används.

Denna komprimering är möjlig tack vare statistisk redovisning av enkla kostnadsslag i en klass. Det härvid frigjorda utrymmet utnyttjas för aktiv- och passivkonton, vilka därmed placerats i klass 1. I och med detta kan användandet av konton med »0» som första siffra undvikas, vilket är till fördel då bokföringsmaskiner med kontokort som outputmedia oftast ej kan skriva ut »0» i denna position.

Klasserna blir då följande:

1. Aktiva och passiva
2. Utgifts-/kostnadsslag
3. Hjälpkostnadsställen
4. Kostnadsställen
5. Kostnadsbärare
6. Reserv
7. Neutrala utgifter samt utgifter för anskaffning av varaktiga tillgångar
8. Inkomster
9. Bokslut

Av dessa ingår sex (1, 3, 5, 7, 8, 9) i ett slutet kontosystem och två (2 och 4) innehåller konton för statistisk redovisning.

Kontoklass 6 utgör reservutrymme. Utredningen har inte velat låsa användningen av denna klass till ett bestämt syfte utan enskilda myndigheter kan disponera klassen efter egna behov. Ett otillräckligt utrymme i någon klass kan t ex utökas.

Tidigare har omnämnts behovet av att kunna avgränsa olika verksamheter inom en myndighet från varandra. Planen kan därmed indelas efter annan grund, nämligen

- myndighetens löpande verksamhet, (drift): Klasserna 2, 3, 4, 5, (6) samt del av klass 8.
- övrig verksamhet: Klass 7 och del av klass 8.
- aktiva och passiva samt bokslutskonton: Klasserna 1 och 9.

Myndighetens löpande verksamhet

Kostnadsredovisningen omfattar myndighetens egen löpande verksamhet, vilken i bokföringen representeras av kostnadsbärarkonton som svarar mot program. Den information, som krävs utöver redovisning per program är att erhålla kostnaderna uppdelade efter art och ansvarsområde. Stegvis fördelning av kostnader med debitering och kreditering av konton för kostnadsslag, kostnadsställe och kostnadsbärare synes som regel ej vara nödvändig vilket tidigare diskuterats.

Registrering av samtliga begrepp kan ske i ett moment men för att erhålla avstämning enligt reglerna för dubbel bokföring måste ett av dessa utgöra motkonto till transaktionerna på likvidkontot och övriga betraktas som statistik.

Vid ändamålsinriktade anslag är redovisningen på program det primära både vad avser budget och anslag. För den skull ingår klass 5 i det slutna kontosystemet. Noteringarna på kontona i denna klass skall således avspegla belastningen på myndighetens driftanslag enligt dessa alternativ. Skall avräkning ske mot löne- och omkostnadsanslag ingår självfallet klass 2 i det slutna systemet, då denna klass ensam representerar den redovisning som avser utgifter för myndighetens löpande verksamhet.

Klass 2 innehåller konton för enkla kostnadsslag. Indelningen av klassen har utförligt behandlats i kapitel 7 varför här enbart redovisas de huvudgrupper av konton som föreslås (första siffran avser kontoklass):

- 20 Personalkostnader
- 21 Inventarier m m
- 22 Materiel för anläggning och underhåll
- 23 Materiel, diverse
- 24 Administrativa kostnader (tjänster)
- 25 Andra främmande tjänster
- 26 Bidrag m m
- 27 (Reservutrymme)
- 28 (Reservutrymme)
- 29 Komplementkostnader

Komplementkostnader intar en särställning som kostnadsslag i och med att de ej representeras av motsvarande utbetalningar. Den bokföringsmässiga behandlingen av dessa tas senare upp som särskilt redovisningsproblem.

Summan av de transaktioner som redovisas i klass 2 representerar totalkostnaden för myndighetens löpande verksamhet och kan avstämmas mot summa kostnader som bokförts i klass 5, i förekommande fall kompletterad med saldo i klass 3 (hjälpkostnadsställen).

Klass 3, hjälpkostnadsställen. Då behov föreligger av en mera fullständig självkostnadsberäkning bör kostnaderna för serviceenheter, som betjänar andra kostnadsställen och därigenom medverkar i produktionen av varor och tjänster, fördelas ut på dessa. Denna fördelning kan knappast ske i samma moment som kostnaden uppstår. Kostnaderna samlas då upp under redovisningsperioden på kostnadsstället och fördelas därifrån vidare. Ett villkor för att denna typ av fördelning över huvudtaget skall ske, är att vettiga fördelningsgrunder kan uppställas. Schabloniserad fördelning blir oftast ett självändamål, varför dessa kostnader i så fall hellre bör redovisas som samkostnader för myndigheten (eller del därav) i klass 4.

Som fördelningsgrunder för hjälpkostnadsställen kan användas pålägg, à-priser eller liknande. Med sådana fördelningsprinciper torde regelmässigt differenser uppstå. Dessa överförs till särskilda bokslutskonton, som i sin tur avslutas mot ett uppsamlingskonto för myndighetens löpande verksamhet.

Differensens storlek bör liksom i M-planen beaktas, då de kan utgöra signaler till att korrigerings i ett eller annat avseende måste vidtas.

Det bör också påpekas att även denna typ av kostnadsställen måste uppfylla kravet på att vara ansvarsmässigt avgränsade enheter.

Klass 4 innehåller konton för redovisning av särkostnader på ansvarsområden och i vissa fall för samkostnader (se ovan).

Dessa kostnadsställen svarar alltså i princip mot myndigheternas organisatoriska enheter, avdelningar, byråer etc. Som ett led i programbudgetsystemet erfordras redovisning av kostnader på dessa enheter för att erhålla planerings- och kontrolldata för intern budgetering. Då budgeteringen på denna nivå förutsätts ske med angivande av kostnadsslag, måste bokföringen läggas upp så att underlag kan framställas för budgetkontroll. Sådant erhålls genom s k korsvis bearbetning av motkontobegrepp till respektive kostnadsställe. I detta fall måste kontona i klass 2 betraktas som motkonton (jfr K-planen) i förhållande till kostnadsställena. Detta förutsätter att konteringen innehåller beteckningen för såväl kostnadsslag som kostnadsställe. För varje kostnadsställe sorteras därefter posterna med hänsyn till kostnadsslag, såsom i följande exempel:

Kostnadsställe 4321	20 pers kostnader	xx
	23 material	xx
	24 adm kostnader	xx
	29 komplementkostn	xx
		xxx

Har kostnadsstället mottagit tjänster från hjälpkostnadsställe blir tabellen:

Kostnadsställe 4321	20 pers kostnader	xx
	23 material	xx
	24 adm kostnader	xx
	29 komplementkostn	xx
	31 fördelade kostn	xx
		xxx

Denna typ av bearbetning utföres lätt i datamaskin.

I många myndigheter torde ansvarsområden och program sammanfalla. Det finns då ingen anledning att samla kostnaderna för vidare fördelning utan detta kan ske omedelbart då kostnaden uppstår. I och med att konteringen kan göras fullständig beträffande samtliga fördelningsgrunder – kostnadsslag, kostnadsställe och kostnadsbärare – torde även registreringen av kontot för kostnadsstället kunna ske statistiskt i likhet med vad som sker för kostnadsslag. Klass 4 blir därmed en ren statistikklass (jämför klass 3, hjälpkostnadsställena som är en bokföringsklass och s 205 om statistisk redovisning).

Klass 5, kostnadsbärare. Den indelning i program som förutsatts vara ett led i programbudgeten skall återspeglas i den kostnadsredovisning som sker genom bokföring i denna klass. Konton uppläggs för varje program. I industriell redovisning betecknas vanligen den produkt som är föremål för tillverkning som kostnadsbärare. I statlig – liksom för f ö i kommunal – verksamhet är denna definition som regel inte tillämplig utan även verksamhets-

grenar och funktioner får inrymmas under begreppet. Programindelningen har inom många myndigheter ett starkt samband med myndigheternas organisatoriska uppbyggnad. Detta kan innebära att kostnaderna ej behöver fördelas längre än till konton för direkta kostnadsställen. Om detta är fallet läggs kontona för kostnadsställen i klass 5. Ändamålsinriktningen måste dock på något sätt klargöras.

Att generellt kunna föreslå en indelning av klassen i kontogrupper m m torde vara ogörligt utan detta måste lämnas öppet för att tillgodose de behov som ställs för den enskilda myndigheten. Kontogrupperingen måste dock självfallet ansluta till anslaget (anslagen).

Vid analys av en kostnadsbärare är bokföringen på likvidkonto (klass 1) ointressant som information. Det är de uppgifter som kan utvinnas ur klasserna 2, 3 och 4 som är av relevans i detta avseende och bör ses som motkontobegrepp till debiteringar i klass 5. I en mekaniserad rutin med korsvis bearbetning av motstående begrepp erhålls fullständigt analysmaterial.

Parallellt med indelningen i klass 5 skall *klass 8* innehålla inkomstkonton avseende inkomster för den egna verksamheten. I bokslutet skall intäkter och kostnader för en verksamhet kunna ställas mot varandra. Ur kontobilden måste därutöver framgå huruvida inkomster är att hänföra till »suppbörd under anslag» eller bruttoredovisas mot inkomstitel på riksstaten. I första fallet skall de minska belastningen på driftanslaget. Detta betyder att särskild justering måste ske såväl i den löpande riksbookföringen som i bokslut av de totalbelopp som redovisats som anslagsbelastning i klass 5.

Övrig verksamhet

Neutrala utgifter, d v s utbetalningar som myndigheter har att verkställa enligt anslag på driftbudgeten men som ej berör den egna verksamheten, bokförs på konton i *kontoklass 7*. Bidrag och förmedling av anslagsmedel till underförvaltningar är exempel på denna typ av verksamhet. Vidare skall i denna klass bokföras utgifter för anskaffning av varaktiga tillgångar att avräknas mot anslag på driftbudgeten.

Bokföringen i denna klass berör ej kostnadslagsredovisningen i klass 2. Utgiftsartens karaktär framgår av anslaget. Viss systematisering av innehållet i denna klass är nödvändig med tanke på uppgiftslämnande till offentlig statistik.

Då neutrala inkomster förekommer bokförs de på konton i *klass 8* varvid bör beaktas att dessa hålls åtskilda från inkomster som är hänförliga till myndigheternas löpande verksamhet. Detta kan ske genom att en eller flera kontogrupper avdelas för detta ändamål.

Aktiva och passiva samt bokslutskonton

Klass 1. Indelningen av klassen framgår av avsnitt 1 i bilaga 5 varför här endast anges de huvudgrupper av konton (första siffran anger kontoklass) som kan bli aktuella. Finans- och tillgångskonton placeras i grupperna 10–12 i sjunkande likviditetsordning och skuldkonton i grupperna 13 och 14. För

fondredovisning disponeras grupperna 15 och 16 så att statsregleringsfondens avräkning med kapitalfonder regleras på konton i grupp 15 medan övriga fonder (donationsfonder) redovisas i grupp 16. Beträffande kapitalfondsredovisning hänvisas till särskilt avsnitt i detta kapitel (s 223). Grupperna 17 och 18 utnyttjas för bokföring av s k diversemedel.

I särskild kontogrupp (19) uppläggs avräkningskonto för komplementkostnader. Det torde vara tillräckligt med ett konto för detta ändamål, då uppdelning på kostnadslag sker genom att dessa kostnader även registreras i klass 2. Det ena ledet i den löpande bokföringen av komplementkostnader utgörs sålunda alltid av en kreditering av avräkningskontot. Det andra ledet blir antingen debitering av konton i klass 5 med statistisk redovisning i klass 2 (29) och klass 4 eller debitering av konton i klass 3 med statistisk redovisning i klass 2. Det bör här också understrykas att konto 19 skall utjämnas i samband med bokslutet. Komplementkostnaderna skall alltid avse redovisningsperioden (budgetåret) och således aldrig balanseras.

Klass 9 innehåller liksom i M- och K-planerna konton för att i etapper avsluta myndighetens räkenskaper så att de informationskrav som ställs i olika avseenden kan tillgodoses. Bokslutsförfarandet behandlas som särskilt avsnitt nedan varvid även anges de konton som kan erfordras.

Utrymmet i klass 9 är stort varför konton oftast kan betecknas med endast två siffror, d v s vad som i andra klasser betecknar huvudgrupp av konton.

De konton som ingår i denna klass kommer i viss omfattning att motsvara de generalkonton som i nuläget utgör underlag för riksbokslutet. För att underlätta upprättandet av detta är det av betydelse att de konton som används får en enhetlig och generell tillämpning.

Grupperna 90 och 91 utnyttjas för kapitalfondsredovisningen varför de inte behandlas i detta sammanhang.

Bokslut

Enligt gällande regler för upprättande av bokslut läggs huvudvikten vid att redovisa utgifter och inkomster mot anslag och inkomstitlar i enlighet med riksstaten. I primärräkenskaperna bokförda belopp sammanfattas på s k generalkonton i huvudboken. Dessa konton är obligatoriska för myndighet med redovisningsskyldighet gentemot RRV. De viktigaste kontona är:

1. Uttag från statsverkets checkräkning
2. Insättningar på statsverkets checkräkning
3. Likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter
4. Inkomster
5. Utgifter
6. Ingående balans
7. Utgående balans
8. Kapitalkonto

Generalkontona utgör sedan stommen i riksbokslutet. Budgetredovisningen upprättas med kontona Inkomster och Utgifter som grund, då dessa upptar de

summor som under budgetåret redovisats under de inkomstitlar och anslag som myndigheten disponerat.

I ett system med kostnadsredovisning och programbudgetering blir bokslutet något mera omfattande. I detta fall finns ett intresse av att få en redovisning av det ekonomiska resultatet av verksamheten inom olika program. Detta sker i första hand genom att ställa redovisade kostnader och prestationer mot motsvarande budgetsiffror. Finns faktiska intäkter bokförda – vilket i praktiken huvudsakligen kommer att gälla myndigheter med uppdragsverksamhet – bör dessa på ett resultatkonto ställas mot kostnaderna för samma verksamhet. Detta konto skulle närmast motsvara vinst- och förlustkontot i privatekonomisk redovisning och ge motsvarande möjlighet till resultatanalys.

För avräkning mot anslag uppsamlas myndighetens kostnader och intäkter (utgifter och inkomster) på särskilda avräkningskonton som därmed kommer att fylla samma funktion som de nyss angivna generalkontona Inkomsters och Utgifters konton.

Gången av bokslutsarbetet skulle därmed bli följande. Transaktionerna illustreras av exempel i bilaga 5.

1. *Utjämnning av differenser.* De differenser som åsyftas kan uppstå i klass 3 (i vissa fall dessutom i klass 4 om fullständig bokföring även tillämpas på huvudkostnadsställen). Differenserna uppsamlas genom att konton i klass 3 bruttosalderas mot konto 92 »Utjämnning av klass 3» vilket i sin tur avslutas mot 95 »Uppsamlingskonto för löpande verksamhet». Sistnämnda transaktion bör utgöra en nettosaldering varvid differensernas storlek framgår. Liksom vid industriell redovisning bör dessa bli föremål för analys med avsikt att utröna orsakerna. Självfallet måste mindre differenser alltid tolereras.

I denna kontogrupp kan vid behov flera utjämningskonton uppläggas, t ex för varje grupp kostnadsställen.

2. *Från klass 5 och 8 till klass 9.* I klass 5 och 8 redovisade kostnader och intäkter överförs till klass 9 enligt följande.

a) I verksamhet där kostnader och intäkter har ett direkt samband förs de på ett resultatkonto. Affärsmässig verksamhet avslutas sålunda mot konton som är jämförbara med företagets vinst- och förlustkonton. Konton för detta ändamål uppläggs i grupp 94. De intäkter det här är fråga om bör redovisas som uppbörd under anslag varför resultatkontona nettosalderas mot tidigare nämnda uppsamlingskonto. Saldot kommer därigenom att representera rörelsens över- eller underskott (vinst eller förlust).

b) Kostnader och intäkter för övrig löpande verksamhet förs direkt till konto 95, »Uppsamlingskonto för löpande verksamhet» där de grupperas i enlighet med fastställda program.

Konto 95 upptar nu dels eventuella differenser från klass 3 (och klass 4) dels över- eller underskott på affärsmässig verksamhet och dels kostnader och intäkter för övrig löpande verksamhet.

3. *Avräkning mot budget.* Ur bokslutet skall kunna utläsas de uppgifter som erfordras för avräkning mot de anslag som tilldelats myndigheten.

a) Alternativ I, kostnadsanslag, förutsätter avräkning mot dels en kostnadsbudget och dels en utgiftsbudget. I förstnämnda avseende kan uppsamlingskontot direkt tjäna detta ändamål enligt p 2 ovan. För att tillgodose nästa avräkningsmoment måste en avgränsning ske gentemot kostnadsbokföringen så att motsvarande utgifter kan bestämmas. Detta kan ske genom att uppsamlingskontots debetsida (kostnader) avslutas mot ett konto som betecknas 96 »Avgränsningskonto för kostnadsbokföring». Till detta förs nu även saldot på konto 19 vilket utgör avräknade komplementkostnader. Saldot på avgränsningskontot representerar utgiftsdelen avseende myndighetens löpande verksamhet och överförs till konto för avräkning mot utgiftsbudgeten vilket i kontoplanen inplacerats i grupp 97. Uppsamlingskontots intäktssida överförs direkt till konto 97. Mot detta avslutas även kontona i klass 7 och de konton i klass 8 som avser neutrala inkomster. Posterna grupperas så att avräkning kan ske mot i riksstaten upptagna anslag och inkomsttitlar.

Förekommer flera program (anslag) kan behov föreligga av flera konton i grupp 95 (uppsamlingskonton) liksom att avgränsningen av utgifter kan behöva utföras på ett konto för vart och ett av programmen.

b) Alternativ II kommer tekniskt sett inte att innebära någon skillnad gentemot ovanstående. Uppsamlingskontot blir emellertid i detta fall av internt intresse då mot riksstaten endast redovisas myndighetens utgifter. Kontot i grupp 97 bör då benämnas »Avräkning mot driftbudgeten».

4. *Sista bokslutskonton.* Ovannämnda avräkningskonto bruttosalderas mot kapitalkontot i grupp 99. Bokslutet i övrigt fullföljs på samma sätt som enligt nuvarande system. Direkt till kapitalkontot avslutas sålunda statsverkets checkräkning och övriga likvidkonton. Övriga konton i klass 1 avslutas mot konto 981, Utgående balans. (Ingående balans betecknas 980.)

Bokföring med utnyttjande av ADB

Ett fullt utnyttjande av föreliggande kontoplan innebär att de vidgade kraven på information avseende den ekonomiska verksamheten inom statsverket kan tillgodoses. Redovisningsmaterialet innehåller erforderligt underlag för de ingående analyser som är nödvändiga för att budgeterings- och redovisningssystemet skall ha önskad effekt. Det torde dock framstå som ganska klart att en helt manuell hantering av systemet kräver en betydande arbetsinsats som är både kostsam och tidsödande. Dessa faktorer kan innebära att man ibland måste avstå från att utföra vissa moment även om det kan få till följd att beslutsfattandet måste ske på ett mindre gott underlag.

Helt allmänt torde därför kunna sägas att kontoplanens möjligheter bäst utnyttjas med databehandling. Omvänt torde även gälla att databehandlingens möjligheter bäst utnyttjas med en modern kontoplan. De krav som databehandlingen främst ställer på en sådan plan är att den är uppbyggd enligt decimalsystemet och att den är systematiserad i kontoklasser. Systematiseringen bör också innebära att de konton som inplacerats i klasserna kan behandlas likformigt.

Det bör dock kraftigt understrykas att databehandlingen inte görs till ett

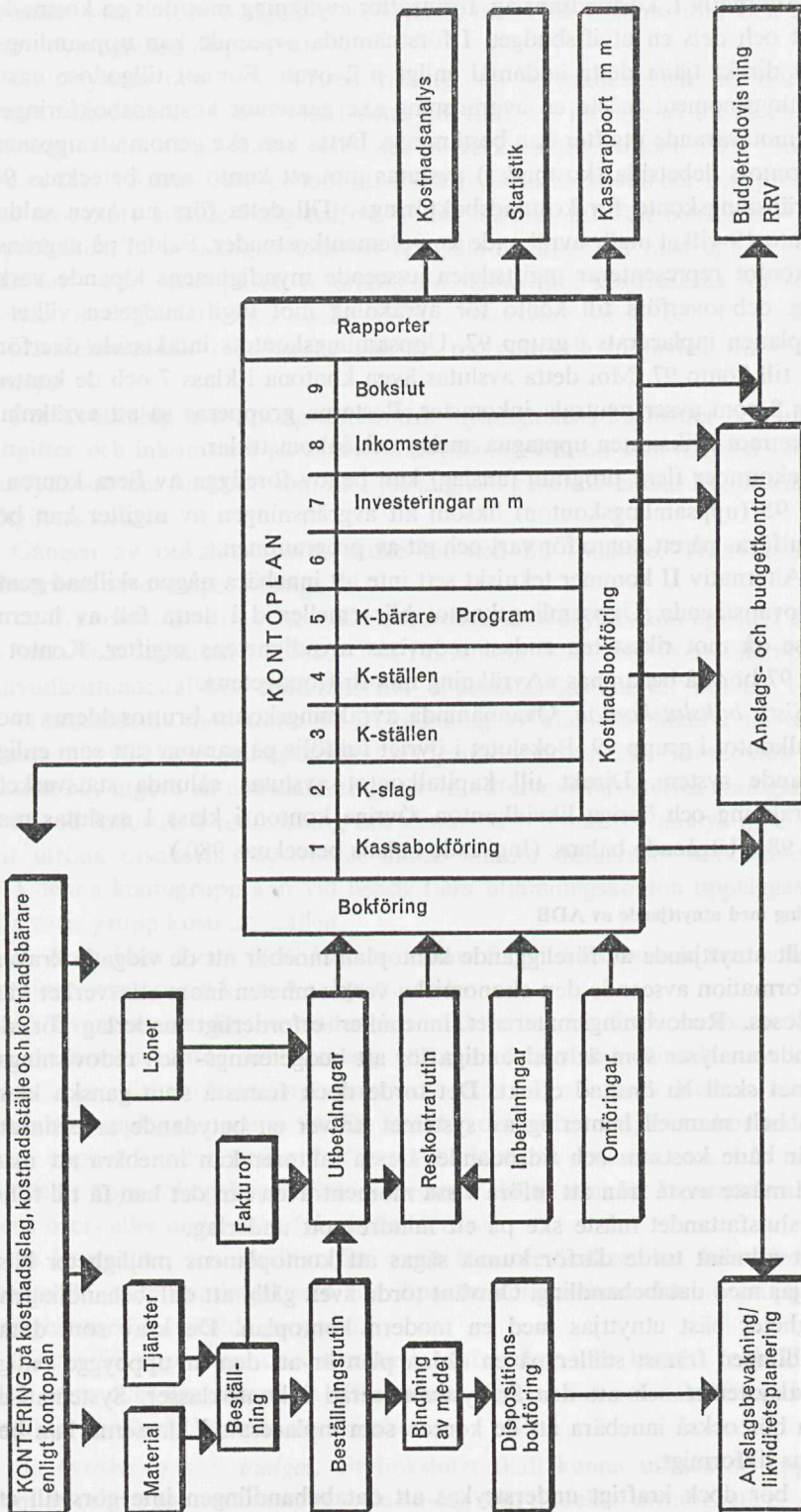


Fig. 8.10. Schematisk framställning av integrerat system för bokföring, redovisning m m för statlig myndighet

självändamål. En noggrann kravanalys måste föregå införandet av ett ADB-system. Det torde annars föreligga risk att viktig information drunknar i rapporter av olika slag som distribueras inom myndigheterna.

En viktig rationaliseringsfaktor utgör möjligheter till integration. Integration innebär i detta avseende att en och samma grundnotering kan användas i flera sammanhang utan att behöva mångfaldigas. Som regel gäller att ju fler användningsmöjligheter som kan kombineras desto mer lönande blir data-behandling jämfört med andra metoder.

Bokföringsdata är många gånger produkter av andra redovisningsrutiner som utförs inom en myndighet. Sådana är t ex avlöningsuträkning och förrådsbokföring. Vidare kan i en rutin för utskrift av utbetalningshandlingar lätt även framställas underlag som direkt kan bearbetas maskinellt i en bokföringsrutin. De uppgifter som erfordras för bokföringen är viss identifikation (t ex verifikationsnummer, datum, firma etc), konto och belopp.

De olika redovisningsrutinerna kan således utgöra ett integrerat redovisningssystem med bokföringsrutinen som bas. Till ett sådant system bör även anslutas ett rapportsystem i vilket budgetuppgifter utgör en väsentlig beståndsdel.

Centralt i detta redovisningssystem ligger kontoplanen vilken i sin tur styr konteringen. Konteringsmomentet utgör den arbetsinsats som möjliggör integrationen. I detta ligger även systemets begränsning. Man måste hålla i minnet att konteringen oftast utförs av personal som i ekonomiskt hänseende kan betecknas som okvalificerad och vars huvuduppgift är att utföra andra sysslor. Det måste sålunda ske en avvägning mellan de önskemål om information som ställs på redovisningen och den arbetsinsats som konteringsmomentet innebär.

Figur 8: 10 framställer schematiskt ett integrerat system av här antytt slag.

Kapitalfondsredovisning

De statliga kapitalfonderna är av olika karaktär. Gemensamt är dock att på dessa förvaltas dels de tillgångar som invärderats, dels de som tillkommit genom investeringar på kapitalbudgeten. Bland fonderna kan följande typer urskiljas

- affärsverksfonder
- fonder för förvaltning av fastigheter m m
- lånefonder.

Inom affärsverksfonderna redovisas vanligen all ekonomisk verksamhet vid de affärsdrivande verken. Då utredningen i övrigt ej innefattar affärsverkens verksamhet lämnas denna typ av kapitalfonder i detta sammanhang åsido. Vidare undantas den fondförvaltning som handhas av riksbanken.

Övriga kapitalfonder förvaltas av myndigheter som vid sidan därav har en egen verksamhet. Så förvaltar exempelvis kriminalvårdsstyrelsen en delfond av statens allmänna fastighetsfond. En fondförvaltande myndighets verksamhet berör sålunda alltid minst två fonder, statsregleringsfonden och någon kapitalfond.

Inom *statsregleringsfonden* redovisas utöver kassarörelsen verksamheten enligt anslag på driftbudgeten samt transaktioner utanför riksstaten. Inom *kapitalfonden* redovisas i första hand de kostnader och intäkter (hittills benämnda utgifter och inkomster) som utgör årsresultatet av den verksamhet som omfattas av fonden. Överskottet överföres till statsregleringsfonden och påverkar därigenom driftbudgetutfallet. Vidare redovisas inom kapitalfonden förändringar av fondkapitalets storlek. I detta avseende förekommer överföring av belopp i motsatt riktning, t ex avskrivningar enligt anslag på driftbudgeten för avsättning till värdeminskningsskonto.

Kassarörelsen är gemensam. Alla in- och utbetalningar sker via statsverkets checkräkning (inom statsregleringsfonden) oberoende av vilken fond transaktionerna är hänförliga till.

Fondförvaltande myndigheter har sålunda i sina räkenskaper två slutna enheter mellan vilka transaktioner sker, dels de som sammanhänger med den gemensamma kassarörelsen och dels direkta överföringar av medel.

Fonder för förvaltning av fastigheter m m

Förvaltningen av statens bestånd av byggnader och anläggningar utanför affärsverken redovisas över statens allmänna fastighetsfond och försvarets fastighetsfond, vilka uppdelats på delfonder. Till denna typ av kapitalfonder hör även väg- och vattenbyggnadsverkets förrådsfond liksom sjöfartsverkets fond, på vilka dessutom andra tillgångsslag redovisas. Verksamheten inom dessa fonder består dels av drift av på fonderna redovisade tillgångar och dels av investeringsverksamhet. De olika delfonderna kan betraktas som särskilda förvaltningsenheter med kostnader och intäkter för rörelsen och med utgifter för investeringar. Det bör dock understrykas att kapitalbildning ej sker inom fonderna. Investeringar finansieras alltid över riksstaten genom att medel anslås för investeringsändamål liksom att överskottsmedel på kapitalfonderna tillföres riksstaten.

Bland dessa fonder är statens allmänna fastighetsfond betydande. Utredningen har därför valt att med denna som typexempel beskriva systemet i det följande.

Särskild utgifts- och inkomststat för fastighetsfonderna föreläggs årligen riksdagen för godkännande och fastställs senare av Kungl Maj:t. Den ingår i riksstaten som bilaga till »Specifikation av inkomsterna på driftbudgeten». Fondens stat kan sägas vara ett (budgeterat) vinst- och förlustkonto och uppstår följande poster:

Inkomster

- A Ersättning för till statsmyndigheter upplåtna lokaler
- B Hyror och arrenden för till enskilda upplåtna lokaler och markområden

Utgifter

- A Reparations- och underhållskostnader m m
- B Avsättning till värdeminskningsskonto
- C Hyres- och arrendeutgifter m m för av fonden förhyrda lokaler och arrenderade markområden
- D Överskott att tillföras riksstatens driftbudget

I staten redovisas de olika posterna även fördelade på delfonder. Beträffande beräkningen av posterna kan noteras:

De årliga underhållskostnaderna bestäms i regel genom att byggnadernas anskaffningsvärde multipliceras med den s k underhållsprocenten. Viss hänsyn tas därvid till byggnadernas ålder genom att dessa är indelade i tre grupper till vilka olika procenttal är knutna. Det på det sättet framräknade beloppet uppindexeras med hänsyn till förändringar i prisläget på byggnadsmarknaden.

Avsättning till värdeminskningsskonto avser årsavskrivning.

Vid beräkning av posten »Överskott» tillämpas olika metoder. För t ex kriminalvårdsstyrelsens delfond motsvarar den det förräntningskrav som allmänt gäller för statens investerade nettokapital. Den bokförs i så fall som en räntekostnad vilken tillsammans med övriga skall täckas med fondens intäkter. Dessa skall alltså beräknas så att kravet på räntabilitet tillgodoses. En annan väg att fastställa överskottet är att låta detta utgöra saldot mellan intäkter och kostnader. Det skulle därmed motsvara företagets vinst.

Intäktsidan består i huvudsak av dels i förekommande fall externa hyror och dels interna, d v s beräknade ersättningar från de myndigheter som disponerar i byggnaderna befintliga lokaler. De sistnämnda är självfallet klart dominerande. I de fall då kravet på avkastning ses som en kostnad för fonden utgör dessa interna ersättningar egentligen saldoposter. Verksamheten balanseras genom att ifrågavarande ersättningsanslag belastas med erforderliga belopp.

För investeringar finns i riksstatens kapitalbudget en investeringsstat för fonden, vars bruttoinvesteringssumma i en särskild specifikation är uppdelad på investeringsobjekt (investeringsanslag). Av investeringsstaten framgår även hur finansieringen är avvägd mellan avskrivningsmedel (skatter), låne-medel och övriga kapitalmedel (t ex inkomster av försäljningar).

För bokföringen av fondens inkomster och utgifter kan ställas minimikravet att redovisning sker mot de poster som uppförts i fondens stat. Bokföringen för statliga myndigheter skall enligt utredningens förslag utökas till att även omfatta kostnadsredovisning. Det faller sig då naturligt att fondförvaltning där behov föreligger, inordnas i samma system. Den offentliga statistiken kan därigenom kompletteras med redovisning på enkla kostnadslag för verksamhet inom kapitalfonder. Även för kalkylering och uppföljning av investeringsprojekt torde en sådan redovisning vara ett värdefullt tillskott.

Det skulle ligga närmast till hands att samordna den löpande redovisningen för kapitalfonder med fondförvaltande myndigheters övriga redovisning genom att dessa ingick i samma kontosystem enligt förslaget till kontoplan. Detta skulle kunna ske exempelvis med en horisontell klyvning av planens klasser. Vissa kontogrupper skulle avse myndighetens verksamhet och vissa fondens. En sådan uppläggning skulle te sig fördelaktig bl a med hänsyn till den gemensamma kassarörelsen.

Vissa komplikationer har dock gjort att utredningen valt en annan väg för kapitalfondsredovisningen. I normalkontoplanen har klasserna 2–5 helt disponerats för myndighetens löpande verksamhet. Kontona i klass 5 skall föras i

avräkning mot tilldelade anslag. Investeringsverksamhet på fonden skall där-
emot öka det investerade kapitalet. Med fondredovisningens nuvarande upp-
läggning debiteras t ex »Fastigheters konto» inom kapitalfonden direkt för
utgifter avseende investeringar. För att investeringsverksamhet som det här
kan bli fråga om skall beröras av kostnadsslagsredovisningen i klass 2 måste
konto uppläggas i klass 5 och avslutas mot tillgångskonto i klass 1. Därmed
brytes ordningen som i övrigt gäller kontona i klassen. De faktorer som på-
verkar fondens kapital är sålunda av delvis annan karaktär än de till vilka
normalplanens klassindelning anpassats.

Den väg utredningen funnit lämplig för kapitalfondsredovisning i sin mest
komplicerade form är att låta denna utgöra ett eget kontosystem i en separat
kontoplan. (Fig 8: 12.)

Fondförvaltning av den karaktär som blir aktuell för t ex allmänna fastig-
hetsfondens delfonder kan som tidigare nämnts betraktas som särskilda för-
valtningsenheter. Analogt läggs bokföringen då upp så att den för fondredo-
visningen utgör en redovisningsenhet för vilken i princip ett separat bokslut
upprättas. De transaktioner som så att säga går mellan statsregleringsfonden,
inom vilken myndighetens egen rörelse redovisas, och fastighetsfonden bok-
förs via avräkningskonton för respektive fond. Sådana transaktioner blir under
löpande år enbart de som sammanhänger med att kassarörelsen är gemensam.
(Fig 8: 11.)

Myndigheten kan sägas förskotta medel för fondens utgifter liksom den
erhåller medel i förskott för inkomster på fonden. Skuld respektive fordran
kan utläsas på avräkningskontona vars saldon löpande representerar det fak-
tiska förhållandet mellan redovisningsenheterna. Då slutavräkning sker införs
andra typer av transaktioner, bl a sådana som sammanhänger med finansie-
ring av investeringar, driftöverskottets överföring till inkomsttitel på riksstaten
m m. Därefter kan bokslut upprättas varvid från avräkningskontona balan-
seras fordran (kapitalfonden) respektive skuld (statsregleringsfonden), som
vanligen representerar reserverade medel för reparationer och underhåll av
fondens tillgångar.

Statsregleringsfonden			
Statsverkets checkräkning		Avräkning m fastighetsfonden	
Insättning	Uttag	Check- räkning	Check- räkning
Avräkning m fast. fonden	Avräkning m fast. fonden	500	100
100	500		

Fastighetsfonden			
Avräkning m statsregl. fonden		Specialkonton	
Specialkonton	Specialkonton	Avräkning m statsregl. fonden	Avräkning m statsregl. fonden
100	500	500	100

Fig. 8: 11. Avräkning mellan statsregleringsfonden och kapitalfond

Aktiva och passiva	Kostnadssiag	Kostnadsbärare	Inkomster	Bokslut
10 Fastigheter	20 Personal-kostnader	50—55 Driftstatens kostnadsbärare	80—85 Driftstatens inkomster	90 Driftstatens ink. och utg.
	21 Inventarier			
	22 Materiel för anlägg. o. underhåll			
	23 Materiel, diverse			
	24 Adm. kostn. (tjänster)			
15 Avräkning med statsregleringsfonden	25 Andra främmande tjänster	56—59 Investeringsstatens kostnadsbärare	86—89 Investeringsstatens inkomster	
	26			
18 Värde-minskningskonto Res. medel	28 Bokf.-mässig avskrivning			
				98 Balans-konton
				99 Kapital-konto

Fig. 8: 12. Normalkontoplan för fondförvaltning

Det kontosystem som erfordras för att åskådliggöra rörelsen på fonden kan lätt inordnas i en kontoplan som till sin form är helt identisk med förslaget till normalkontoplan för statlig verksamhet. Detta är önskvärt då man därigenom vid den praktiska tillämpningen kan utvinna samma fördelar som om de båda redovisningsenheterna ingick i samma kontosystem. Bearbetning kan i mekaniserade rutiner utföras enligt samma program, konteringstekniken blir densamma etc. Man kan förutsätta att bokföringsmaterialet ofta handhas av samma personal både vad avser myndighetens egen redovisning och fondförvaltningen. Utförs bearbetningen i datamaskin kan materialet sorteras genom att man förser det underlag som avser fonden med en överstansning av något slag som gör maskinell sortering möjlig. I andra rutiner torde viss försortering bli nödvändig för att hålla redovisningsenheterna åtskilda i bokföringen. Detta arbetsmoment kan dock bedömas bli av liten omfattning.

De olika klassernas innehåll blir följande:

Klass 1. Aktiva och passiva konton. Kontoförteckningen upptar konton för tillgångar och skulder. I särskild grupp (15) uppläggs »Avräkningskonto med statsregleringsfonden». Värdeminskningskonto inplaceras i grupp 18, liksom konto för reserverade medel.

Klass 2. Utgifts-/kostnadsslag. Innehållet överensstämmer i sin helhet med normalplanens. Dock måste komplettering ske med konton för bokföringsmässiga avskrivningar, vilka uppläggs i grupp 28 varvid skiljes på grundavskrivning och årsavskrivning.

Klasserna 3 och 4. Utnyttjas vid behov för fördelning av samkostnader.

Klass 5. Kostnadsbärare. Som sådana kan betraktas fastighetsdrift, underhåll, reparationer och investeringar, d v s i stort vad som i nuläget redovisas på fondens specialkonton.

Klass 6 användes då inom en delfond finns behov av att särredovisa kostnaderna på olika objekt, ex kriminalvårdens olika anstalter. Varje objekt erhåller då en kodbeteckning vilken läggs till kostnadsbärarkontot.

Klass 8. Inkomster (intäkter). Konton för inkomstslag uppläggs efter behov. Även här kan särredovisning på olika objekt vara önskvärd. Vid konteringen anges då beteckningen enligt klass 6.

Klass 9. Resultatanalys och bokslut. Innehållet i denna klass berörs utförligare i samband med kommentar till sifferexempel i bilaga 5.

Beträffande klassernas innehåll kan påpekas att samma invändning som tidigare bl a tagits till motiv för att fondredovisningen ej bör inordnas i normalplanen kan göras, nämligen att i vissa klasser blandas konton med olika karaktär. I klasserna 5 och 8 finns dels konton som direkt ökar eller minskar de bokförda tillgångarna (investeringar, försäljningar) och dels resultatkonton (avskrivningar, hyresintäkter). Planen är medvetet uppbyggd med horisontell klyvning av dessa klasser varav den övre delen avser drift och den nedre investeringsverksamheten. Var gränsen går kan variera efter individuella behov. Denna blandning kan enligt utredningens mening göras just därför att fondredovisningen utgör ett eget kontosystem som då direkt anpassats till fondförvaltningens särskilda behov.

Med denna uppläggning vinnns den fördelen att hela fondförvaltningen framställs samlad. Vidare kan kostnadsredovisningen ordnas efter samma principer som enligt utredningens förslag skall gälla för övrig statlig verksamhet. Sambandet mellan statsregleringsfonden och kapitalfonderna kan liksom i nuläget åskådliggöras i erforderlig omfattning.

Lånefonder

Lånefondernas verksamhet torde kunna betraktas som tämligen okomplicerad och lätt att framställa kontomässigt. Även om antalet konton kan vara stort är dessa till sin karaktär ensartade varför behovet av att klassificera dessa utan svårighet kan tillgodoses med nuvarande redovisningsmetodik.

Detta innebär att erforderliga konton inordnas i myndighetens kontosystem genom att disponera en grupp i kontoplanens klass I för kapitalfondens verksamhet. Inom denna grupp uppläggs sålunda både tillgångskonton och resultatkonton. Avräkningskonton mellan kapitalfond och statsregleringsfonden behöver ej användas under löpande år då kapitalfondens specialkonton kan ges denna funktion. I bokslutet däremot måste dels finnas ett avräkningskonto inom statsregleringsfonden med kapitalfonden och dels inom kapitalfonden med statsregleringsfonden.

Bokslutet upprättas för kapitalfonden som ett separat avsnitt i huvudboken enligt samma principer som för fastighetsfonderna. Dels skall årsresultatet visas (jfr konto 90 i kontoplanen för fondredovisning) och dels skall de noteringar samlas som påverkar fondkapitalets storlek (jfr konto 91). Därigenom erhålles ett enhetligt system för all kapitalfondsredovisning vilket bl a underlättar förändret av rikshuvudboken.

KAPITEL 9

Prestationsmätning

I detta kapitel behandlas problemet att ange och mäta prestationer i statlig förvaltning. Framställningen anknyter direkt till redogörelsen för kostnadsredovisning och kostnads-mätning i kapitel 7.

Det erinras inledningsvis om programbudgeteringens syfte och allmänna metodik. Programbudgeteringen syftar till att vara ett redskap för samordnad planering av en myndighets hela verksamhet, för vägledning i själva genomförandet och för kontroll i efterhand av prestationer och kostnader. Varje myndighet skall årligen framlägga en programbudget för statsmakterna. Programbudgeten skall innehålla ett preciserat program jämte kostnadsberäkning för de prestationer myndigheten planerar att tillhandahålla inom var och en av sina verksamhetsgrenar. Ett program kan jämföras med ett företags försäljningsbudget och anger verksamhetens inriktning och omfattning. Inom begreppet programbudgetering ryms också annan planering och kostnadsberäkning, t ex av investeringar, mätning av mängden arbetsuppgifter som det åligger myndigheten att utföra resp av vad som utförts samt mätning och kontroll av kostnader.

Principer

Några grundläggande begrepp och tankegångar i prestationsmätningen

I kapitel 4 jämförs en statlig myndighets verksamhet med ett industriföretags produktionsprocess, där de insatta resurserna omvandlas till varor eller tjänster (output). Dessa *varor eller tjänster* blir det konkreta resultatet av myndighetens verksamhet och betecknas av utredningen *prestationer*.

Som en speciell form av prestation bör räknas den medvetna *beredskap* som hålls i många statliga myndigheter för att klara betalningstoppar, och som tar sig uttryck i outnyttjad kapacitet vid lägre belastning. Denna typ av prestation berörs särskilt i den följande framställningen. När ej annat anges inkluderas icke beredskapen i begreppet prestation.

En *prestation* är således det *direkt påtagliga resultatet* av det arbete som utförts. Däremot avses med prestation inte själva arbetet eller verksamheten som sådan.

Exempel på prestationer är en avkunnad dom, ett beviljat bostadslån, en utförd rationaliseringsundersökning, ett utfärdat körkort, undervisning som meddelats en elev (eller ett antal elever) enligt läroplan för viss årskurs, att ha anvisat arbete åt en arbetslös, lotsat ett fartyg genom en farled eller beviljat ett patent.

Skillnaden mellan en utförd prestation och själva arbetet med utförandet kan ibland te sig obetydligt i statsförvaltningen. Ett exempel kan hämtas från skolområdet. Det arbete som utförs där består till övervägande del av undervisning som ges i klasserna under skolåret. Den prestation som detta arbete direkt resulterar i är »undervisning som meddelats ett antal elever enligt läroplan för viss årskurs (i betydelsen elevernas inhämtade kunskaper och färdigheter)».

Den föreställning som ligger bakom strävan att införa prestationsmätning i förvaltningen är att »produktionsprocessen» även där ger upphov till någonting nytt och annat än de insatta resurserna, nämligen varor eller tjänster, som kan observeras och mätas just i sin egenskap av vara eller tjänst. Prestationsmätningen¹ syftar alltså till att fastställa mängden av dessa varor eller tjänster (output), vilket i nyss nämnda exempel närmast skulle bli antalet elever som genomgått en årskurs och med hänsyn tagen till deras betyg.

I tidigare kapitel har närmare utvecklats hur budgetering, prestationsmätning och kostnadsredovisning kan användas som hjälpmedel för att nå förbättrad effektivitet. Det kan därför i detta sammanhang räcka att betona att kostnadsredovisningen skall mäta uppoffringarna, medan prestationsmätningen skall beskriva och mäta vad uppoffringarna ger i utbyte. Prestationsmätningen blir därmed den måttstock med vars hjälp det blir möjligt att finna orsaken till en kostnadsförändring, att t ex avgöra om kostnaderna stiger därför att mera nyttigheter presteras, därför att priserna på produktionsresurser ökar eller därför att verksamheten inte sköts på tillfredsställande sätt.

De prestationer som exemplifieras ovan är slutliga prestationer som »avlämnas» till mottagare utanför resp myndighet. Framställningen av dessa slutprestationer sker som regel stegvis inom myndigheten så att t ex en ansökan 1) tas emot och registreras som inkommen, 2) granskas och ev kompletteras med vissa uppgifter, 3) utreds och förbereds för föredragning. Därefter kan följa 4) föredragning och beslut, 5) utskrift av beslutet samt 6) expediering av beslutet. Dessa etapper i handläggningen kan klart särskiljas från varandra. Varje sådan avslutad etapp kan också betraktas som en prestation i förhållande till den person eller den avdelning som utfört den och som i sin tur avlämnar ärendet för vidare behandling i nästkommande etapp. Den kan därmed inte betraktas som prestation för myndigheten i dess helhet. Det är först

¹ Prestationsmätning är således inte detsamma som tidskrivning eller arbetsmätning. *Tidskrivning* eller tidsmätning innebär att uppgifter insamlas om hur arbetstiden fördelats på olika arbetsuppgifter. Tidskrivningen är alltså inte en mätning av vad som utförts utan av hur en viss produktionsinsats, uttryckt som arbetstid, förbrukats för olika ändamål.

Arbetsmätning (work measurement) innebär dels mätning av mängden utförda prestationer, dels en mätning av arbetstidens fördelning på utförandet av olika slag av prestationer, dels slutligen en sammanställning av mätresultaten i form av en beräkning antingen av antal utförda prestationer per tidenhet (t ex arbetstimme) eller omvänt, tidsåtgång per utförd prestation. Jämför med begreppet produktivitet i kapitel 4. I en handledning för genomförande av arbetsmätning inom den amerikanska federala förvaltningen görs följande uttalande om work measurement. »Work measurement is a method of establishing an equitable relationship between the volume of work performed and the manpower utilized in completing that volume. The essential ingredients of work measurement are the measures of output and the measures of employee time». A Work Measurement System, Management Bulletin, March 1950, Executive Office of the President, Bureau of the Budget, s 2.

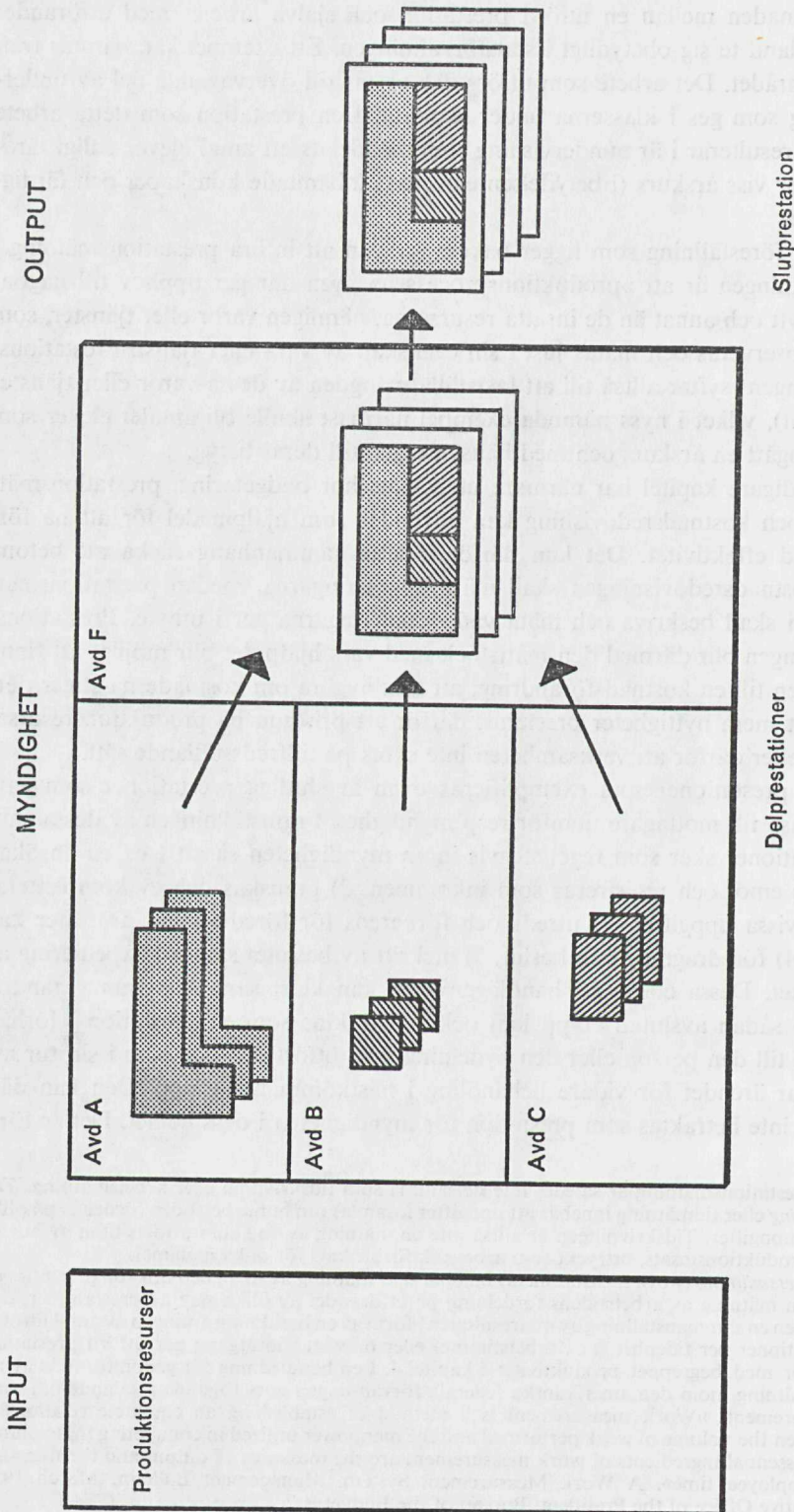


Fig. 9. 1. Delprestationer från olika avdelningar bildar tillsammans en slutprestation

när ansökan passerat hela kedjan av åtgärder, d v s alla »del prestationer» utförts, som myndighetens prestation är slutförd.

En prestation som kan avgränsas såsom resultat av *ett steg* i produktionsprocessen vid en statlig myndighet betecknas i fortsättningen *delprestation*.¹

En delprestation blir vanligen inte en så klart fixerad enhet som slutprestationen, eftersom det antal delprestationer som kan urskiljas inom ramen för utförandet av en slutprestation blir helt beroende av hur arbetet med att utföra prestationen delats upp.

Vidare gäller som regel, att man inom en organisatoriskt avgränsad enhet parallellt med varandra utför olika typer av delprestationer ledande till olika slutliga prestationer. Det torde höra till ovanligheten i statlig förvaltning att en organisatorisk enhet är så specialiserad, att den endast utför *en* typ av delprestation som ingår i *en* typ av slutlig prestation. Detta framgår också av det sista avsnittet i detta kapitel där detaljerade exempel på prestationer och på möjligheter till prestationsmätning vid fyra myndigheter återges. Exemplen användes i det följande för att illustrera olika avsnitt i framställningen. En sammanställning med exempel på slutprestationer och delprestationer av olika omfattning återfinns nedan.

Det har ovan sagts att prestationen är det *direkt påtagliga resultatet* av myndighetens arbete. Såsom framgått vid diskussionen av begreppet effektivitet i kapitel 4, är utförandet av prestationen såsom sådan i många fall det slutliga syftet med verksamheten inom en myndighet eller inom en del därav. Myndighetens uppgift kan t ex vara att avlämna brev, utfärda pass, behandla patentansökningar.

Vederbörande myndighet har då intet ansvar i fråga om vilken effekt brevet får på mottagaren eller hur passet utnyttjas för resor. Ofta gäller emellertid att man vid bedömningen av en myndighets effektivitet inte kan stanna vid de direkt påtagliga prestationerna. Det gäller myndigheter där prestationerna utförs som ett medel att åstadkomma en viss eftersträvad *effekt*. Såsom exempel härpå kan nämnas en rationaliseringsundersökning, som är avsedd att medföra en sänkning av kostnaderna för att utföra en viss uppgift, omhändertagandet inom kriminalvården som är avsett att medföra en återanpassning till normalt samhällsliv, arbetsmarknadsåtgärder som skall medverka till balansen på arbetsmarknaden. Bakom den påtagliga prestationen ligger här en eftersträvad »samhällsnytta».

Hela verksamheten kan i en sådan myndighet betraktas som en kedja där produktionsresurser (input) tas in, kombineras på skilda sätt och blir till delprestationer som i sin tur sammanfogas till slutliga prestationer (output), som

¹ Delprestation motsvarar det företagsekonomiska begreppet internprestation. Anledningen till att ett annat uttryck valts är att internprestation framför allt tycks förekomma i samband med avräkning och fastställande av avräkningspris mellan avdelningar som utför resp mottar internprestationer inom ett företag.

Vid de statliga myndigheterna kan man betrakta det som ett problem för sig huruvida delprestationer kan urskiljas och mätas. En annan fråga är om intern avräkning skall ske och i så fall till vilket pris. En sådan avräkning kan komma ifråga dels inom en myndighet och då avse utbyte av delprestationer, dels mellan en myndighet och dess lokalförvaltningar och där avse slutliga prestationer, sett från den levererande förvaltningens sida.

skall leda till en viss effekt. Som sammanfattande exempel härpå kan tas en yrkesvägledningsexpedition inom arbetsmarknadsverket. Personal anställs och utbildas, lokal hyrs och kontorsutrustning anskaffas. Kärnan i utförandet av prestationen består i stort sett av ett samtal mellan yrkesvägledaren och den sökande. I yrkesvägledningen utnyttjas också delprestationer i form av informationsmaterial, som hämtas utifrån eller som framställs på andra håll i verket. Yrkesvägledarens upplysningar och råd bildar tillsammans med informationsmaterialet prestationen »yrkesvägledning av en person». Denna prestation får så småningom tillsammans med mycken annan påverkan en större eller mindre effekt på den yrkesvägledades val av utbildning och sysselsättning med därpå följande indirekta effekter av både ekonomiskt och annat slag långt in i framtiden.

Såsom utförligt behandlats i tidigare kapitel uppställer statsmakterna bestämda krav på hur myndigheterna skall fullgöra sina uppgifter. I anslutning till exemplet med en yrkesvägledningsexpedition kan en myndighets uppgift därför sägas vara att åstadkomma en kedja av *input-output-effekt* som uppfyller följande krav.

a) Verksamheten skall leda till av statsmakterna avsedd *effekt* (resultat), vilket bl a kommer till uttryck i den målsättning som uppställs i myndighetens instruktion.

b) Denna effekt skall uppnås på föreskrivna vägar, d v s genom utförandet av *prestationer* (output) som i stora drag anges i instruktionen.

c) Vidare krävs av myndigheten att verksamheten »skall bedrivas så enkelt, snabbt och *ekonomiskt* som är möjligt utan att säkerheten eftersättes».¹ Detta är alltså en föreskrift som särskilt avser inputsidan.

Tillsammansagna innebär dessa tre punkter ett krav att verksamheten skall bedrivas med så god *effektivitet* som möjligt. Effektiviteten har i den tidigare framställningen angivits som förhållandet mellan en myndighets slutliga resultat och kostnaderna för dess verksamhet. (Kapitel 4.)

Enligt programbudgetutredningens direktiv eftersträvas ökad effektivitet vid de statliga myndigheterna bl a genom att starkare än hittills beakta kostnader och prestationer. Det är mot den bakgrunden som de här följande förslagen om införande av prestationsmätning skall ses.

Den ideala planerings- och kontrollsituationen

Såsom utgångspunkt för en bedömning av prestationsmätningens problem syns det lämpligast att inledningsvis återge vilka uppgifter som man i en ideal-situation skulle vilja ha för att på bästa tänkbara sätt kunna planera och kontrollera en myndighets verksamhet. Denna idealsituation kan visserligen aldrig uppnås, men en beskrivning därav klargör vilka syften man söker uppnå genom prestationsmätningarna och vilka informationer man måste eftersträva att få för att kunna nå dessa syften. De praktiska problemen kan därefter schematiskt anges vara att i möjligaste mån söka uppnå samma syften med de

¹ Allmän verksstadga § 6, SFS 1965/600

Exempel på slutprestationer och delprestation vid några statliga myndigheter

KRIMINALVÅRDEN

*Förvaringsdag
Måltidsdag
Transportkm*

Dag i arbetsdriften

Beredskap: ej utnyttjad platsdag

Beredskap: ej utnyttjad dag i arbetsdriften

STATENS BAKTERIOLOGISKA LABORATORIUM

Vaccin m fl preparat

Diagnostiska undersökningar

Uppackade och numrerade prov

Prov överförda till »platta» för utväxt

Avlästa plattor

Prov med oxidias

Upprättad förteckning över alla misstänkt positiva prov

Prov med koksaltlösning avlästa i mikroskop

Besvarade prov

Jäsningsprov

Resistensbestämning

Analys av jäsningsprov och resistensbestämning

Sterilitetskontroll av material från andra sektioner

Hjälpprodukter: t ex kemiska substrat

Uppvägda ingredienser

Utförd beredning, kokning

Förpackade substrat

Förslutna substrat

Steriliserade substrat

RIKSFÖRSÄKRINGSVERKETS TEKNISKA BYRÅ

Framställda pensionsanvisningar

Granskade huvudkort före stansning

Stansade kort

Inlästa kort

Utsorterade felaktiga fall genom maskinell kontroll

Undersökta fel

Insorterade nya resp ändrade fall i det tidigare beståndet

Tryckta pensionsanvisningar

Förpackade lådor med pensionsanvisningar

Transporterade lådor till posten

LÄNSSTYRELSENA

Utfärdade pass

Utfärdade körkort

Behandlade bilregistreringsärenden

PATENTVERKET

Behandlade patentärenden

Registrerade ansökningar

Formellt genomgångna ansökningar

Klassificerade ansökningar

Anskaffat granskningsmaterial till ansökningar

Granskade ansökningar

Behandlade varumärkesärenden

» *mönsterärenden*

» *namnärenden*

» *bolags- och filialregistreringsärenden*

» *besvärsärenden*

modifikationer som svårigheter av olika slag medför, främst den principiella eller ekonomiska omöjligheten att verkställa alla önskvärda mätningar.

I en sådan tänkt idealsituation skulle följande förutsättningar vara uppfyllda.

1. Alla slag av slutprestationer och delprestationer som utförs av en myndighet kan beskrivas med avseende på alla sina egenskaper, de kan särskiljas och mätas. Mängden slutprestationer resp delprestationer av olika slag som utförs av varje organisatorisk enhet inom myndigheten kan också bestämmas.

2. Den slutliga effekt som varje prestation medför är känd. Man kan härigenom exakt fastställa vilken mängd prestationer som erfordras för att uppnå en önskad effekt. I efterhand kan man kontrollera vilken mängd prestationer som utförts och om effekten därav står i beräknad proportion till mängden prestationer.

3. De produktionsresurser som används i myndigheten kan på ett rättvisande sätt hänföras till utförandet av olika slutprestationer resp delprestationer. Denna förutsättning gäller såväl när produktionsresurserna anges i kvantitativa data — t ex arbetstimmar — som när de omräknas till enhetligt mått i form av kostnader. Standards¹ kan fastställas för optimalt utnyttjande av produktionsresurserna vid utförande av vart slag av prestationer, d v s högsta möjliga produktivitet kan bestämmas. Verkliga kostnader kan jämföras med standards och verklig effekt med planerad.

4. Slutligen skulle man ha tillgång till ovannämnda data för andra tänkbara prestationer och kombinationer av olika prestationer än de som hittills utförts; data för andra tänkbara arbetsmetoder, organisatoriska lösningar etc.

Med hjälp av alla ovan angivna data vore det möjligt dels att föreskriva exakt vilken effekt en myndighet skall uppnå, dels att bland de olika slag av prestationer som ger denna effekt välja dem som blir billigast att utföra.

I praktiken är man som nämnts tvungen att göra en lång rad avsteg från denna idealbild. Den följande behandlingen av problemen i samband med prestationsmätningar är främst avsedd att visa vilka modifikationer som måste göras och konsekvenserna därav. Härvid kan en av de ovan angivna förutsättningarna, nämligen den tredje, åtminstone delvis betraktas som realistisk — det går i regel att fastställa kostnaderna för varje prestation eller för en grupp av prestationer, som kan vara av intresse ur olika synpunkter. I kapitel 7 har givits vissa anvisningar om den metodik som kan utnyttjas för sådan kostnadsfördelning.

Avgränsning av prestationsmätningens problem

Redan en första konfrontation mellan den eftersträlvade idealbilden och den praktiska mätsituationen påvisar tre betydelsefulla restriktioner. De berör möjligheterna att i den löpande planeringen beakta

¹ Med standard avses här ett förutbestämt mått — grundat på erfarenhet eller särskild undersökning — på åtgången av produktionsresurser. Se vidare det särskilda avsnittet om val av standard.

- a) sambandet mellan prestation och effekt,
- b) den därmed sammanhängande frågan om prestationernas kvalitet,
- c) tidigare ej prövade alternativ.

a) Såsom framgått eftersträvar myndigheterna ofta att uppnå en viss effekt med prestationerna. Som ett exempel härpå kan nämnas kriminalvården eller många prestationer som tillhandahålls av arbetsmarknadsmyndigheterna. För att man i ett sådant fall skall få ett riktigt underlag för planering och bedömning av verksamheten skulle man uppenbarligen önska fastställa dels förhållandet mellan input i form av kostnader och output i form av direkt påtagliga prestationer, dels förhållandet mellan prestationerna och deras effekter. Även en hög produktivitet vid utförandet av prestationer kan vara av föga eller intet värde, om prestationerna icke leder till den avsedda effekten.

Det kan redan här omedelbart fastslås, att det knappast torde bli möjligt att fastställa förhållandet mellan prestationer och deras effekt såsom ett led i den *löpande* planeringen och kontrollen av en myndighets arbete. För detta krävs specialundersökningar av skilda slag, t ex ifråga om kriminalvården sociologiska undersökningar och experiment. Ur kontrollsynpunkt är det också väsentligt att observera, att beslut om vilka prestationer som skall utföras för att uppnå en önskad effekt ofta fattas av Kungl Maj:t eller riksdagen. Den verkställande myndigheten får därmed i första hand ansvar för hur den utför de beslutade prestationerna och för den effekt som det är möjligt att nå med dessa. Myndigheten kan däremot inte åläggas ansvar för den bästa möjliga effekt som det vore möjligt att uppnå med helt andra prestationer. I myndighetens uppgifter måste dock anses ingå att så långt möjligt klargöra för statsmakterna vilka samband som råder mellan prestationerna och deras effekt och att komma med förslag till ändrade prestationer.

Denna begränsning i mätbarheten gäller självfallet inte när själva utförandet av prestationen är detsamma som resultatet, t ex vid utfärdande av pass och körkort eller utbetalning av folkpensioner. Så snart en handling som är tecken på utförd prestation kommit mottagaren tillhanda är myndighetens uppgift fullgjord och det blir aldrig aktuellt att avläsa några svårbedömbara effekter av prestationer. Mätning av sådana prestationer kan erbjuda tekniska problem, men det behöver inte uppstå tvivel om vad mätningen utsäger. I sådana fall blir det, enligt den terminologi som utredningen följer, ingen skillnad mellan myndighetens (verksamhetsgrenens) produktivitet och effektivitet.

Sambandet mellan prestationer och deras effekt utgör överhuvudtaget inte ett mätproblem, som kan behandlas generellt. Det kommer endast att beröras i förbigående i den följande framställningen, t ex i samband med diskussionen av beredskap som prestation. Här kan endast göras det generella uttalandet, att frågan om sambandet mellan prestation och effekt alltid måste ägnas särskild uppmärksamhet, vilken även bör inriktas på att utröna det samhällsliga värdet av effekten som sådan, helt oavsett huruvida den i den aktuella situationen kan uppnås eller ej. De ur samhällsekonomisk synpunkt svåraste men kanske viktigaste avvägningsfrågorna gäller just vilken effekt som det är rimligt att eftersträva inom olika områden.

b) Den andra begränsningen i mätmöjligheterna gäller kvaliteten på prestationerna. Denna har nära samband med frågan om deras effekt, eftersom kvaliteten hos en prestation kan vara detsamma som dess förmåga att leda till önskad effekt. Därutöver finns det ofta en kvalitativ aspekt, som icke direkt sammanhänger med en eftersträvad effekt utan med andra värden för mottagarna, t ex snabbhet och säkerhet. Överhuvudtaget gäller att mätning av prestationer icke bör ske utan att en eventuell kvalitativ aspekt uppmärksammas. Frågan är endast på vilket sätt detta skall ske. Helst skulle man vilja kombinera de kvantitativa och kvalitativa aspekterna i ett och samma mått, men detta är inte alltid möjligt.

De ur mätningssynpunkt enklaste fallen gäller sådana prestationer, som praktiskt taget helt infångas med hjälp av en kort beskrivning och en antalsräkning, d v s de nyss nämnda exemplen framställning av folkpensionsanvisningar samt vissa av länsstyrelsens prestationer, pass, körkort och bilregistreringsärenden. Vissa kvalitativa aspekter kan komma ifråga även för dessa entydiga prestationer men de är inte av det slag, att de gör innebörden av prestationsmätningen diskutabel. Kvalitetskillnaderna kan ligga i lång eller kort väntetid för mottagarna, i felräkning, i felaktiga adresser etc. En kvalitetskontroll, som anses erforderlig för att beakta sådana skillnader kan ske helt vid sidan om den egentliga prestationsmätningen. Genom stickprov i samband med expedieringen kan t ex handläggningstiden bestämmas. En uppföljning av inkomna klagomål från mottagarna kan också vara en form av kvalitetskontroll. Vid ett studium av produktivitetsutvecklingen kan man genom en sådan kontroll vid sidan om den egentliga prestationsmätningen fastställa huruvida de kvalitativa sidorna av prestationerna varit desamma och i annat fall få underlag för en bedömning av deras betydelse. I sådana enkla fall torde det följa att de kvalitativa skillnaderna blir så stora, att de kan påverka en produktivetsbedömning.

Såsom motsats därtill kan nämnas ett mer komplicerat fall, som gäller vissa av arbetsmarknadsstyrelsens prestationer, för vilka kvaliteten är av utslagsgivande betydelse och där kvalitet blir liktydigt med effekt. Samtal med en arbetssökande, utredningar av hans arbetssituation, rapporter etc som inte leder till att den sökande får ett lämpligt arbete har i princip icke lett till något resultat eller till det begränsade resultat som ligger däri, att den sökande erhållit allmänna informationer, som kan komma honom till nytta på annat sätt. I sådana fall blir en prestationsmätning av begränsat värde om den inskränker sig till en antalsräkning som icke beaktar kvaliteten. Det blir då erforderligt att göra en särskild bedömning av kvaliteten vid sidan av prestationsmätningen i övrigt. Det kan också vara möjligt att till den egentliga mätningen av prestationerna foga andra mått, relationstal etc, som fångar in viktiga kvalitetsaspekter. Ett exempel härpå kan hämtas från en arbetsförmedling i USA där prestationsmätningen av antal arbetsplacerade relaterades till flera andra mått bl a på antalet inskrivna arbetssökande, antalet inskrivna som fått anvisning om lediga platser, antalet anvisningar i förhållande till antalet placeringar etc.¹

Prestationsmätningen måste sålunda ofta kompletteras med någon form av kvalitetskontroll. I många fall gäller dock att det icke är möjligt att bygga samman kvantitet och kvalitet i ett och samma mått eller i mått som satts i relation till varandra. Eventuella ändringar av kvaliteten blir då närmast en av de tänkbara förklaringarna till konstaterade ändringar i produktiviteten, dvs i relationen mellan output och input.

c) Den mest påtagliga restriktionen i mätmöjligheterna gäller mätning av andra alternativ än de tidigare förekommande. Svårigheterna, eller snarare omöjligheten, är särskilt påtaglig ifråga om effekten av alternativa prestationer, eftersom inte ens effekten av redan utförda, existerande prestationer i regel kan fastställas utan mycket komplicerade undersökningar. Den aktuella diskussionen i frågan huruvida fångvård bör ske i frihet eller i fängelser belyser svårigheten att få ett objektiva underlag för en ståndpunkt.

Mätsvårigheterna gäller inte endast sambandet mellan alternativa prestationer och deras effekt utan även t ex möjligheterna att mäta antalet utförda prestationer av viss typ under andra organisatoriska förhållanden än de existerande. Sådana alternativa beräkningar kan dock ibland göras på begränsade avsnitt, t ex beräkningar av skillnader i kapacitet och kostnader vid anskaffningen av en ny maskin, vid övergången till en ändrad arbetsmetod eller vid en mer begränsad ändring i organisationen.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den följande framställningen framförallt avser problemet

att mäta prestationer såsom sådana och icke deras effekt,

att en eventuellt nödvändig kontroll av prestationernas kvalitet förutsättes ske vid sidan av den kvantitativa prestationsmätningen eller genom särskilda mätningar som hakas på prestationsmätningen,

att kvalitetsförändringar i många fall alltså närmast får beaktas som tänkbara förklaringar till produktivitetsförändringar, och slutligen

att alla mätningar endast avser kända alternativ.

Med de avgränsningar som gjorts i det föregående kan det kvarstående prestationsmättningsproblemet nu anges på följande sätt.

För ett avgränsat *planerings- och kontrollobjekt*, vanligen ansvarsområde, skall följande fastställas:

1. Den kvantitet prestationer som utförts under en given period.
2. Kostnaden per enhet för varje prestation inom planerings- och kontrollobjektet. Med kostnad jämförs andra mått på åtgång av produktionsresurser, t ex mantimmar, maskintimmar, materialmängd.
3. Någon form av standard eller normtal för kostnaden (motsv) per prestation.²

¹ Peter M Blau, *The Dynamics of Bureaucracy*, s. 39.

² En standard kan vara ett genomsnittstal grundat på erfarenhet av kostnader och prestationer under någon tid inom ett och samma kontrollobjekt eller inom flera olika, t. ex. lokalförvaltningar med lika arbetsuppgifter.

En standard kan också tas fram genom en särskild undersökning som kartlägger resursförbrukningen per prestation, t. ex. genom tidsstudier.

Genom multiplikation mellan kvantitet och standard erhålles en kostnad, som kan jämföras med den verkliga kostnaden.

Detta till synes principiellt enkla problem medför en lång rad praktiskt besvärliga delproblem som måste lösas. De viktigaste är följande:

1. Planerings- och kontrollobjektet måste avgränsas på ett sätt, som är meningsfullt ur organisatorisk synpunkt, d v s det skall i första hand anknyta till en ansvarsfördelning.

2. Hur skall kvantiteten prestationer lämpligen mätas? När kan man t ex använda sig av den inom industriell produktion oftast förekommande enkla metoden att räkna antalet enheter?

3. Ett av de allra besvärligaste problemen gäller frågan om man kan uppställa en standard. Såsom kommer att framgå i det följande, är det sällan man inom en myndighet kan utarbeta en standard i samma bemärkelse som inom industrin.

4. Hur skall man praktiskt organisera mätningen av prestationsmängden? I det följande kommer dessa grupper av frågor att diskuteras.

Valet av planerings- och kontrollobjekt

Innan en mätning kan företagas, är det nödvändigt att först avgränsa planerings- och kontrollobjektet. Denna fas i arbetet kräver ingen ingående behandling i detta sammanhang, då den har diskuterats utförligt i föregående kapitel. Avgränsningen av planerings- och kontrollobjektet innefattar i princip detsamma som avgränsningen av kostnadsställen, d v s avgränsningen av kostnadsställe sker regelmässigt i anknytning till planerings- och kontrollobjekt. I detta sammanhang kommer endast några ytterligare synpunkter att anföras.

Planerings- och kontrollobjekten kan väljas på olika nivåer i en organisationshierarki. Såsom objekt kan förekomma en lång rad tänkbara enheter mellan å ena sidan hela myndigheten (med verksledningen såsom ansvarig och riksdag eller regering såsom kontrollerande organ) och å andra sidan en liten grupp människor, som arbetar under gemensam ledning längst ned i samma myndighet. I princip är det t o m tänkbart att låta ett enskilt arbetsmoment och en enskild person utgöra kontrollobjekt, även om detta sällan eller aldrig torde vara praktiskt lämpligt inom en myndighet.

Valet av mätnivå medför vissa mättekniska konsekvenser. Ju högre upp i organisationshierarkin man rör sig, desto enklare är det att fastställa de verkliga kostnaderna för planerings- och kontrollobjektet. Ju lägre ner man kommer i organisationshierarkin, desto svårare mättekniska problem möter man vid fastställandet av kostnaderna för objektet. Det motsatta förhållandet råder i fråga om mätningen av prestationerna. På ju högre nivå som mätningen lägges, desto mer heterogena blir prestationerna inom planerings- och kontrollobjektet och desto mer komplicerad blir följaktligen prestationsmätningen. Enklast blir prestationsmätningen på allra lägsta nivå, där man i lyckliga fall kan träffa på helt homogena delprestationer.

Erfarenheterna från företagna undersökningar pekar på att svårigheterna att mäta prestationerna på högre nivå har större betydelse än svårigheterna att

fastställa kostnaderna per prestation på lägre nivå. Mättekniska problem talar sålunda för att man bör välja sina primära planerings- och kontrollobjekt på låg nivå. Därtill kommer emellertid ett annat övervägande av väsentlig betydelse.

Kontrollen är avsedd att, i den mån så befinnes motiverat, leda till korrigerande åtgärder. För att sådana skall kunna företagas är det nödvändigt att erhålla tillräckligt preciserad information om lokalisering av och anledning till konstaterade brister. En sådan precisering är svår att erhålla, om de primära planerings- och kontrollobjekten valts på för hög nivå.

Tillgänglig erfarenhet tyder sålunda på att man i första hand bör välja planerings- och kontrollobjekt, d v s i allmänhet ansvarsområden, på låg nivå i organisationshierarkin. Objekt på högre nivå konstrueras därefter genom sammanslagning av mindre ansvarsområden på lägre nivå, helt i enlighet med ansvarsavgränsningarna inom myndigheten.

Såsom exempel på uppbyggnaden av ett system av kontrollobjekt på olika nivåer kan väljas förhållandena inom postverket, där budgetering införts för personalinsatsen, som är av helt dominerande kostnadsmissig betydelse.

Verksledningen utkräver direkt budgetansvar ned till förvaltningsområden, som består av ett postkontor jämte underlydande postexpeditioner. För att underlätta förvaltningschefens (postmästarens) egen kontroll är budgeten emellertid specificerad på mindre kontrollobjekt på lägre nivåer. De primära kontrollobjekten utgöres sålunda av aktiviteter inom varje enskilt arbetsställe. Inom postexpeditionerna särskiljes »kassa», »stadsbrevbäring» och »övrigt». Inom postkontoren drives uppdelningen längre. Där avgränsas följande aktiviteter som primära kontrollobjekt: »Administration», »redovisning», »kassa», »övriga göromål för kassapersonal», »stadsbrevbäring», »ankommande postbehandling», »avgående postbehandling», »transport» och »övriga göromål för sorteringspersonal».

De primära kontrollobjekten sammanföres i tre grupper inom varje förvaltningsområde: »Postkontoret», »lokala postexpeditioner» samt »utomlokala postexpeditioner». De olika förvaltningsområdena sammanföres i sin tur till sju postdistrikt under distriktschefer (postdirektörer).

I hela denna hierarki hämtas den ur kontrollsynpunkt väsentligaste informationen, d v s den som föranleder korrigerande åtgärder, från den lägsta nivån.

Val av standard

Innan den allmänna frågan om val av lämplig standard diskuteras, bör först beröras en speciell fråga, som sammanhänger med programbudgeteringens roll såsom hjälpmedel vid såväl planering som kontroll. Denna dubbelroll har t ex i föregående avsnitt tagit sig uttryck i beteckningen »planerings- och kontrollobjekt».

I idealfallet föreställer man sig schematiskt standarden såsom ett hjälpmedel i planerings- och kontrollprocessen på följande sätt. Ur tidigare tillgänglig

erfarenhet jämte vissa bedömningar fastställs en lämplig standard. Denna används först i planeringen för beräkning av de nödvändiga resurserna genom multiplikation mellan standard och motsvarande antal prestationsenheter. Sedermera används standarden vid kontroll genom att det verkliga utförda antalet prestationer multipliceras med standarden, varefter produkten jämförs med de verkliga kostnaderna (eller insatsen angiven på annat sätt). Skillnaden analyseras i syfte att särskilja volyminflytanden och andra inflytanden.

I denna schematiska process föreställer man sig att en och samma standard lämpligen kan användas för såväl planering som kontroll. Denna fråga är en av de mest omdiskuterade i all litteratur rörande standardkostnadsberäkningar. Vid användning i planering är det uppenbart, att »standarderna» bör ange vad man *väntar sig*, t ex ett realistiskt genomsnitt för prestationer av en viss typ. När en standard används för kontroll avser man emellertid något annat. Det är då frågan om *ett mål som eftersträvas*. Det har diskuterats mycket var detta mål bör sättas för att ge den mest stimulerande verkan, dvs åstadkomma de största ansträngningarna i syfte att öka effektiviteten. En lång rad tänkbara mått behandlas i facklitteraturen. De flesta författare synes vara av den uppfattningen, att standarden bör ange något som vid en god insats är möjligt att uppnå. Tankegången är då den, att om man sätter standarden alltför högt mister den sin stimulerande verkan genom att bli ouppnåelig, medan man i stället löper risken att skapa för liten press om man väljer en standard som är alltför lätt att uppnå.

Ehuru det ofta diskuteras i facklitteraturen hur standarden bör sättas, synes det inte finnas några undersökningar som ger underlag för några säkra slutsatser i ena eller andra riktningen. De experiment som redovisas i facklitteraturen är närmast av karaktären laboratorieexperiment från helt andra områden än aktuella budgeteringssituationer. Inom det svenska postverket pågår för närvarande ett experiment med standard av olika »hårdhetsgrad» vid ett slumpmässigt utvalt antal postkontor jämte kontrollgrupper. Huruvida detta experiment kommer att leda till någon bestämd slutsats är ännu för tidigt att säga.

Oavsett vilken »hårdhetsgrad» man väljer på en standard för kontrolländamål går det tydligen en klar skiljelinje mellan planeringens uppfattning om »vad man kan vänta sig» och kontrollens uppfattning om »vad det bör vara». Hur denna konflikt skall lösas kan inte generellt anges. I de fall då frågan har någon betydelse – dvs då man kan mäta med en sådan noggrannhet att nyanser av detta slag bör beaktas – synes man oftast välja att låta standarden bestämmas med hänsyn till kontrollsynpunkterna och att därefter i sin planering, dvs budgetering, vidtaga erforderliga korrigeringar.

I det följande ses frågan helt ur kontrollsynpunkt. När det talas om standard avses sålunda något med innebörden »bör vara».

Inom industrin, där tekniska kontrolldata (resp standardkostnader) används för kontroll av hela produktionsprocesser, kan standarderna oftast fastställas med sådana till synes objektiva metoder som klockstudier, MTM, OUS eller MCD. Inom statliga myndigheter förekommer i mindre utsträckning prestationer, för vilka kostnader eller insats i annan form kan anges med så-

dana relativt exakta standards. Av framställningen i exempelsamlingen i slutet av detta kapitel framgår att standards av industriell typ kan komma att utnyttjas inom vissa sektioner vid statens bakteriologiska laboratorium. Inom postala förvaltningar överallt i världen används tekniska kontrolldata av standardtyp för vissa typer av arbetsuppgifter, t ex sortering och brevbäring. Som generellt omdöme torde dock gälla att man till en början får nöja sig med mera osäkra mått, som successivt kan förfinas när erfarenheterna av prestationsmätning ökar inom statsförvaltningen.

En ofta förekommande typ av standard fastställs i relation till något genomsnitt, som normalt brukar uppnås i kontrollobjekt av likartad typ. Sålunda gäller t ex att arbetsförmedlingar kan jämföras inbördes liksom fångvårdsanstalter resp sjukhus.

Det föreligger visserligen betydande skillnader mellan de förutsättningar varunder enskilda arbetsförmedlingar, enskilda fångvårdsanstalter eller enskilda sjukhus arbetar, men dessas inverkan kan minskas genom att man sorterar de analyserade kontrollobjekten i mindre grupper med mer likartade förutsättningar. Vid sortering av arbetsförmedlingar får man t ex beakta att miljöförhållanden, näringsliv och befolkningsstruktur i hög grad bestämmer de förutsättningar under vilka förmedlingen skall utföra sina prestationer. Såsom framgår av exempelsamlingen måste man vid sortering av fångvårdsanstalter i homogena grupper beakta bl a byggnadernas ålder, eftersom dessa har stor betydelse för den insats som bevakningsarbetet kräver o s v.

Även när man på detta sätt söker konstruera en standard med utgångspunkt från sådana interna jämförelser, rör det sig fortfarande om försök att approximera en standard i bemärkelsen »något som bör eftersträvas». Detta är särskilt påtagligt, när man såsom standard utväljer de bästa av de studerade enheterna.

Vid kontroll av produktiviteten (ibland = effektiviteten) inom statliga myndigheter tvingas man emellertid ofta sänka sin ambitionsnivå. Mätproblemen kan göra det nödvändigt att avstå från att över huvud taget försöka fastställa en standard i den sedvanliga bemärkelsen av något eftersträvansvärt. Man får i stället nöja sig med att söka bedöma huruvida en utveckling förefaller att vara god eller icke. Detta sker i alla produktivetsmätningar, där man söker bestämma mått på kostnadsutveckling resp prestationsutveckling, vilka jämföres med varandra. Måtten avses då vara sådana, att en större ökning av prestationsvolymen än av kostnaderna i fast penningvärde (eller en mindre minskning av volymen än av kostnaderna) anger en produktivetsförbättring.

Sådana mätningar av *ändringar* i produktivitet kan icke visa, huruvida produktiviteten vid någon tidpunkt är tillfredsställande eller icke, endast ge underlag för en bedömning av om produktivetsförändringar går i rätt riktning eller ej. Även med denna begränsade ambition möter man besvärliga tolkningsproblem, i synnerhet när det gäller myndigheter som befinner sig i stark expansion. Det kan då vara svårt att avgöra t ex huruvida en produktivetsförbättring är en följd av den ökade volymen och därav följande storleksfördelar eller av god skötsel.

Översikt över mätsituationer och mätmetoder

Inledningsvis angavs att prestationerna inom den statliga förvaltningen omfattar såväl varor och tjänster som den »medvetna beredskap som hålles i många statliga myndigheter för att klara belastningstoppar, och som tar sig uttryck i outnyttjad kapacitet vid lägre belastning». I föreliggande avsnitt koncentreras framställningen helt till problemet att mäta prestationer i form av varor eller tjänster. Beredskapsproblemet och vissa problem av rent mätteknisk art behandlas i följande avsnitt.

Den föregående framställningen har visat, att mätningar av prestationsmängder inom statliga myndigheter måste ske i en lång rad olika mätsituationer, vilka beror av ett flertal förhållanden, t ex av frågan på vilken nivå som mätningen sker men främst av arbetsuppgifternas art. Varje sådan mätsituation karakteriseras av ett antal egenskaper, som tillsammans bestämmer hur svårt det är att genomföra en meningsfull prestationsmätning och vilken eller vilka mätmetoder som skall användas. Vissa av egenskaperna är sådana att de tenderar att göra prestationsmätningen enkel, medan andra har motsatt verkan eller t o m utesluter varje möjlighet att mäta prestationer.

Egenskaperna kan förekomma i ett otal olika blandningar, vilka sålunda ger upphov till en med hänsyn till svårighetsgraden i princip kontinuerlig skala av mätsituationer från å ena sidan sådana med ytterligt enkla mätproblem till å andra sidan sådana med olösliga mätproblem. Det synes enklast att här kommentera de olika egenskapernas inverkan för att i anslutning därtill återge praktiska exempel och ange vilka mätmetoder som kan användas.

1. En första och för mätmöjligheten avgörande egenskap kan bäst uttryckas med frågan huruvida det överhuvudtaget är *möjligt att föreställa sig prestationen i konkret, mätbar form*. Såsom framgår av den detaljerade framställningen i exempelsamlingen är det uppenbart att en stor andel av de prestationer som utförs i statliga myndigheter är sådana, att man överhuvudtaget icke kan föreställa sig dem i en form, som är åtkomlig för praktiskt tänkbara mätmetoder.

Uppgifter av typen ledning, övervakning och tillsyn är vanligen av detta senare slag, d v s ej i mätbar form konkretiserbara uppgifter. Hit hör i första hand en betydande del av det arbete, som inom varje förvaltning utföres av dess högsta ledning och ofta även av ledning på lägre organisationsnivåer. Ett annat exempel är »tillsyn» av olika slag, t ex den uppgift som arbetsmarknadsstyrelsens lokala organ har att löpande studera utvecklingen på arbetsmarknaden i vid bemärkelse. Större delen av all forskning och allt utredningsarbete av icke rutinmässig art kan också räknas hit.

I sådana fall kan prestationsmätning ej ske utan man får nöja sig med att mäta *insatsen* för prestationen, t ex kostnaderna för en rationaliseringsundersökning, och att sedan söka subjektivt bedöma, huruvida denna insats kan vara rimlig. Ofta är den praktiskt betydelsefulla frågan hur stor insats man har råd att göra för denna typ av prestationer, d v s att låta programmet utgöras av en *ram*.

En annan möjlighet kan vara att undersöka om de ej mätbara prestationerna står i ett sådant samband med andra mätbara prestationer eller med vissa kostnader att detta kan uttryckas med relationstal. Ett enkelt exempel är att administrationskostnaderna sätts i relation till kostnaderna för den verksamhet som administreras.

Noggrann förplanering jämte kostnadsberäkning blir särskilt betydelsefull när ingen prestationsmätning kan ske. En jämförelse mellan plan och verkligt utfall kan då i någon mån ersätta den jämförelse mot en standard eller mot den tidigare utvecklingen som prestationsmätningen möjliggör. Planeringen kan samtidigt bidra till att arbetsuppgifterna blir starkare målinriktade och till att ökad uppmärksamhet ägnas kostnaderna i förhållande till uppnådda resultat.

Under alla omständigheter är det av väsentlig betydelse, att man alltid särskiljer insatsen för icke mätbara prestationer från insatsen för övriga prestationer, som kan analyseras vidare. Det förhållandet att en del av verksamheten icke är kontrollerbar genom prestationsmätning får inte hindra att man försöker mäta prestationerna i den övriga delen. En av de grundläggande teknikerna i varje försök att åstadkomma prestationsmätningar är därför att söka särskilja kostnaderna för alla prestationer, som icke kan mätas. Det kan ske genom att fastställa att kostnaderna för de *ej mätbara* prestationerna antingen står i visst samband med kostnaderna för de mätbara, eller att de absolut sett är av viss omfattning eller att de endast kan beräknas på grundval av en löpande tidskrivning. Det förutsättes i den följande framställningen, att man avgränsat insatserna för sådana prestationer, vars volym icke kan mätas, från de övriga.

2. Därefter bör i ett sammanhang nämnas en grupp av närliggande egenskaper, nämligen graden av prestationernas *homogenitet*, *antalet prestationer* av olika typ, som utförs inom kontrollobjektet, samt *regelbundenheten i sambandet mellan antal prestationer och den insats* i form av tid och kostnader i annan form som prestationerna medför.

Den sistnämnda egenskapen bör först beröras något. Varje försök att mäta prestationsvolymen bygger på förutsättningen, att *mängden prestationer* står i ett sådant regelbundet *förhållande till insatsen* att det kan observeras och att det kan beaktas i planering och kontroll. Den allra enklaste situationen är givetvis att kostnaderna, eller insatsen uttryckt på annat sätt, står i direkt proportion till prestationsmängden – åtminstone i de volymintervall som det vanligen blir fråga om i prestationsmätningen. Denna förutsättning är mycket ofta uppfylld inom kontrollobjekt på låg nivå, inom vilka rutinmässiga uppgifter utföres. Såsom exempel kan nämnas avdelningarna för framställning av pass eller körkort på länsstyrelserna. Såsom exempel på fall, då detta inte alltid gäller, kan nämnas fakturering, ordermottagning och expedition inom de flesta varulevererande organ. Insatsen för en faktura kan regelmässigt uppdelas i en del, som är fast per faktura, och en del som är proportionell mot antalet poster på fakturan. Liknande förhållanden gäller för ordermottagning och expedition. Huruvida man i ett sådant fall kan använda antalet fakturor, order eller

expeditioner som mått på prestationsmängden får avgöras från fall till fall och är därvid särskilt beroende av stabiliteten i fakturornas etc sammansättning under den studerade perioden. Om denna är stabil eller nära stabil kan antalet enheter användas såsom mått på prestationerna. Om det däremot finns risk för större förskjutningar från t ex fakturor med färre till fakturor med flera poster måste man använda ett sammansatt mått, vari såväl antalet fakturor som antalet poster ingår. I sådana fall kan förhållandet mellan grundtiden för en faktura resp för en post få lov att fastställas genom enkla tidsstudier.

Homogeniteten, d v s likheten hos de prestationer som hänförs till en och samma prestationstyp inom ett studerat planerings- och kontrollobjekt, är av dominerande betydelse. För att antalet skall vara ett acceptabelt mått på prestationernas omfattning är det givetvis icke nödvändigt att varje prestationsenhet är exakt lik de övriga. Det räcker med att spridningen kring ett genomsnitt icke är större än att genomsnittsberäkningar ger ett tillfredsställande mått vid jämförelser mellan olika kontrollperioder. Periodens längd är därvid av stor betydelse. Ju längre dessa perioder är, desto större är sannolikheten för att genomsnittsvärdena stabiliserar sig och följaktligen kan användas som prestationsmått. Så torde t ex antalet handlagda ärenden per timme eller per dag vid många statliga myndigheter inte vara ett tillfredsställande mått på mängden prestationer, men antalet ärenden per månad eller kvartal kan vara ett fullt tillfredsställande mått. Det antal uppgifter som den handläggande tjänstemannen skall inhämta i varje ärende och som skall beaktas när beslut fattas kan tänkas variera relativt starkt mellan olika ärenden men för längre perioder utjämnas dessa skillnader.

I detta sammanhang bör observeras, att det ofta är möjligt att öka graden av homogenitet genom att före en räkning av antalet prestationer verkställa en uppdelning av prestationerna på grupper, som var och en är mer homogen än den ursprungliga mängden prestationer, t ex att klassa ärenden i ett mindre antal grupper med hänsyn till beräknad tidsåtgång och att sedan verkställa räkning inom varje sådan grupp. Omvandling till gemensam sort sker därvid genom användning av ekvivalenstal. Såsom exempel härpå kan nämnas den tänkbara möjligheten att för bouppteckningsärenden göra en gruppering i ett antal klasser med hänsyn till de berörda beloppens storlek och att med en undersökning av tidsåtgången för ett slumpmässigt urval av ärenden i varje klass erhålla tal, som kan användas i en ekvivalensberäkning.

Såsom ytterligare exempel på situationer av denna typ kan nämnas vissa av sektionerna vid statens bakteriologiska laboratorium, som utför ett stort antal olika typer av prestationer, vilka kan sammanföras i ett mindre antal grupper. Vidare arbetsvårdsexpeditionerna inom arbetsförmedlingen, där åtgärderna synes kunna indelas i grupper av relativt homogen art.

De angivna exemplen i detta avsnitt har hittills omfattat prestationer av tämligen homogen karaktär. Det är en praktiskt viktig fråga hur långt man kan gå i användning av antalsberäkning som prestationsmått, när de enskilda prestationerna alltmer avviker från varandra och är av »individuell ärendetyp». Såsom exempel på sådana ärenden, som kan förekomma inom ett kon-

trollobjekt och som kan medföra starkt skiftande insatser, kan nämnas verksamheten vid domstolarna. Tidsplaneringen för enskilda mål visar ofta hur svårt det är att överhuvudtaget kunna förutsäga den erforderliga tiden för ett sådant. Även vid en bedömning av möjligheterna att mäta prestationerna i sådana fall, får man falla tillbaka på de nyss diskuterade lösningarna som alltså innebär följande.

a) Ju längre kontrollperioden görs, ju större är möjligheterna att använda antalet som kontrollmått.

b) Genom en uppdelning av prestationerna i olika klasser ökas möjligheterna att även för kortare perioder erhålla meningsfulla mått på prestationsmängderna.

c) I värsta fall får man söka särskilja de helt avvikande ärendena och för dessa endast mäta insatsen samt subtrahera denna från den totala insatsen, innan man mäter de mer homogena ärendena och sätter den mätningen i relation till motsvarande kostnader (mantimmar etc).

I den följande exempelsamlingen ges åtskilliga exempel på prestationer av varierande homogenitet mellan de extremer som återgivits ovan. Såsom ytterligare exempel på sådana mellanformer kan här nämnas ansökningar om namnändring vid patentverket, in- och utskrivningsärenden vid fångvårdsanstalterna, handläggning av låneärenden inom bostadsstyrelsen och dess lokalorganisation etc. Även om dessa ärenden kan kräva utredning av varierande omfattning kan de ändå anses ha en viss enhetlighet i sin struktur, varför det inte är uteslutet att de kan göras till föremål för enkel mätning.

3. En för mätningens praktiska genomförande mycket viktig fråga är hur den utförda prestationen kommer till synes och *på vilket underlag mätningen av prestationsmängden förlöpande kan ske.*

Detta kan exemplifieras med postverkets försök att mäta prestationerna i postkontorens kassor. Ett mycket stort antal olika prestationer utförs, varav ett mindre antal är sådana, som efterlämnar någon form av dokument, när de avslutas. Dessa har emellertid stor kvantitativ betydelse, ca 60 procent. För dessa får man ett automatiskt underlag för en sammanräkning, t ex kvitton på postgirobetalningar, allegat rörande postsparbanksinsättningar o s v. För andra prestationer föreligger inga sådana dokument (t ex för försäljning av ett frimärke), och en räkning blir därför praktiskt svår att genomföra. Om man emellertid genom särskild undersökning kan konstatera, att relationen mellan dokumenterbara och icke dokumenterbara prestationer är stabil under de studerade perioderna, kan man uppenbarligen nöja sig med att endast mäta de dokumenterbara. Stabiliteten i förhållandet mellan de olika prestationstyperna blir alltså av stor betydelse för mätningen.

Den i exempelsamlingen återgivna beskrivningen från riksförsäkringsverket visar, att sådana stabila relationer ibland kan medföra stora förenklingar. Där synes det kunna antagas, att den räkning av antal behandlade anvisningar som datamaskinen utför kan utnyttjas för att bestämma prestationsmängden vid åtminstone tre andra kontrollobjekt inom byrån.

Beredskap som speciell prestation

I föregående avsnitt särskildes beredskapen såsom en speciell prestation att diskutera för sig, vilket sker i det följande. Anledningen till denna särbehandling ligger i beredskapsprestationens egenartade karaktär: Prestationen som sådan kan inte mätas, endast den insats som göres för att hålla beredskapen. Beredskapen utgöres till dominerande del av en tid, under vilken tjänster ställes till förfogande oavsett om de utnyttjas eller inte, t ex öppethållandet i en liten verksamhet med låg besöksfrekvens. Beredskapen kan emellertid även omfatta andra kostnader, t ex räntekostnader för vaccin, som lagras för att möta eventuella epidemier, eller tillverkningskostnader i sådant vaccin, som lagras för samma ändamål men som efter viss tid måste slängas, om det icke användes.

För vårt näringsliv som helhet är beredskapskostnaden av utomordentligt stor ekonomisk betydelse. Enbart i detaljhandeln har den årligen beräknats omfatta flera miljarder kronor i form av outnyttjade lokaler och biträden. Självbetjäningssystemets största ekonomiska betydelse ligger däri, att det minskat beredskapskostnaden. Andra uttryck för beredskapskostnaden i näringslivet är lager på olika förädlingsstadier, outnyttjade transportmedel.

Även inom den offentliga förvaltningen kan beredskapskostnaden vara av mycket stor ekonomisk betydelse, i synnerhet på alla områden där man uppställt mycket hårda krav på snabbhet i behandlingen av ett »ärende» (i vidare mening) och där det följaktligen är nödvändigt att hålla en stor kapacitet som beredskap för användning vid toppbelastning. Det mest utpräglade exemplet torde vara brandkårens prestationer, men samma typ av kostnad förekommer på många håll.

Mätproblemen när det gäller prestationen beredskap kan som regel inte lösas, utan man får nöja sig med att söka skilja kostnaden för beredskap från kostnaden för andra prestationer. Kostnaden för arbetstiden, vilken som nämnts i regel är av dominerande betydelse, framstår oftast som en onormal spilltid, vilken kan mätas med hjälp av frekvensanalyser. Problem kan ibland uppstå när det gäller att fastställa huruvida eller i vilken utsträckning som en onormal spilltid verkligen utgör en beredskap och inte endast är ett tecken på slapp organisation.

Den väsentligaste frågan inför alla former av beredskap är givetvis i vilken grad den är ekonomiskt berättigad, d v s i vilken utsträckning som beredskapen skall anses vara värd den insats den kräver. Beredskapsgraden kan i regel uttryckas som den andel av alla »ärenden» som genomsnittligt kan behandlas inom viss preciserad tidsutdräkt. En 100-procentig beredskap vid SBL skulle sålunda kunna tänkas innebära, att alla vaccinrekvisitioner alltid effektueras samma dag som de inkommer. Den ekonomiska skillnaden mellan olika grader av beredskap kan vara mycket stor. Helt generellt gäller, att varje ytterligare procent kostar mer än de tidigare, d v s att marginalkostnaden är stigande. Oavsett vilket område som beredskapen omfattar, är det ett absolut krav, att

man söker klargöra hur mycket olika grader av beredskap kostar och ställer detta mot en värdering av de fördelar, den effekt, som beredskapen ger, d v s man söker bedöma effektiviteten.

Såväl i statlig förvaltning som i privat verksamhet föreligger alltid en tendens att upprätthålla högre beredskap än vad som i en strikt analys är ekonomiskt berättigat. Anledningen härtill är klar. Den högre kostnaden för större beredskap är inte lika lätt avläsbar som de mer frekventa klagomålen över väntetider – t ex vid en myndighets skrivcentral – vid en lägre grad av beredskap. Denna tendens medför i och för sig extra krav på uppmärksamhet.

Några mättekniska observationer

Den föregående framställningen har i huvudsak berört principfrågor, medan mättekniska problem icke berörts. Till dessa hör i första hand frågorna huruvida man med ett mått mäter vad man verkligen avser att mäta (validiteten) och om mätningen är tillförlitlig i den meningen, att man får samma resultat om mätningen upprepas (reliabiliteten). En särskild aspekt av reliabiliteten är frågan om urvalet är representativt i alla de fall, där man icke kan göra en totaluppföljning eller en totalundersökning.

Det skulle föra för långt att i detta sammanhang gå in på dessa mättekniska frågor, vilka finns behandlade i läroböcker. Varje behandling som är någorlunda uttömmande skulle helt spränga ramen för denna framställning. I detta sammanhang skall därför endast några observationer göras:

1. Det är nödvändigt att i alla överväganden rörande validitet och reliabilitet och överhuvudtaget krav på noggrannhet beakta det praktiska syftet. Det är inte fråga om att samla ett material för en doktorsavhandling utan att skaffa ett underlag, som gör det möjligt att styra verksamheten mer effektivt än tidigare. Det förhållandet att ett mått endast sällan kan bli invändningsfritt får alltså inte förhindra, att man söker skaffa sig sådana.

2. Det föreligger en väsentlig skillnad i kraven på »bevisvärde» mellan det fall, då mätningen endast skall användas för myndighetens egen information och det fall, då den skall underställas Kungl Maj:t och riksdagen och ligga till grund för beslut utanför myndigheten. I det förra fallet vet man hur pass tillförlitlig mätningen är och kan ta hänsyn därtill vid utnyttjandet, medan i det senare fallet måste ställas högre krav på mätningens giltighet. Överhuvudtaget gäller för information av denna typ, att man sällan i förväg kan uppställa några generella kvalitetskrav som informationen måste uppfylla. Man får istället anpassa sig efter materialets kvalitet i sitt sätt att utnyttja det.

Modell för det praktiska genomförandet

Den föregående framställningen har berört några väsentliga sidor av prestationsmätningens problem, vilka måste beaktas vid alla statliga myndigheter. De exempel som återges i följande avsnitt visar samtidigt att varje myndighet i praktiken måste lösa uppgiften på sitt eget sätt. Man kan emellertid urskilja vissa steg i genomförandet som kommer att återfinnas inom varje myndighet

och som därför kan sammanfogas till en enkel modell för introduktion av prestationsmätning. Den här följande beskrivningen kan ses som en sådan modell.

Introduktionsarbetet kan indelas i följande etapper.

1. Myndighetens verksamhet indelas efter verksamhetsgrenar och ansvarsområden.

2. Inom varje ansvarsområde görs en kartläggning av arbetsuppgifterna, en beskrivning av de prestationer (vanligen delprestationer) som varje arbetsuppgift leder till. Vidare undersöks i vilken omfattning prestationerna är mätbara.

3. Inom varje ansvarsområde undersöks hur en kostnadsfördelning på prestationer kan genomföras.

4. Administrativa rutiner uppläggs för insamling av prestations- och kostnadsdata inom varje ansvarsområde, för sammanställning av dessa data och för deras utnyttjande i kontroll och planering.

Om möjligt införs även rutiner för att sammanfoga data om ansvarsområdenas prestationer till en mätning av mängden slutprestationer resp kostnaderna för slutprestationerna inom varje verksamhetsgren.

1. Myndighetens verksamhet indelas efter verksamhetsgrenar och ansvarsområden.

Tidigare kapitel har ingående behandlat indelningen efter verksamhetsgrenar och planeringen för varje verksamhetsgren, vilken skall utmynna i ett program. Det utmärkande för varje program skall vara att det har ett avgränsat syfte och en uttalad målsättning samt att det leder till slutprestationer av ett eller flera slag, vilka avlämnas till mottagare utanför myndigheten.

En mätning av mängden slutprestationer från en verksamhetsgren är av stort intresse. Det är emellertid sällan möjligt att inrikta prestationsmätningen direkt på slutprestationerna. De flesta myndigheter har en mycket mångsidig verksamhet och så komplicerad organisatorisk uppbyggnad att det i praktiken blir omöjligt att direkt urskilja hur slutprestationer framkommer. Man tvingas därför följa organisationen, mäta de delprestationer som framkommer inom ansvarsområdena och om möjligt sammanfoga dessa delar till slutprestationer.

Figur 9: 2 är en förenklad beskrivning av hur den organisatoriska uppbyggnaden resp en uppdelning i program ungefärligen ser ut i många statliga myndigheter. En avdelning eller byrå uppdelas ofta i mindre enheter men även den minsta organisatoriska enhet har ofta arbetsuppgifter hänförliga till flera program och därmed till olika slutprestationer.

Indelningen i ansvarsområden har behandlats i kapitlet om kostnadsredovisning. Vad som kan behöva betonas i detta sammanhang är främst att svaret i lika hög grad gäller prestationerna som kostnaderna (kostnadsställe = prestationsställe). En mycket framträdande strävan i programbudgeteringen är just att inrikta planeringen och kontrollen på ansvarsområden. Det är alltså lika angeläget att inom ansvarsområdena mäta och redovisa utförda prestationer som att redovisa kostnaderna.

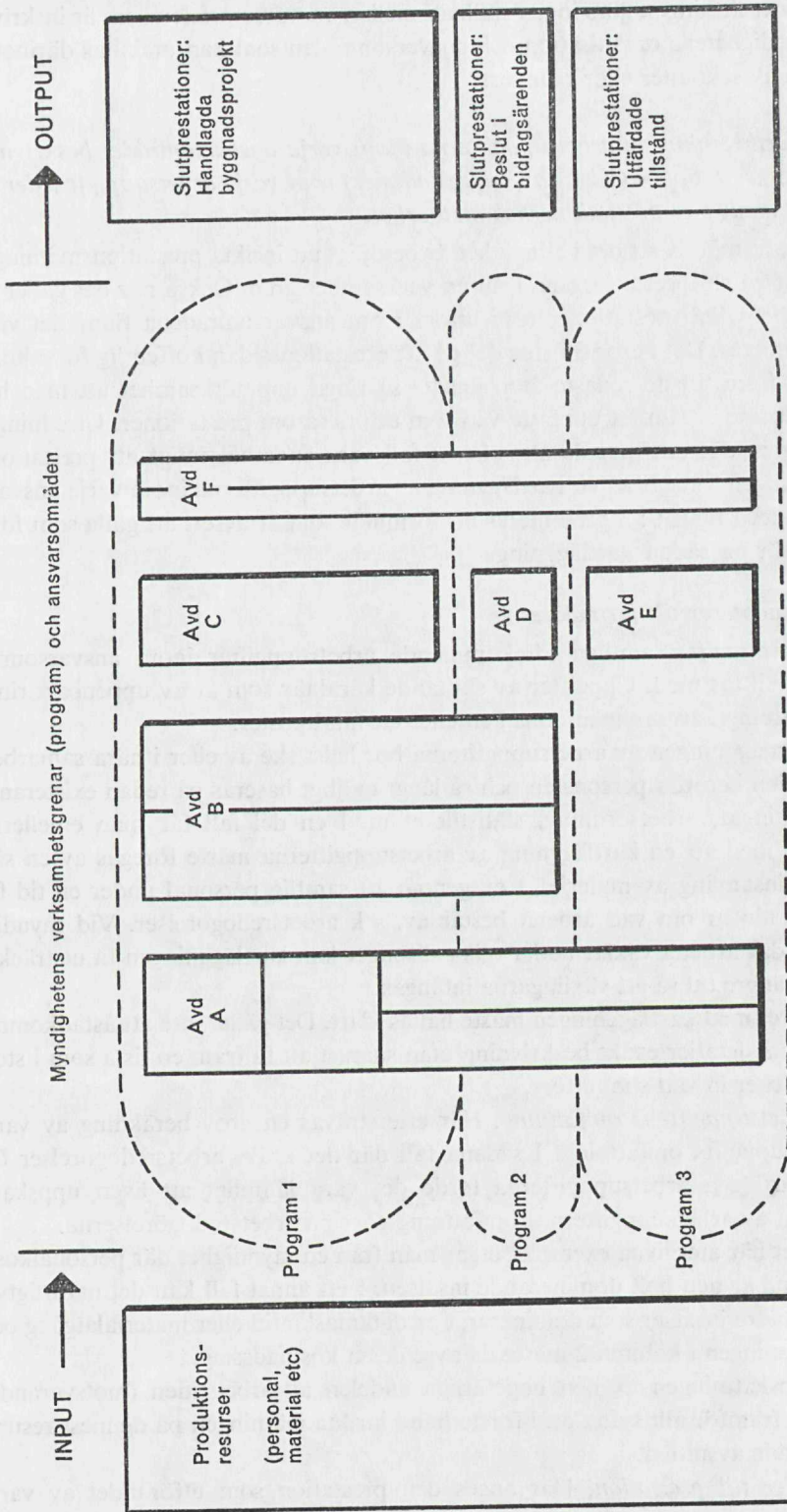


Fig. 9: 2. Exempel på samband mellan program och ansvarsområden inom en myndighet

I fortsättningen görs ingen skillnad mellan ansvarsområden som är inskrivna i myndighetens organisation och ansvarsområden som kan urskiljas därinom i form av sektioner eller grupper.

2. Kartläggning av arbetsuppgifterna inom varje ansvarsområde, beskrivning av de prestationer (vanligen delprestationer) som varje arbetsuppgift leder till samt analys av prestationernas mätbarhet.

Ovan framhölls att det i allmänhet är omöjligt att inrikta prestationsmätningen direkt på slutprestationerna från en verksamhetsgren. Också när det gäller att urskilja vilka prestationer som utförs inom ansvarsområdena finns det vissa svårigheter. Det beror till stor del på att prestationssidan i offentlig förvaltning ända fram till de senaste åren ägnats så ringa uppmärksamhet att man helt enkelt inte är van att uppfatta vad som utförs såsom prestationer. Utredningen bedömer det därför i de allra flesta fall vara ändamålsenligt att prestationsmätningen föregås av en kartläggning av arbetsuppgifterna inom varje ansvarsområde. I figur 9: 3 presenteras ett formulär som är avsett att gälla som förebild för en sådan kartläggning.

Kommentarer till formuläret.

Arbetsuppgift. Samtliga förekommande arbetsuppgifter inom ansvarsområdet skall tas med. Uppgifter av skiftande karaktär som är av uppenbart ringa omfattning kan sammanfattas i en eller ett fåtal poster.

Kartläggningen av arbetsuppgifterna bör helst ske av eller i nära samarbete med den berörda personalen och så långt möjligt baseras på redan existerande utredningar, arbetsordning, statistik m m. I en del fall får man emellertid räkna med att en kartläggning av arbetsuppgifterna måste föregås av en särskild insamling av material, t ex genom att samtlig personal under en tid för anteckningar om vad arbetet består av, s k arbetsredogörelser. Vid myndigheter där arbetet växlar under olika säsonger kan kartläggningen få utsträckas över längre tid så att växlingarna infångas.

Syftet med kartläggningen måste hållas klart. Det gäller inte att åstadkomma en i alla detaljer exakt beskrivning utan snarast att få fram en lista som i stort sett täcker in vad som utförs.

Arbetsuppgiftens omfattning. Här eftersträvas en grov beräkning av varje arbetsuppgifts omfattning. I sådana fall där det krävs arbetsredogörelser för att kartlägga arbetsuppgifterna torde det vara lämpligt att även uppskattningen av arbetsuppgifternas omfattning görs på arbetsredogörelserna.

I det här återgivna exemplet utgår man från en myndighet där personalkostnaderna är den helt dominerande insatsen. I ett annat fall kan det naturligtvis vara andra insatser som dominerar, t ex datamaskintid eller materialåtgång och bedömningen i kolumn 2 måste då avse dessa kostnadsslag.

Uppskattningen av den ungefärliga andelen av arbetstiden (motsvarande) tjänar framför allt syftet att i första hand inrikta mätningen på de mest resurskrävande avsnitten.

Leder till prestation. Här anges den prestation som utförandet av varje

arbetsuppgift leder fram till. Ett viktigt krav är att prestationen utgör ett meningsfullt uttryck för vad som åstadkommits. Ett par exempel kan illustrera detta. Så som framhållits tidigare i detta kapitel förekommer inom statsförvaltningen många prestationer som det är svårt eller omöjligt att överhuvudtaget föreställa sig i konkret, mätbar form. Man kan få stanna vid mycket vaga prestationsangivelser, t ex »att ha lett arbetet vid avdelning X under månaden», »att ha svarat för kontakterna med kommunerna i frågor som rör . . .», »att ha följt läget på arbetsmarknaden i A-regionen under månaden».

Å andra sidan kan man ibland inom en arbetsuppgift för vilken ingen mätbar prestation kan anges särskilja en rad olika deluppgifter som leder till mätbara prestationer t ex »lästa facktidsskrifter», »telefonsamtal för inhämtande av upplysningar», »avsända skrivelser». Om emellertid dessa delprestationer är av mycket underordnad betydelse i förhållande till uppgiften i dess helhet riskerar en mätning därunder att bli meningslös. Delprestationerna beskriver då endast vissa inslag i den egentliga arbetsuppgiften och ger ingen antydning om hur uppgiften i dess helhet lösts. En mätning av sådana i förhållande till hela arbetsuppgiften obetydliga delprestationer kan därför som regel inte rekommenderas.

Som ytterligare exempel på »översättningen» från arbetsuppgift till prestation kan anföras några av de prestationer som behandlas i exempelsamlingen nedan. Där har i vissa fall föreslagits mätning av prestationer som inte i sin helhet är ett konkret och avgränsat resultat av en utförd arbetsuppgift. Prestationen »förvaringsdag» inom kriminalvården har inslag som är tydligt avgränsbara och mätbara, t ex måltider, medan andra delar såsom bevakning och transporter inte kan logiskt delas upp och hänföras till förvaringsdag. Ett annat exempel kan hämtas från substrattillverkningen vid SBL där prestationerna egentligen är de ca 200 olika slag av substrat som tillverkas men där prestationsmätningen förutsätts i huvudsak kunna knytas till de ca fem olika förpackningar som förekommer. Förpackningarna återspeglar nämligen huvuddelen av kostnadsskillnaderna mellan substraten, eftersom förpackningsmaterial och arbetsinsatsen för förpackning dominerar kostnaderna. En prestationsmätning av de olika substratsorterna direkt framstår däremot som orimligt arbetskrävande.

Dessa två exempel har avsett att visa att prestationsmätningens problem ibland kan lösas genom mätning av »konstruerade» prestationer som med tillfredsställande noggrannhet representerar de egentliga prestationerna.

Det är uppenbarligen inte möjligt att ge generella anvisningar för avgränsningen av prestationer – det måste avgöras i varje fall för sig. Än mindre kan vägledning ges för de situationer där det kan bli aktuellt att konstruera lämpliga mätbara prestationer. Som allmän rekommendation kan endast sägas att det åtminstone i den inledande kartläggningen kan vara befogat att ta upp alla de prestationer som man stöter på och låta det slutliga avgörandet om deras lämplighet i mätsyfte anstå till bedömningen av mätbarheten i kolumn 4 och tills definitiv slutsats angående prestationsmätning för ansvarsområdet i dess helhet skall dras.

Fig 9.3. Exempel på utnyttjande av formulär för kartläggning av arbetsuppgifterna vid införande av prestationsmätning

Ansvarsområde: Tekniska byrån
 Stansningsgruppens ankomstexpedition
 Ansvarig för ifyllandet:
 Datum för ifyllandet:

Personalstyrka: 8 personer

1	2	3	4	5	6	7
Arbetsuppgift	Arbetsuppgiftens omfattning (arbets-tid, maskintid etc.)	Leder till prestation	Bedömning av prestationens mätbarhet	Underlag för fortlöpande mätning	Förslag till mätperiod	Anmärkning
1. Granskning och kom- lettering i vissa avseenden av från försäkringskassor- na insända huvudkort och huvudkortsmeddelanden. Uppdelning av handling- arna i 4 grupper	17 mandagar/vecka	Granskade huvud- kort och huvud- kortsmeddelanden (stansningsunderlag)	Mätbar	Nuvarande antals- statistik	Månad	Antalet huvudkort och huvudkortsmed- delanden varierar från månad till må- nad (min 54 000, max 88 000)
2. Granskning och kom- lettering av huvudkorts- meddelanden avseende pensioner som skall spär- ras därför att försäkrings- kassan gjort lokal utbetal- ning (tillfälliga spärrar)	4 mandagar/vecka	Granskade huvud- kortsmeddelanden (underlag för spärr)	Mätbar	Nuvarande antals- statistik	Månad	Jfr p. 1
3. Granskning och kom- lettering av huvudkorts- meddelanden avseende avlidna. Utskrift av med- delanden till kontrollsek- tionen.	5 mandagar/vecka	Utskrivna bl Rfv 5:754	Mätbar	Blankett Rfv 5:754 (räknas ej fn)	Månad	

1	2	3	4	5	6	7
4. Öppning, ankomststämpling och fördelning av ank. post (huvudkortsmeddelanden) per förs. kassa. Spärrar, delade utbetalningar och utbetalningar till utlandet från-skiljs.	5 mandagar/vecka	Uppsorterade huvudkort och huvudkortsmeddelanden	Mätbar	Nuvarande statistik	Månad	Jfr p. 1
5. Utträkning av pension vid delad utbetalning och utbetalning till utlandet.	1 mandag/vecka	Utskrivna bl Rfv 5:755	Mätbar	Bl Rfv 5:755 (räknas ej f n)	Månad	
6. Arbetsledning, fördelning av arbetet inom gruppen. Kontakter med försäkringskassorna betr. oklara fall. Kontakter med SPV.	4 mandagar/vecka	Utredda fall, återställda handlingar, kontakter med försäkringskassorna resp. SPV	Delvis mätbar?	Utredda fall, huvudkort och huvudkortsmedd. Telefonsamtal (ingen statistik f n)	Månad	
7. Löpande personalredovisning för hela stansgruppen	4 mandagar/vecka	Personalrapporter och ledighetsansökningar	I någon mån mätbara	Antal anställda, antal frånvaroräpporter (räkning möjlig men förekommer ej f n)	Månad	
8. Utredning betr. spärrar som ej återfinns vid spärrplockningen.	ca 2 mandagar/mån	Utredda spärrfall	Mätbar	Antal plockade pensionsanvisningar och återsända huvudkortsmeddelanden	Månad	

Bedömningen av prestationernas mätbarhet måste avse inte endast mätbarheten i teknisk mening utan även frågan huruvida en fortlöpande mätning kan ske med rimlig arbetsinsats och kostnad i förhållande till den nytta som mätningen ger. Det finns givetvis långt större anledning att göra en mätning som avser 100 personers arbete än ett fåtals.

I avsnittet om mätsituationer och mätmetoder har ingående behandlats de faktorer som är avgörande för mätbarheten. De är

dels homogeniteten hos prestationerna inom ansvarsområdet – antalet typer eller grupper med relativt homogena prestationer inom var och en måste vara begränsat,

dels antalet prestationer som förekommer inom varje typ eller grupp – ju större antal desto större möjlighet och anledning finns i allmänhet att mäta,

dels frågan om resursinsatsen står i en stabil relation till prestationsmängden.

När det gäller kravet på *homogenitet* hos prestationerna inom ett ansvarsområde eftersträvas i princip att alla prestationer som mäts genom antalsräkning skall vara identiskt lika. Det är, såsom tidigare framgått, ett krav som man ofta tvingas pruta på för att överhuvudtaget kunna åstadkomma några mätningar i statsförvaltningen. Man får ofta nöja sig med att sammanföra i grupper sådana prestationer som är *relativt* homogena.

Erfarenheterna från programbudgetutredningens försöksverksamhet tyder på att *antalet olika typer eller grupper av prestationer* inom ett kostnadsställe måste vara rätt begränsat för att inte arbetet med löpande registrering och rapportering skall bli för omfattande. Gränsen torde i regel gå någonstans mellan 5 och 10 typer. Det är för övrigt inte den egentliga mätningen av vart slag av prestationer som sätter denna gräns utan behovet att kunna sammanväga de olika prestationstyperna till ett enhetligt mått som kan jämföras med kostnaderna för ansvarsområdet.

Såsom tidigare nämnts kan den bokföringsmässiga fördelningen av kostnaderna förutsättas sträcka sig till och med ansvarsområden. Därutöver eftersträvas en ytterligare fördelning av kostnaderna på prestationer. En i praktiken vanlig väg att uppnå detta torde bli att genom frekvensanalys ta fram ekvivalenstal för de olika prestationstyperna, varigenom de kan summeras till enhetligt mått.

Ett enkelt exempel kan belysa förfarandet.

Enligt frekvensanalysen tar prestation A 1 timme att utföra, prestation B 3 timmar och prestation C $\frac{1}{2}$ timme. Prestationsmätningen visar följande siffror för en period: prestation A 100 st, prestation B 10 st, prestation C 400 st. Dessa prestationsmängder måste vägas samman till en enda mängd och det sker genom multiplikation med tidsangivelserna, d v s 100×1 , 10×3 , $400 \times \frac{1}{2} = 330$ »prestationsenheter». Härmed uppställs en norm eller standard för hur lång tid utförandet av prestationerna »bör» ta och jämförelser kan göras med den verkliga arbetstid som lagts ned vid avdelningen under perioden.

Sammanvägningen möjliggjorde i detta fall en jämförelse och kontroll av

arbetstiden. Kontrollen kan naturligtvis även inriktas på andra produktionsresurser.

Vid statens bakteriologiska laboratorium har t ex förutsatts att en sådan sammanvägning skall ske vid flera av sektionerna, inte bara för arbetstid utan även för förbrukning av experimentdjur, av diskgoods etc. Se vidare i exempel-samlingen avsnittet om SBL.

En annan av de för mätbarheten avgörande faktorerna är *antalet prestationer av varje typ*. Vad som betecknas typ eller grupp av prestationer är ingenting i och för sig givet. I praktiken blir i många fall frågan om antalet prestationer av varje typ och frågan om prestationernas likhet eller homogenitet två sidor av samma sak. Om man ställer höga krav på homogenitet tenderar antalet typer av prestationer att bli stort men antalet inom varje typ blir lågt. Om man däremot sänker kravet på homogenitet och sammanför till en och samma grupp sinsemellan relativt oenhetliga prestationer, t ex ärenden med skiftande innehåll, utredningar av varierande slag, kan man få färre typer men större antal prestationer inom varje typ.

Försöken att åstadkomma prestationsmätning vid statens provningsanstalt är ett exempel på hur en avvägning måste göras mellan dessa två krav. Antalet typer av prestationer är inom flera av provningsanstaltens laboratorier över ett hundra, varav ett mycket stort antal förekommer ett fåtal gånger per år. Enda sättet att genomföra en prestationsmätning är att sammanföra dessa prestationstyper till ett färre antal grupper som kan sammanvägas med hjälp av ekvivalenstal.

Om ett sådant förfarande är möjligt eller om det skulle stupa på att prestationerna inom varje grupp blev alltför oenhetliga kan endast fastställas genom en undersökning. Först måste klargöras vilka slag av produktionsresurser som det är mest angeläget att få under kontroll genom prestationsmätning. Här kan för enkelhetens skull antas att det är arbetstiden. Därefter måste undersökas genom frekvensanalys eller genom arbetsredogörelser med tidskrivning om det föreligger sådana likheter i tidsåtgången för de olika prestationstyperna att de kan sammanföras till ett mindre antal grupper med en genomsnittstid för varje. Om detta visar sig möjligt kan prestationsmätningen försöksvis starta. Sedan mätningen pågått en tid måste ytterligare övervägas om antalet i varje grupp ingående prestationer av olika typ växlar från en kontrollperiod till en annan på ett sätt som förrycker de fastställda genomsnittstiderna. Om ingenting sådant inträffar kan grupperingen accepteras som utgångspunkt för prestationsmätningen.

Det tredje kravet för mätbarhet gäller *sambandet mellan förändringar i prestationsmängden och förändringar i kostnaderna*. Prestationsmätningen bygger som tidigare nämnts på förutsättningen att det finns en regelbundenhet i dessa förändringar som kan beaktas i mätningen av prestationer och kostnader. Det allra enklaste fallet att förändringarna är direkt proportionella mot varandra behöver inte närmare kommenteras. De mätsituationer där det blir nödvändigt att i kostnadsfördelningen på prestationer bygga in oregelbundenheter i kostnadsförloppet blir mera komplicerade. Som ett exempel kan tas den

tidigare nämnda substratframställningen vid SBL där kostnaderna i stor utsträckning följer dels antalet förpackningar (flaskor, rör etc) och dels tiden för förpackningsarbetet. Vissa substrat har emellertid börjat förpackas på maskinell väg. Det kan därför bli nödvändigt att som underlag för en rättvisande kostnadsfördelning fastställa antalet förpackade enheter per timme vid manuellt resp maskinellt utförande.

Frågan om hur långt man skall gå i uppdelning när det gäller att fastställa grunder för kostnadsfördelning per prestation har ett direkt samband med den noggrannhet som eftersträvas i mätningarna. Ju mera i detalj kostnadsbilden undersöks och ju mer exakt kostnadsfördelningen görs desto noggrannare och säkrare kan naturligtvis planering och kontroll bli men desto mer omfattande blir samtidigt det administrativa arbetet.

En relativt vanlig lösning på problem av detta slag syns kunna bli följande. Inom ett ansvarsområde fastställs den del av samtliga kostnader (tid etc), absolut eller i relation till totalkostnaden, som åtgår för utförande av uppgifter för vilka inga mätbara prestationer finns och för sådana inslag i utförandet av de mätbara prestationerna för vilka kostnaderna ej varierar i takt med prestationsmängden. Återstående påverkbara kostnader inom ansvarsområdet kan sedan direkt jämföras med prestationsmängden.

Underlag för fortlöpande mätning. Här anges om det existerar något påtagligt bevis på utförda prestationer som kan sammanräknas. Det kan t ex vara den akt med handlingar som utgör själva ärendet, någon form av kvitto eller kort som svarar mot den utförda prestationen. Om inget lämpligt underlag för mätning påträffas bör detta anges på blanketten, eftersom det kan bli av betydelse för frågan om fortlöpande mätning bör ske.

Förslag till mätperiod. I den inledande undersökningen bör ett förslag till mätperiod lämnas, men självfallet kan myndighetens ledning i en samlad bedömning av prestations- och kostnadsmätningens genomförande lägga andra synpunkter på frågan. Den viktigaste utgångspunkten måste då vara hur mätningarna skall utnyttjas i planering och kontroll, även om en anpassning måste ske med hänsyn till hur omfattande det administrativa arbetet för varje mätperiod blir. Mätperiodens längd kan också som tidigare nämnts behöva anpassas för att utjämna brister i homogenitet hos prestationerna. Vid flertalet myndigheter torde en mätperiod om 1–3 månader visa sig mest lämplig.

Anmärkingar. Här bör påtalas speciella iakttagelser som görs under kartläggningen och som kan ha betydelse för det slutliga beslutet om prestationsmätning inom varje ansvarsområde.

Slutsats av undersökningen om prestationer och om prestationernas mätbarhet. Undersökningen bör ha givit en relativt tillförlitlig bild av vilka ansvarsområden som erbjuder möjlighet till prestationsmätning.

Inget avgörande om införande av löpande prestationsmätning bör dock träffas förrän det också undersökts om en fördelning av kostnaderna på de olika typerna av prestationer är genomförbar. I det slutliga avgörandet måste båda dessa sidorna i lika hög grad beaktas.

ARBETSREDOGÖRELSE

SBL
Avd

Lab

Produkt		Tillverkningsnr				Referensnr	
Löwendins rör		3250					
<input checked="" type="checkbox"/> Helfabrikat		<input type="checkbox"/> Halvfabrikat					
Arbetsuppgifter	Använd tid					Sign	Anm
	Börjar Datum	Klockan	Slutar Datum	Klockan	Summa min		
1 Tillverkning							
Uppvägning	17/12	8.00		8.30	30	G.S.	
Blandning							
Beredning							
2 Filtrering							
Ordna filter och sterilisera arbetsredskap							
Filtrera							
3 Dispensering och förslutning							
Flaskor							
Kolvar							
Rör <i>Fyllning på maskin</i>		10.10		13.15	3 1/2 tim	G.S.	2000 rör
Plattor							
4 Sterilisering (såväl substrat som tomflaskor m m)		13.15		13.55	40	G.S.	
5 Märkning av flaskor och ampuller samt inpackning i kartonger							
6 Hämtning av arbetsmaterial, sterilprovning etc		15.30		16.00	30	G.S.	N ₂ -tub hämtning
7 Inpackning i kylrum och lager samt leverans av färdiga produkter							
8 Diskning							
9 Tillverkning av proppar							
10 Diverse oförutsedda arbetsuppgifter		8.40		10.10	90	G.S.	Smörjning-justerings av ampullmaskin
		14.30		15.30	60	A.S.	Inplockning av rör i korgar

Fig. 9: 4. Exempel på arbetsredogörelse med tidskrivning

3. Inom varje ansvarsområde undersöks hur en kostnadsfördelning på prestationer kan genomföras.

Frågan om fördelning av kostnader på prestationer har tidigare behandlats i kapitel 7. Där har bl a betonats att den kortperiodiska planeringen och uppföljningen i allmänhet bör inriktas på särkostnaderna. En fördelning av totalkostnaderna bör därjämte ske med längre mellanrum eller för speciella ändamål.

Bland särkostnaderna bör i första hand beaktas de kostnadsslag som dominerar kostnadsbilden för prestationerna och som är mest rörliga i förhållande till prestationsmängderna. I många myndigheter torde endast personalkostnaderna komma i fråga vid en sådan fördelning. Vid ett par av programbudgetutredningens försöksmyndigheter har dock föreslagits att även materialkostnad resp kostnad för transportmedel bör ingå i den löpande kostnadsfördelningen.

När det gäller den egentliga fördelningen finns i stort sett tre möjligheter.

a) Utförandet av varje prestationstyp inom ett ansvarsområde sker helt åtskilt från utförandet av andra prestationstyper. I detta fall kommer knappast några fördelningsproblem att uppstå, eftersom både personal och material får en direkt anknytning till endast en typ av prestation.

b) Prestationstyperna utförs inte åtskilt från varandra. Ansvarsområdets kostnader måste fördelas med hjälp av ekvivalenstal så som tidigare beskrivits här ovan. Ekvivalenstalen kan bestämmas antingen genom frekvensanalys eller genom arbetsredogörelser, vilket innebär att all personal för noggranna anteckningar dels om vad som utförs, dels om vilken tid etc som åtgått därför under en så lång period – uppskattningsvis en eller ett par månader – att tillfredsställande genomsnittsvärden erhålls.

Figur 9: 4 är ett exempel på användning av arbetsredogörelse. I detta fall användes tidsangivelserna dels för att särskilja tiden för sådana arbetsuppgifter som ej varierar med prestationsmängden, t ex nr 6, 8 och 10 och dels för att fastställa ekvivalenstal.

c) Prestationerna utförs inte åtskilt från varandra och kostnadsfördelning med hjälp av ekvivalenstal kan ej ske. Kostnadsfördelningen måste grundas på fortlöpande förda anteckningar om hur arbetstid etc används vid utförandet av de olika prestationerna. Detta fall torde i allmänhet gälla när prestationerna ej är mätbara och det blir aktuellt att särskilja kostnaderna för dem.

4. Administrativa rutiner uppläggs för insamling av prestations- och kostnadsdata m m.

Insamling och utnyttjande av prestations- och kostnadsdata inom en myndighet kan ske i följande steg.

a) Efter varje mätperiod (t ex månad) lämnar varje ansvarsområde uppgift om den mängd prestationer av olika typ som utförts under den gångna perioden. Ett särskilt formulär bör utformas för detta ändamål. Redan nu torde för övrigt förekomma viss statistik hos myndigheterna som kan inlemmas i prestationsmätningen. (Jfr figur 9: 5.)

b) En för hela myndigheten gemensam enhet inom den ekonomi-administra-

PRODUKTIONSRAPPORT Jan 1965 <i>Kem allmänna substratsektionen</i>					
Prestationer	mängd/antal				
	<i>satser</i>	liter	<i>förpackningar</i>		
Flaskor, kolvar fr 200 ml.....	80	—	3 500	—	2 000
» » under 200 ml.....	25	—	50	—	4 000
Rör.....	180	—	200	—	45 000
Spec rör.....	8	—	25	—	1 500
Plattor.....	120	—	300	—	38 000
Spec plattor.....	5	—	35	—	3 000

Fig. 9:5. Exempel på produktionsrapport

tiva avdelningen tar emot rapporterna om mängden utförda prestationer liksom också rapporter om periodens kostnader per ansvarsområde (alt den samlade arbetstiden, mängden förbrukat material).

Med utgångspunkt från detta material beräknas kostnaden (tiden etc) för varje typ av prestation (mängden multipliceras med resp ekvivalensstal) vilken sedan summeras till en total kostnad för ansvarsområdet. Denna total kostnad enligt ekvivalensberäkning jämförs med den verkliga kostnaden.

c) Jämförelsen återrapporteras till resp ansvarsområde liksom till ledningen på högre nivå i myndigheten. I sistnämnda fall måste givetvis göras mindre detaljerade sammanställningar avseende flera ansvarsområden. Figur 9:6 visar ett exempel på en kostnadssammanställning avsedd att återrapporteras.

Kostnadsrapport Jan 1965 Sektion Bse		
Arbetstid:		
Arbetstid för månadens produktion enligt standardtal ..	1 735 tim	
Verklig arbetstid	1 700 »	
		+ 35 tim à 40 kr= +1 400 kr
Mottagna prestationer från hjälpavdelningar:		
Substrat från sektion Ksa enligt standardtal	15 000 kr	
Verklig förbrukning enligt rekvisitioner	15 900 »	—900 kr
Kostnadsdifferens		+500 kr

Fig. 9:6. Exempel på sammanställning för kostnadskontroll

d) I ovanstående exempel uttrycks sektionens produktivitet av relationen mellan kostnad enligt standardtalen och verklig kostnad. Om varje månads relationstal omräknas till en indexserie kan produktivitetens utvecklingen förlöpande följas.

e) Såväl kostnadsjämförelsen för varje månad som ett produktivitetsindex som belyser en längre period skall leda till analys av orsakerna till en ofördelaktig utveckling och till åtgärder för förbättrad ekonomi.

f) De prestations- och kostnadsdata som insamlas och utnyttjas för kontroll skall sedan också beaktas i planeringen, om möjligt både i den årsplanering som ligger till grund för upprättande av petita och i den interna budgeteringen.

S B L							
Budgetförslag år 3, Blankett 11							
Avdelning							
Sektion							
Produkt	Beräknad försäljning	Beräknad lager förändring	Beräknad produktion	Beräknad åtgång av produktionsresurser			
				Arbets-timmar (labora-triser)	Djur	Substrat	Övrigt
Prov A	8 000 st		8 000 st	800 ¹	8000 ¹ möss		
Prov B	10 000 st		10 000 st	2 000 ¹			
Prov C	50 000 st		50 000 st	5 700			20 000 rör ¹ 60 000 plattor 52 000 rör
Preparat Z	5 000 doser	+ 2 000 doser	7 000 doser	3 500		...	
Summa							

¹ Exempel på ekvivalenstal. Prov A: 10 st per timme, 1 möss per prov.
Prov B: 5 st per timme, 2 rör per prov.

Fig. 9:7. Exempel på formulär för budgetering av produktion och resursförbrukning

Principförslag om prestationsmätning i de statliga myndigheterna

Prestationsredovisning införs

Varje statlig myndighet skall, så långt de praktiska förutsättningarna det medger, införa en fortlöpande redovisning av utförda prestationer inom var och en av sina verksamhetsgrenar och inom var och en av sina avdelningar/byråer/sektioner (ansvarsområden).

Kostnaderna för myndighetens drift förutsätts löpande fördelas på samma verksamhetsgrenar/byråer/sektioner och slutligen på prestationer.

Hur ofta redovisning och kontroll av prestationer och kostnader skall ske måste givetvis avvägas med hänsyn till behovet och varje myndighets speciella förhållanden. I princip rekommenderas en tätare uppföljning av kostnader som varierar i takt med prestationsmängden och som utgör en betydande del av totalkostnaden än av kostnader som är mindre rörliga i förhållande till prestationsmängden.

Prestationsredovisning som underlag för beslut

Redovisningen av prestationer och kostnader skall utnyttjas som underlag för avgöranden med ekonomiska konsekvenser.

Vissa användningstillfällen kan föreskrivas:

- I den årsplanering resp långtidsplanering som förutsätts ske inom myn-

digheten skall de prestationer som planeras bli utförda inom varje program och inom varje ansvarsområde beskrivas till mängd och slag.

Kostnaderna för att genomföra varje program skall beräknas. Beräkningarna skall utvisa särkostnaderna, och om möjligt styckkostnad (stycktid etc), för vart slag av prestationer (eller grupper av likartade prestationer). Samkostnaderna skall redovisas på ett sådant sätt att det framgår för vilken organisatorisk del av verksamheten och för vilka prestationer de beräknas uppstå.

Om alternativa program framläggs eller om ett föreslaget program avsevärt skiljer sig från föregående års verksamhet skall beräkningarna utvisa skillnaderna ifråga om prestationsmängd och kostnader.

Denna årliga planering har två viktiga syften, dels upprättande av intern budget för närmast följande budgetår, dels upprättande av budgetförslag = petita för budgetåret därefter.

Myndighetens långtidsplanering skall i princip ske i samma termer som årsplaneringen men med successivt avtagande exakthet.

b) I den *löpande verksamheten* inom myndigheten skall prestations- och kostnadsredovisningen utnyttjas för kortperiodisk planering och kontroll, antingen inom ramen för den interna budgeteringen eller i förkalkyler av annat slag.

Planeringen skall innebära att för alla ansvarsområden i myndigheten bedöms vilka prestationer som skall utföras under planeringsperioden (t ex månad, kvartal, säsong) samt vilka kostnader som kommer att uppstå för den planerade prestationsmängden.

Efter planeringsperiodens slut kontrolleras vilken prestationsmängd som utförts och om de verkliga särkostnaderna står i den proportion till prestationsmängden som förutsattes i planerna.

Den kortsiktiga planeringen och kontrollen kan på kostnadssidan ske i kronor eller i andra mått t ex mantimmar.

c) Prestations- och kostnadsredovisningen skall utnyttjas för analys av myndighetens *produktivitets- och effektivitetsutveckling*.

Produktivitetsbedömningar skall fortlöpande göras i första hand för varje ansvarsområde inom myndigheten. Om möjligt skall även en sammanvägning ske av produktivetsdata från flera (helst alla) ansvarsområden som medverkar i utförandet av prestationerna inom varje program.

Att följa effektivitetsutvecklingen för myndigheten som helhet och för dess verksamhetsgrenar är en uppgift både för statsmakterna och för myndighetens ledning. Prestationsmätningen är inte tillräcklig för att tjäna som en god mätare av det slutliga resultat en myndighet åstadkommit men i brist på andra data härom kan den bli av visst värde också vid en effektivitetsbedömning. Myndigheten bör därutöver verka för att också mera grundliga analyser av dess effektivitetsutveckling kommer till stånd.

d) Vid sidan av den regelbundna planeringen och kontrollen skall prestations- och kostnadsredovisningen användas i *speciella kalkylsituationer* inom myndigheterna, såsom t ex följande.

Vid investeringsbeslut. En investeringskalkyl skall göras upp vare sig beslut

skall fattas inom myndigheten eller av statsmakterna. Av kalkylen skall framgå vilken kapacitet varje övervägt alternativ beräknas tillföra myndigheten samt vilka kostnader som kommer att uppstå, inte bara för anskaffningen utan också för den löpande driften.

Vid rationaliseringar, omorganisation och liknande större omställningar skall förändringarna utredas med avseende på såväl prestationer som kostnader.

Vid prissättning. Redovisningen skall utnyttjas som underlag för prissättning genom att klargöra kostnader och förväntade intäkter av olika slag av prestationer och prestationsmängder.

Prestationsmätning som underlag för förvaltningrevision

Prestationsmätningen skall ligga till grund för *förvaltningsrevisionen*, vars syfte främst bör vara att granska om de av verket utförda prestationerna utgör bästa sättet att uppnå den givna målsättningen och om de utförts till lägsta möjliga kostnad.

Exempelsamling

Några försök att ange prestationsmått

Nedanstående exempel är i huvudsak hämtade från de myndigheter där programbudgetutredningen bedrivit studier och försök och bedömningen av möjligheterna att genomföra prestationsmätning har gjorts som ett led i utredningsarbetet. Detta gäller kriminalvården, statens bakteriologiska laboratorium och statens provningsanstalt. Ett ytterligare exempel har hämtats från riksförsäkringsverkets tekniska byrå genom samråd med byråns ledning.

Kriminalvården

Kriminalvården har bl a till uppgift att omhänderta dömda personer under vissa av domstol angivna förutsättningar i fråga om strafform och tid. De olika strafformerna motsvaras av fångvård av skilda slag. Omhändertagandet skall ske på sådant sätt att det främjar de intagnas återanpassning i samhällslivet.

Effekten av kriminalvårdens insatser i dess helhet kommer i huvudsak till uttryck i andelen dömda som ej återfaller i brott. Ett sätt att studera och måhända mäta det resultat som kriminalvården uppnår är därför att löpande registrera återfallsfrekvensen.

Kriminalvårdens uppgift i mer begränsad bemärkelse är att omhänderta dömda vid fångvårdsanstalter av olika typ samt att handha övervakning inom frivården. Diskussionen av tänkbara prestationsmått begränsas här till fångvårdsanstalterna.

Prestationen »vård dag» resp »förvaringsdag». En prestation som omfattar allt vad som ingår i omhändertagandet vid en anstalt är »vård dag» d v s omhändertagande av en intagen person under en dag, eller rättare sagt ett dygn. En vård dag har dock inte fullt samma innehåll vid olika anstalter. I vissa av-

seenden kan dock innehållet, åtminstone inom en och samma straffform, sägas vara lika. Det gäller själva förvaringen, d v s logi, kosthåll, bevakning, kläder, tvätt etc. Denna del av vårddagen benämns i fortsättningen »förvaringsdag».

Denna enhetlighet hos prestationen »förvaringsdag» beror till stor del på de föreskrifter och anvisningar som utfärdas av kriminalvårdsstyrelsen t ex angående rummens storlek, antal bäddar, sängutrustning, antal måltider per dag, måltidernas innehåll, antal och slag av klädesplagg.

Prestationen »förvaringsdag» torde därför kunna betecknas som en av kriminalvårdens slutprestationer som – under vissa förutsättningar – är tillräckligt enhetlig för att en antalsredovisning därav vid de olika anstalterna skall bli meningsfull. Dessa förutsättningar sammanhänger med att fångvårdsanstalterna är av mycket varierande ålder, byggnadssätt och utrustning. Det medför att »produktionen» av de delar som bildar prestationen »förvaringsdag» ej blir densamma vid alla anstalter. Exempel på detta är att anstalternas skilda byggnadssätt och ålder inverkar på hur bevakningen kan ordnas och på möjligheterna att rationalisera arbetet inom köksavdelningen. För att en redovisning av prestationen förvaringsdag skall kunna användas för rättvisande jämförelser fordras därför att sådana olikheter i anstalternas utrustning på något sätt beaktas. Det bedöms kunna ske genom att de klassificeras i grupper efter anstaltstyp, storlek, byggnadssätt, ålder, etc och genom att jämförelser av kostnader och prestationsmängder görs mellan anstalterna inom varje grupp för sig.

Dessa jämförelser inom varje grupp bör kunna avse inte bara antal förvaringsdagar och kostnaden per förvaringsdag utan även delprestationerna inom *förvaringsdag* och dess kostnader, se figur 9: 8. Arbetsfördelningen vid anstalterna gör det i allmänhet möjligt att hänföra ansvaret för utförande av var och en av dessa delprestationer till en bestämd person. För vissa av delprestationerna måste dock vid jämförelser beaktas att hög omsättning av intagna vid en anstalt innebär en merbelastning som ej avspeglas av antalet förvaringsdagar.

En annan faktor som måste beaktas vid jämförelser är att kostnaden per prestation påverkas av utnyttjandegraden vid anstalterna och att denna ligger utanför anstaltsledningens inflytande, eftersom beläggningen vid anstalterna bestäms centralt.

»Egentlig vård». I begreppet »vårddag» ingår, utöver en del som avser förvaring, även vård i mera direkt bemärkelse. Alla sidor av verksamheten vid en fångvårdsanstalt skall så långt möjligt ha inslag av vård även när det t ex är fråga om bevakning eller städning. I fråga om vissa åtgärder är emellertid vårdsyftet det dominerande. Vården i denna bemärkelse utgörs t ex av sysselsättning inom arbetsdriften, psykiatrisk eller psykologisk behandling, gruppterapi och fritidsverksamhet.

Arbetsdriften såsom tillverknings- och försäljningsrörelse beaktas inte i detta sammanhang.

Även sysselsättning och behandling regleras av särskilda instruktioner men

Program/ delprogram	Prestationer	Kostnad per prestation (med hänsyn till utnyttjandegrad)	Kostnad per möjlig prestation (med hänsyn till kapacitet)
1. Administration	— ¹	Kr/intagen och dag	Kr/platsdag
2. Förvaring	Förvaringsdag	Kr/förvaringsdag	Kr/platsdag
a) kosthåll	Måltidsdag	Kr/måltidsdag	
b) beklädnad	—	Kr/intagen och dag	
c) bevakning	—	Kr/ » » »	
d) sjukvård	—	Kr/ » » »	
e) egna transporter	Transportkm	Kr/transportkm	
f) lokaler	—	Kr/intagen och dag	
g) övrig förvaring	—	Kr/ » » »	
3. Arbetsdrift	Dag i arbetsdriften	Kr/arbetsdag	Kr/platsarbetsdag
a) möbelindustri	» » »	Kr/arbetsdag	Kr/platsarbetsdag
b) båtbyggeri	» » »	Kr/ »	Kr/ »
c)	» » »	Kr/intagen och dag	
4. Behandling	—	Kr/intagen och dag	Kr/platsdag
a) fritidsverksamhet	—	Kr/intagen och dag	
b) övrig behandling	—	Kr/ » » »	
Anstaltsvård	Vård dag	Kr/vård dag	Kr/platsdag

¹ När ingen mätbar prestation kan anges utnyttjas relationstal (se nästa kolumn).

Fig. 9: 8. Exempel på prestationsmått vid fångvårdsanstalter

både kvalitet och kvantitet hos prestationerna är av naturliga skäl svårare att noga föreskriva och kontrollera än när det gäller förvaringen. Följaktligen är det också svårare att finna rättvisande prestationsmått inom dessa områden. Sysselsättningen inom arbetsdriften torde dock kunna mätas genom prestationen »dag i arbetsdriften».

Övriga prestationer vid fångvårdsanstalterna. Förutom de prestationer som diskuterats ovan återfinns i figur 9: 8, kolumn »kostnad per prestation», en rad relationstal. Dessa relationstal står för sådana program eller delprogram där det befunnits omöjligt eller mindre ändamålsenligt att mäta prestationerna. Det kan t ex bero på att alltför många typer av prestationer förekommer, att det är svårt att avgränsa prestationerna från varandra eller att en sammanvägning av flera typer av prestationer till enhetligt mått som täcker allt vad som utförs inom ett ansvarsområde ej kan ske. I dessa fall bör indirekta mått av typen »administration per intagen och dag», »bevakning per intagen och dag» kunna användas för jämförelser mellan anstalterna.

Vid sidan av sådana indirekta mått kan naturligtvis förekomma statistik som i olika avseenden belyser arbetsmängden men som inte täcker allt som utförts inom programmet eller ansvarsområdet. Exempel härpå är inom fritidsverksamheten antalet föreläsningstimmar, antal underhållningstimmar, antal erövrade idrottsmärken. Inom administrationen kan nämnas som exempel antal inskrivnings- och utskrivningsärenden, antal inspektioner.

Synpunkter på utnyttjandet av prestationsmätning vid fångvårdsanstalterna. För de program och ansvarsområden som återfinns i figur 9: 8 bedöms en löpande redovisning av kostnaderna kunna ske vid fångvårdsanstalterna.

Därmed kan kostnaden per prestation – eller de exemplifierade relationstalen – bestämmas.

Redovisningen av kostnader och prestationer kan utnyttjas för planering och kostnadsjämförelser både för centrala beslut och vid anstalterna. I kriminalvårdens planering ingår t ex att undersöka de ekonomiska konsekvenserna av nybyggnader jämfört med upprustning av äldre anstalter. I sådana beslut kan det vara av avgörande betydelse hur hög kostnaden per vård dag blir i de olika alternativen. Andra beslut kan gälla om sjukvård eller tandvård bedrivs mest ekonomiskt genom decentralisering till alla anstalter eller genom att koncentreras till de största.

På anstaltsnivå träffas avgöranden t ex om hur bevakningen skall ordnas, om transporter skall ske med egna fordon, om anstalten skall svara för kosthållet i egen regi eller anlita storkök.

Statens provningsanstalt

Statens provningsanstalts huvudsakliga uppgift är att utföra provningar och undersökningar av material, konstruktioner etc samt att bedriva tekniskvetenskaplig forskning inom sitt verksamhetsområde.

Verksamheten kan uppdelas i följande program:

Uppdragsverksamhet (provningar av olika slag),

utvecklingsarbete (metodforskning),

expertverksamhet (kommittéarbete, information och remissbesvarande),

egna omkostnadsarbeten (förberedelsearbeten, rationalisering samt administration).

Provningsanstalten består av tolv laboratorier jämte administrativa enheter. De fyra programmen förekommer vid samtliga laboratorier.

Provningsanstaltens kostnader kan ge en uppfattning om verksamhetens storlek. De var budgetåret 1965/66 ungefär följande: uppdragsverksamhet 5,9 milj kr, utvecklingsarbete 2,5 milj, expertverksamhet 1,5 milj.

Resultatet av provningsanstaltens insatser inom de fyra verksamhetsgrenarna kan sägas bli förbättrad »kännedom om egenskaperna och funktionerna hos olika slag av material och konstruktioner, halvfabrikat och färdiga produkter (som) är en av grundvalarna för den industriella verksamhet, som idag bedrivs, liksom för den fortsatta utvecklingen på det tekniska området».¹

Ett sådant resultat kan knappast bestämmas på annat sätt än genom en allmän bedömning gjord av de industrier m fl som i vissa fall är provningsanstaltens uppdragsgivare och i andra fall tillämpar provningsmetoder som utarbetats vid anstalten. En prestationsmätning kan därför inte ge direkt vägledning för resultatbedömningen utan får begränsas till att beskriva och mäta vad som konkret utförts.

Uppdragsverksamhet. Provningsobjekten kan provas med avseende på en rad olika egenskaper t ex prov av hårdhets- och elasticitetsegenskaper genom dragning, böjning, tryckning, vridning eller utmattning, av motståndsförmåga mot brand, rost, fukt och frost, av explosionssäkerhet etc. Antalet

¹ Prop 1961:41, s. 5.

provningsskategorier varierar mellan 10 och 40 vid vart och ett av de tolv laboratorierna. Ett provningsuppdrag avser ofta endast en enda egenskap hos materialet eller konstruktionen och antalet olika typer av provningar som kan förekomma, dvs olika typer av prestationer, blir därför mycket stort.

Under budgetåret 1965/66 utfördes ca 26 000 uppdrag vid provningsanstalten och dess filialer. Större delen av dessa provningar (ca 90 %) debiterades efter en fast taxa som upptar ca 800 provningstyper. Övriga uppdrag debiterades efter tidtaxa på grundval av notering om använd tid på ett orderkort för varje uppdrag. Fast-taxeuppdragen svarade för ca hälften av uppdragsintäkterna.

Den fasta taxan kan i och för sig ses som ett tecken på att standardiserade provningar förekommer. Det stora antalet provningsobjekt och provningstyper och den stora variationen inom den fasta taxan antyder emellertid att en prestationsredovisning av varje provningstyp skulle bli mycket arbetskrävande. Av ett stort antal typer förekommer bara enstaka uppdrag per år, medan endast ett mindre antal förekommer i stort antal.

Vid provningsanstalten undersöks i stället om det finns sådana likheter i genomförandet av olika provningar att de skulle kunna sammanföras i tämligen enhetliga grupper. Provningarna inom varje grupp borde då vara ungefär lika arbetskrävande och erfordra ungefär lika maskinutrustning och materialinsats. Prestationsmätningen skulle komma att avse antalet inom varje grupp och samma taxa borde följaktligen kunna gälla för alla provningar inom gruppen.

Undersökningen torde främst komma att avse ett par av laboratorierna, av vilka det ena svarar för drygt $\frac{2}{3}$ av anstaltens uppdrag. En betydande del av uppdragen vid dessa laboratorier utförs mot fast taxa och arbetet domineras av ett mindre antal ofta återkommande provningstyper.

För att en sådan gruppering som här avses skall kunna användas för löpande prestationsredovisning måste antalet grupper vara relativt begränsat. Det kan därför bli fråga om att sammanslå provningstyper som nu återfinns inom den fasta taxan och att hänföra provningar enligt tidtaxan till grupperna. För undersökning och ev genomförande av en sådan gruppering krävs såväl analys av arbetsmetoder som tidsstudier i någon form. Med hjälp därav får sedan avgöras om likheten mellan provningstyperna är så stor att standards för tid resp materialåtgång per provning kan bestämmas inom varje grupp.

Det är emellertid inte möjligt att få in alla provningar ens vid dessa två laboratorier i en sådan gruppering. Uppdrag av alltför varierande slag förekommer och för dessa liksom för övrigt arbete måste tidskrivningen behållas. När prestationsredovisningen skall utnyttjas i kostnadskontroll avseende t ex arbetstid måste det därför ske genom att summan av dels tid enligt standardtal för utförda provningar under kontrollperioden och dels redovisad tid för övrigt arbete jämförs med verklig arbetstid vid laboratoriet.

Vid sex andra laboratorier har provningsuppdragen enligt fast taxa de senaste åren tagit ca 20 % av arbetstiden medan andra arbetsuppgifter än provning tagit hälften av tiden. Vid återstående fyra laboratorier förekommer

ett obetydligt antal uppdrag mot fast taxa, medan ca 70 % av arbetstiden ägnas annat arbete. Förklaringen till att så stor andel av tiden ägnas åt andra uppgifter är att forskning och utveckling av provningsmetoder, bl a inom nya områden, är av stor omfattning. Vid dessa tio laboratorier bedöms alltså förutsättningar för närvarande inte finnas för en fortlöpande prestationsmätning.

Utvecklingsarbetet kan gälla nya eller förbättrade provningsmetoder, apparater, installation av utrustning etc. Ingen prestationsmätning syns vara möjlig. I stället eftersträvas för varje projekt en noggrann planering och kostnads kalkylering samt en löpande uppföljning.

Expertverksamhet är en mycket splittrad verksamhet där prestationerna är svåra att urskilja och mäta. Som exempel kan nämnas kommittésammanträden, besvarande av förfrågningar och remisser. Prestationsmått, som kan täcka en större del av detta arbete påträffas inte, och ingen löpande prestationsmätning bedöms genomförbar.

Egna omkostnadsarbeten har särskiljts som eget program så sent som 1 juli 1966. Inom detta program kan förberedelsearbeten och rationalisering ur prestationsmätningssynpunkt närmast jämföras med utvecklingsarbetet, där planering och uppföljning av varje projekt förordats. För den gemensamma administrationen har ingen bedömning av prestationernas mätbarhet gjorts under utredningsarbetet, bl a därför att den är av liten omfattning.

Statens bakteriologiska laboratorium (SBL)

SBL är i samverkan med medicinalstyrelsen landets centrala institution för epidemiologiskt befolkningskydd. Dess dominerande uppgift är att förebygga infektionssjukdomar, speciellt epidemiska, och i detta syfte utför laboratoriet diagnostiska undersökningar av insända prov, framställer vacciner och andra bakteriologiska preparat samt utövar epidemiologisk övervakning. I verksamheten ingår också att upprätthålla civil och militär beredskap mot epidemier.

Laboratoriet har ca 500 anställda fördelade på sju avdelningar och därinom på ett fyrtiotal sektioner.

För en betydande del av utförda diagnostiska undersökningar och för levererade bakteriologiska preparat uttas avgift enligt taxa som i princip skall ge SBL full täckning för kostnaderna.

Resultatet av SBL verksamhet framträder på flera sätt. Diagnostik och försäljning av bakteriologiska preparat leder till att sjukdomar upptäcks, förebyggs och botas. Forskningen främjar dessa ändamål genom att utveckla nya metoder för diagnostik, resp tillverkning av vacciner och andra preparat. Den är i princip inriktad på att hålla verksamheten i nivå med den vetenskapliga och tekniska utvecklingen.

Dessa resultat åstadkoms naturligtvis inte enbart av SBL:s insatser utan även av andra organ inom hälso- och sjukvården. De framträder också under en lång och obestämbar tid efter det att insatserna gjorts. Det finns inte praktiska möjligheter att kartlägga ett resultat av detta slag. Däremot kan det i

någon mån belysas av undersökningar inom enstaka sjukdomsområden. Så har t ex överslagsmässiga beräkningar gjorts vid SBL av de rent ekonomiska vinsterna av att polioepidemier ej förekommit under senare år.

Den prestationsmätning som kan ske vid SBL kommer därför, liksom vid kriminalvården och vid statens provningsanstalt, endast att avse de rent konkreta resultaten av verksamheten, t ex antalet diagnosticerade prov eller mängden framställda preparat av olika slag.

Prestationsmätningen vid SBL får bl a som uppgift att visa kostnads- och produktivitetsutvecklingen, att möjliggöra en noggrann planering och att bilda underlag för prissättning. Den kommer också att kunna utnyttjas i en rad dagligen återkommande bedömningar inom laboratoriet.

Preparatframställning, diagnostik och tillverkning av hjälpprodukter. Antalet preparat av olika slag som framställs vid SBL är ca 35 och om hänsyn tas till att en del förekommer i flera förpackningstyper på grund av olika koncentration och mängd blir antalet ca 80.

Av *diagnostiska undersökningar* förekommer ca 70 olika typer. Till såväl preparatframställning som diagnostik används ett stort antal hjälpprodukter som tillverkas vid SBL och som också säljs utanför laboratoriet. Hjälpprodukterna används också i utvecklingsarbetet. *Hjälpprodukterna* är av ca 350 olika slag, varav kemiska substrat för odling av bakterier ca 230, vävnadsodlingsmedia ca 30, diagnostiska antigen och sera ca 70, provtagningskärl ca 10 samt djurblod och djursera ca 10. Förutom dessa hjälpprodukter förekommer *interna tjänster* av andra slag, nämligen tillhandahållande av analytiska och preparativa arbeten samt annan kvalificerad service från den kemiska avdelningen. Vidare försöksdjur och diskade glasvaror från ekonomiska avdelningen.

Tillverkade preparat, diagnosticerade prov, framställda hjälpprodukter jämte övriga interna tjänster är mycket påtagliga prestationer vid SBL. För flertalet av dessa prestationer uppgörs redan nu viss produktionsstatistik vid laboratoriets sektioner. Följande siffror kan ge en ungefärlig uppfattning om mängden utförda prestationer av olika slag under ett år.

Antalet försålda förpackningar av preparat var år 1965/66 ca 360 000.

Antalet diagnosticerade prov var samma år ca 400 000.

Av *kemiska substrat* tillverkades ca 1.2 milj förpackningar och *provtagningskärl* framställdes i ca 380 000 ex.

Prestationsmätning av framställda preparat och av diagnosticerade prov. Ett speciellt drag i såväl diagnostik som preparatframställning är att produktionsförloppen inte kan förutses med stor säkerhet på grund av att de bakteriekulturer som utnyttjas utgör ett levande material, som kan utveckla sig på oberäkneligt sätt. Det kan t ex innebära att bakteriekulturen ger otillräcklig mängd bakterier eller att den blir övervuxen av ovidkommande bakterier. Ett annat typiskt drag är att prov av en och samma typ kan medföra helt olika arbetsinsats och materialåtgång. I ett fall kan ett klart svar erhållas efter en enkel analys, i ett annat fall kan en rad kompletterande analyser få göras för

att få säkert utslag och för att kunna bestämma vissa egenskaper hos bakterierna.

SBL:s prestationer i form av preparat och prov är alltså inte enhetliga i den bemärkelsen att de alltid föregås av lika produktionsförlopp. För att komma ned på enhetliga prestationer som alltid innebär lika arbetsinsats är det beträffande *diagnostiken* i många fall nödvändigt att dela upp en slutprestation efter de arbetsmoment som ligger bakom och registrera antalet delprestationer av varje typ för sig. Det kan då bli fråga om fem till tio och ibland ännu flera delprestationer för varje typ av prov. Som nyss nämndes måste dessa delprestationer ibland upprepas för att få säkert utslag. Det är dock tänkbart att antalet sådana upprepningar på en viss typ av prov står i ett stabilt förhållande till totalantalet prov av samma typ, särskilt för prov som förekommer i stora mängder. I så fall kan den löpande rapporteringen av mängden utförda prestationer avse antal slutförda prov, medan antalet »upprepade» delprestationer framräknas med hjälp av relationstal. Huruvida ett sådant förfarande är möjligt kan dock avgöras först efter analys av arbetet och efter genomgång av den arbetsstatistik som föres vid sektionerna.

Ett likartat problem uppstår vid prestationsmätning av *framställda preparat, diagnostiska antigen och sera*. Ett visst produktionsförlopp med viss insats av arbetstid och material kan ge varierande mängd av t ex färdigt vaccin. Man måste därför undersöka utbytet av ett större antal tillverkade satsar för att fastställa den genomsnittliga mängden färdigt vaccin per sats. Prestationsmätningen kan därefter inriktas direkt på mängden färdigt vaccin.

Prestationsmätningen av preparat och av diagnostiserade prov gör det också möjligt att bestämma hur stor åtgången av hjälpprodukter normalt bör ha varit, eftersom förbrukningen av hjälpprodukter har ett direkt samband med bestämda delprestationer.

Kostnadsredovisning av preparatframställning och diagnostik. Fördelningen av kostnaderna på varje typ av preparat resp prov kan inte ske genom att personalen fortlöpande antecknar vad som utförts och vilken tid resp vilket material som åtgått. Ett sådant förfarande skulle bli alltför arbetskrävande eftersom växlingar ofta förekommer mellan olika arbetsmoment som i sin tur hänför sig till olika prestationer.

Programbudgetutredningens förslag till kostnadsredovisning inom denna verksamhet bygger på att standards skall kunna fastställas för åtgång av arbetstid, hjälpprodukter och interna tjänster. Vid flertalet sektioner går dock inte arbetet i så fasta banor att mycket noggranna och tillförlitliga standards kan sättas, t ex med hjälp av tidsstudier. I stället torde man få kartlägga arbetet och göra enkla tidmätningar eller genom frekvensanalys bestämma ungefärliga standards. De får sedan utnyttjas försöksvis, innan det kan avgöras om de ger rättvisande uttryck åt resursförbrukningen för de olika prestationerna.

Prestationsmätning av hjälpprodukter och interna tjänster. Kemiska substrat bereds efter ca 230 olika recept varav 100–150 förekommer varje

månad. Totala antalet beredningar per månad är 300–400. Ett stort antal sorter tillverkas endast ett fåtal gånger under en månad.

En prestationsmätning av varje substratsort för sig skulle bli mycket komplicerad eftersom variationen i sorterna är så stor. Den vore inte heller meningsfull eftersom många sorter förekommer i små mängder varje månad.

Möjligheterna att göra prestationsmätning av substrattillverkningen har undersökts något grundligare än övrig verksamhet vid SBL. Undersökningen har lett till slutsatsen att den mest arbetskrävande delen av substratframställningen är förpackningsarbetet samt att de ca fem olika slag av förpackningar som förekommer kan bilda utgångspunkt för prestationsmätning. Mätningen skulle dock bli noggrannare om också tidsskillnader ifråga om den egentliga beredningen av substraten kunde beaktas. Det syns kunna ske genom en uppdelning i större och mindre förpackningar, eftersom stora förpackningar i regel (ca 90 % av fallen) är liktydigt med framställning av halvfabrikat och därmed en mer komplicerad och tidsödande beredning, medan små förpackningar betyder framställning av slutprodukter, med utnyttjande av halvfabrikat, och därmed enklare beredning.

Vävnadsodlingsmedia tillverkas i ett tiotal sorter, produktionsförloppen är relativt fasta och tillverkningen av de olika sorterna sker i allmänhet klart åtskild. Redovisning av tillverkade mängder, så som den redan nu förekommer, är en helt tillfredsställande prestationsmätning.

Djurstallarna tillhandahåller *djur för prov och experiment*. Djurstallarnas dominerande prestation är »djurdag» för olika djur, dvs ett djur som vistats ett dygn i djurstallet. Prestationsmätning av antal »djurdagar» för olika djur förutsätter att individuella noteringar görs om vistelsetiden för varje djur eller grupp av djur i samma bur. Antalet »djurdagar» erhålls sedan genom att antalet djur multipliceras med antalet vistelsedagar.

De *preparativa och analytiska arbeten* som utförs vid kemiska avdelningen är av mycket skiftande slag och endast ett fåtal är någorlunda standardiserade. Avdelningens arbetsstatistik visar att ca fem typer av arbeten brukar förekomma i ett antal av 1 000 eller mera per år, medan ungefär lika många utförs i 200–999 fall per år. Verksamheten domineras av specialuppdrag som utförs enstaka gånger enligt särskilda anvisningar från beställande avdelning. Prestationsmått som täcker allt arbete kan därför inte komma till användning. En redovisning av det totala prestationer som förekommer i större antal kan dock – jämsides med tidskrivning och notering av övrig resursförbrukning för specialarbetena – bli användbar både för kostnadskontroll och prissättning.

Centralkontrollen sköter *disk av glasvaror* och vissa andra föremål för hela laboratoriet. Avdelningen sysselsätter ett 50-tal personer. Antalet typer av diskgodis kan uppskattas till ett par hundra, varav ca 25 förekommer i mycket stort antal. En prestationsmätning av antal diskade föremål av varje slag skulle bli alltför komplicerad. Däremot torde en gruppering av diskgodset i ett mindre antal grupper och en antalsredovisning av varje grupp kunna genomföras. Grupperingen skall då sammanföra artiklar som kräver ungefär lika

diskmetod och arbetsinsats. Den löpande prestationsredovisningen skulle i mycket hög grad förenklas om samma gruppering genomfördes i förvaringen av det diskade godset. Det skulle också underlätta registreringen av utlämnat diskgodts och därmed den interna avräkning mellan centraldisken och övriga sektioner som avses komma att införas.

Kostnadsredovisning av hjälpprodukter och interna tjänster. Av ovanstående beskrivning framgår att prestationsmätning har bedömts vara möjlig för flertalet hjälpprodukter och interna tjänster. Kostnadsfördelningen på dessa prestationer avses komma att ske med hjälp av standardtal för arbetstidsåtgång och för materialförbrukning i de fall materialkostnaden är av större betydelse. Liksom tidigare framhållits ifråga om preparattillverkning och diagnostik måste dessa standardtal, åtminstone till en början, komma att vara relativt osäkra normer, som får förfinas allteftersom de prövas tillförlitliga.

Vid kemiska avdelningen måste därutöver en tidredovisning göras för de arbetsuppgifter som ej omfattas av prestationsmätningen. Kostnadskontrollen får i det fallet ske genom att summan av redovisad tid och tid enligt standardtal för utförda prestationer jämförs med verklig arbetstid.

Riksförsäkringsverkets tekniska byrå

Tekniska byrån har till uppgift att med utgångspunkt från primäruppgifter från försäkringskassorna framställa pensionsanvisningar för utbetalning av folk- och tilläggspension.

Arbetsförlopp i stora drag. Försäkringskassorna insänder till tekniska byrån s k huvudkort och huvudkortsmeddelanden med uppgifter om pensionstagare och om pensionsförmån. Uppgifterna stansas in på hålkort för inläsning i datamaskin. Datamaskinen framställer en gång per månad ca 1.1 milj anvisningar som sorteras efter pensionstagarnas postadresser och utsänds till postanstalterna f v b till pensionstagarna.

Tekniska byråns organisation och arbetsuppgifter samt synpunkter på prestationsmätning. Tekniska byrån har närmare 200 anställda fördelade på fyra sektioner: allmänna sektionen, systemsektionen, maskinsektionen samt kontrollsektionen.

Allmänna sektionen har ett mindre *byråkansli* med skiftande administrativa arbetsuppgifter. En fullständig prestationsmätning bedöms inte kunna genomföras, dels därför att arbetsuppgifterna i och för sig är heterogena och dels därför att verksamheten är av så liten omfattning att även varje tjänsteman har relativt skiftande uppgifter. Det kan dock tänkas vara värdefullt att söka urskilja och mäta de prestationer som dominerar arbetet om som därför kan tänkas ge viss antydning om förändringar i arbetsbelastningen.

Vidare finns vid allmänna sektionen en *registergrupp* som övergångsvis arkiverar äldre pensionshandlingar och sorterar och förvarar huvudkort och huvudkortsmeddelanden efter stansningen. Arkiveringen av pensionshandlingar kommer så småningom att upphöra och därefter torde prestationsmätning av övrigt arbete kunna ske. Mätningen kan då komma att avse dels

insortering av huvudkort och huvudkortsmeddelanden i registret och dels *framtagning av kort som rekvireras* i samband med undersökning av fel. Uppgift om antal insorterade kort varje månad kan erhållas från maskinbearbetningarna. Framtagning av huvudkort sker efter särskild rekvisition som kan utnyttjas som grund för räkningen av antalet prestationer.

Slutligen finns inom allmänna sektionen en *planeringsgrupp* för detaljplanering av det arbete som dag för dag utförs inom maskinsektionens datamaskingrupp. Gruppen består endast av ett par personer. Ingen prestationsmätning kan komma ifråga.

Systemsektionen svarar för det långsiktiga planerings- och utvecklingsarbetet när det gäller utnyttjande av datamaskiner. Arbetet är alltså av utredningskaraktär och ingen prestationsmätning därav bedöms kunna ske.

Maskinsektionen har sju »detaljer». *Expedition för mottagning* och granskning av inkommande huvudkort. Granskningen kan bli mer eller mindre omfattande beroende på om det gäller ett nytt pensionsfall eller endast ändring av uppgift, t ex adress, för en redan utgående pension. Dessa två slag särskiljs och räknas redan nu och därmed kan en prestationsmätning i princip sägas ske. En mot prestationsmätningen svarande kostnadsfördelning syns också vara genomförbar.

Stansningsdetaljen stansar hålkort huvudsakligen på grundval av huvudkort, huvudkortsmeddelanden, arbetsgivaruppgifter och från häradsarkivar-kontor inkommande skatteuppgifter. Stansningsunderlaget inkommer sorterat och sammanräknat efter olika grunder. Stansningen sker på ackord, vilket betyder att både prestationsmätning och prestationslön förekommer. Den totala arbetstiden vid stansningsdetaljen fördelas på ackordssatt arbete och övrigt. »Övrigt» arbete är av ganska blandad karaktär och har inte ansetts kunna ackordsättas. Prestationsmätning bedöms inte heller vara möjlig.

Datamaskingruppen handhar överföring av hålkortens uppgifter till magnetband, maskinbearbetningar, framställning av pensionsanvisningar, huvudkort, inkomstuppgifter m m. Inom denna grupp framkommer byråns och en av riksförsäkringsverkets slutprestationer, framställda pensionsanvisningar. Varken antalet slutprestationer eller det antal pensionsanvisningar som tillkommit resp ändrats varje månad bestämmer dock ensamt arbetsmängden, eftersom en del arbeten i samband med maskinbearbetningarna är desamma oavsett antal behandlade anvisningar. En prestationsmätning vid datamaskingruppen borde därför inte endast avse dessa prestationer och delprestationer utan hänsyn måste även tas till andra faktorer. Man kan t ex få beakta personalens tjänstgöringstid i förhållande till antalet maskintimmar, antalet maskintimmar i förhållande till maskinens kapacitet. Endast en noggrann analys av hur arbetet utförs kan klarlägga vilka sådana samband eller serier, som rättvisande belyser arbetsmängd och resursutnyttjande.

ADB-kontrollgruppen utreder fall som framkommer genom vissa i datamaskinen inprogrammerade kontroller av bl a pensionsbeloppen. De fel som framkommer är av skiftande slag men en undersökning av ett större antal kan tänkas visa, att många är av likartat slag och att genomsnittstiden för ut-

redning av varje fel under en längre period är ungefär densamma. I så fall vore en prestationsmätning av antalet behandlade fel möjlig.

Slutligen finns vid maskinsektionen en *expedition för inpackning* av pensionsanvisningar i kartonger och för expediering till posten. Arbetet är så enhetligt att prestationsmätning torde vara möjlig.

Kontrollsektionen har tre detaljer. *Revisionsgruppen* har i princip liknande arbetsuppgifter som den nyss beskrivna kontrollgruppen inom maskinsektionen men med den skillnaden, att de fel som skall undersökas kommit fram efter att anvisningarna lämnat riks försäkringsverket. Möjligheterna till prestationsmätning får också prövas på samma sätt som vid ADB-kontrollgruppen.

En *kontrollgrupp* utför större specialkontroller av de uppgifter om pensionstagare, belopp etc som inlästs i datamaskinen. Ingen prestationsmätning är möjlig.

Skatte- och utbetalningsgruppen sköter kontakterna med skattemyndigheter och pensionstagare i frågor som rör skatteavdrag, kontrollerar uträkningar av skatteavdrag, redovisar skattemedel till skattemyndigheterna samt utreder fel i samband med skatteavdrag. Flera av arbetsuppgifterna är säsong varierade och förekommer koncentrerat under vissa perioder. Utredning av fel är av ungefär det slag som tidigare beskrivits. En viss arbetsfördelning och specialisering förekommer. Det får därför inte betraktas som uteslutet, att prestationsmätning kan ske men först en närmare analys av arbetet kan ge klart besked härom.

KAPITEL 10

Rapportsystemet

Det nya siffermaterial som genom kostnads- och prestationsredovisningen blir tillgängligt för myndigheten är värdelöst om det inte kan utnyttjas av därav berörd personal. Ett system för sammanställning och vidarebefordran av materialet, d v s ett rapportsystem, måste därför alltid organiseras.

Rapporterna avses främst tjäna den interna informationen. De måste emellertid självfallet även utformas så att de kan tillgodose behovet av extern information, främst intresset av att följa utfallet av den av statsmakterna fastställda budgeten, d v s riksstaten. Den externa rapporteringen sker genom de rapporter som lämnas till riksrevisionsverket – kassarapporter, utfallsprognoser och huvudböcker med bilagor – och de uppgifter som ingår i myndigheternas verksamhetsberättelse och petita.

I kapitel 6 har diskuterats allmänna synpunkter på innehållet i rapporterna. I detta kapitel diskuteras hur rapporternas innehåll skall anpassas till kostnadsredovisningens utformning, periodiciteten i kostnadsfördelningen, myndighetens officiella bokslut m m. Genom några exempel visas vilka slags uppgifter ur redovisningen som lämpligen bör rapporteras. Exempel på blanketternas utformning kan hämtas ur bihanget till utredningens betänkande – i första hand från redogörelsen för försöksverksamheten vid statskontoret. I denna visas också hur de interna rapporterna fördelats bland budgetansvariga tjänstemän på olika nivåer inom statskontoret.

Intern rapportering

Myndighetens interna rapporter avser att vara hjälpmedel för planering och kontroll. Genom att i största möjliga utsträckning låta varje befattningshavare få information om utvecklingen av de prestationer och kostnader som han genom sina beslut kan påverka, skapas grundförutsättningen för att ett kostnadsmedvetande skall uppkomma. Värdet av budget- och redovisningssystemet är därför i hög grad beroende av den nytta som ansvariga tjänstemän har av rapporterna. Bli dessa olästa eller av annan anledning obeaktade har arbetet med insamling och bearbetning av siffermaterialet samt sammanställandet av rapporterna varit förgäves. Det är ledningens och budgetsystemets uppgift att göra utnyttjandet av rapporterna till en nödvändig ingrediens i det löpande arbetet.

Rapporternas innehåll och periodicitet

Allmänt sett bör rapporter kunna sammanställas över samtliga de uppgifter kostnadsredovisningen avser att tillhandahålla, d v s över kostnadernas för-

delning efter art, ansvarsområden, program och prestationer. Underlaget till rapporterna – när det gäller redovisade belopp – bör därför kunna hämtas ur kontoklasserna 2–5 i den föreslagna kontoplanen samt ur myndighetens prestationsredovisning.

Det är väsentligt att rapporternas innehåll och utformning är anpassade efter mottagarens önskemål och behov. Dessa skiftar naturligtvis i hög grad – i första hand med hänsyn till den ansvarsnivå inom myndigheten som mottagaren befinner sig på. Som allmän regel gäller att rapporter till styrelse och högre chefer omspannar en större del av myndighetens verksamhet än rapporter till lägre chefer. De bör endast innehålla de väsentligaste uppgifterna – de får därför ofta form av översikter med kortfattade kommentarer. Rapporterna till lägre chefer bör som regel vara mera detaljerade och bör vanligen lämnas med tätare intervaller. Många gånger kan emellertid en verkschef (avdelningschef etc) även ha ett direkt intresse av att kontinuerligt kontrollera i vad mån det fastställda handlingsprogrammet följs vid underlydande enheter.

När man lägger upp ett rapportsystem kan det vara lämpligt att utgå från månadsrapporter. I vissa fall kan det dock vara nödvändigt att följa kostnadsutvecklingen på ett område genom veckorapporter. Normala rapportperioder är vidare kvartal, tertial, halvår och budgetår, men de kan också avse säsonger eller andra irreguljära perioder. Självfallet skall rapporterna anknyta till budgetens periodindelning så att avstämning kan ske. Vid långa rapportperioder förenklas självfallet arbetet med uppgörandet av rapporterna. Det bör emellertid betonas att i ett ADB-system, som gör det möjligt att databehandla såväl myndighetens budget- som dess redovisningssystem, blir rapportperiodens längd av mindre betydelse. Uppgifterna kan nämligen då som regel tas fram utan större merarbete som ett led i den bearbetning som rutinmässigt görs varje månad eller oftare. I detta fall gäller det snarare att sovra materialet så att inte ett överflöd av siffror dränker den information man önskar tillhandahålla.

Oavsett rapportperiodens längd är det angeläget att rapporterna färdigställs så snart som möjligt efter periodens utgång. Rapporternas värde är i hög grad beroende av deras aktualitet. Om rapporterna skall ge någon vägledning för planeringsarbetet måste de givetvis komma fram innan beslut fattas. Också kontrollrapporter för uppföljning av budget och andra efterkalkyler måste komma fram medan fakta är heta om de skall få någon effekt.

Varje myndighet bör göra upp en systematisk plan över vilka rapporter som skall sändas, till vem de skall sändas, vilket innehåll de skall ha och den frekvens och snabbhet med vilken de skall sändas.

Budgetkontrollrapporter

Myndighetens viktigaste interna redovisningsrapporter kommer att vara de som ger information om utfall av budgeten för resp ansvarsområden och program vid myndigheten.

Budgetkontrollrapporter avseende *ansvarsområden* bör upprättas för varje kostnadsställe för vilken en budget gjorts upp och kostnadsansvarig chef utsetts. Dessa rapporter bör i första hand omfatta särkostnaderna för resp ansvarsområde.

I regel torde budgeten vid de enskilda ansvarsområdena ha gjorts upp på grundval av en kostnadsslagsuppdelning. Genom redovisningssystemet bör man därför också ha möjlighet konstatera vilka kostnadsslag som bidragit till eventuella avvikelser från budgeterade belopp vid resp enheter. Rapporten till den budgetansvarige bör sålunda i regel innehålla särkostnaderna uppdelade i kostnadsslag.

Vid myndigheter med renodlat administrativa funktioner kan det vara tillräckligt att den löpande rapporteringen avser de direkta lönekostnaderna medan pensionskostnaderna redovisas först i bokslutet och i kalkylsammanhang.

Rapporten skall även innehålla uppgifter ur den prestationsredovisning som förts vid enheten. Det är då inte enbart fråga om *kostnaderna* för prestationerna. För att det skall bli möjligt att mäta effektiviteten i arbetet och följa upp prestationsbudgeteringen samt att kontrollera standardkostnaderna (om sådana utnyttjas), måste även statistiska uppgifter tas fram om *antalet* prestationer av olika slag. Uppgifter härom i form av arbetsrapporter m m måste därför lämnas av berörd personal till den eller de enheter inom myndigheten som utsetts att svara för sammanställandet av rapporterna. Förutom det värde denna redovisning i sig själv har, får man också genom sammankopplingen av prestationsredovisningen med särkostnadsredovisningen ett avsevärt bättre underlag för bedömning av verksamheten vid kostnadsstället.

Dessa rapporter bör tillställas varje kostnadsansvarig chef. Denne bör kommentera avvikelser av betydelse från budgeten och inge kommentarerna till närmast högre chef, myndighetens budgetavdelning eller motsvarande. Avvikelserna bör naturligtvis även analyseras så att det blir möjligt att bedöma kostnadsutvecklingen och utfallet av de planer och kalkyler som legat till grund för budgeten.

De detaljerade budgetkontrollrapporterna för de särskilda ansvarsområdena bör med vissa intervaller kompletteras med översiktsrapporter avsedda för högre chefer. Även dessa rapporter bör i mån av behov vara försedda med kommentarer.

Det finns också – i första hand för myndighetens ledning – ett behov av kontinuerliga rapporter över kostnadsutveckling och budgetutfall för myndighetens *program*.

I princip bör dessa rapporter innehålla uppgift om totalkostnaderna för programmen, d v s inkludera samkostnader och komplementkostnader. Utredningen anser emellertid att man inte bör kräva att samkostnaderna fördelas till program oftare än en à två gånger per budgetår. Önskar man en löpande information om totalkostnaderna bör det räcka med att de beräknade samkostnaderna schablonmässigt fördelas på programmen. Periodiciteten i fördelningen av samkostnaderna är, som närmare utvecklas nedan, också be-

roende av om programindelningen överensstämmer med anslagsgivningen till myndigheten.

Även programrapporteringen bör innehålla såväl kvantitativa uppgifter som kostnader för de prestationer som redovisats i verksamheten.

Eftersom den interna budgeten över kostnaderna för programmen anpassats efter den budget som statsmakterna fastställt för myndigheten, erfordras även en uppföljning av totalkostnaderna (totalutgifterna) för verksamheten, fördelade på program. En rapport häröver bör löpande tillställas myndighetens ledning. I regel torde denna rapport inte behöva innehålla någon översikt över redovisade kostnadsslag. Detta erfordras dock i de fall Kungl Maj:t begränsat medelsanvisningen för vissa kostnadsslag. Myndighetens totalutgifter av detta slag måste då löpande kontrolleras.

Det är även när det gäller denna rapportering viktigt att det organ vid myndigheten som svarar för sammanställandet av rapporterna genom skriftliga kommentarer till dessa ger myndighetens ledning upplysning om orsaken till mera betydande avvikelser från budgeten.

Vissa allmänna anvisningar för rapportblankettens uppställning kan också lämnas. I en rapportering som är löpande under budgetåret rekommenderas sålunda att låta rapporten inte bara omfatta redovisade belopp eller prestationer för perioden ifråga utan även ackumulerade från budgetårets början. Mot dessa senare siffror ställs vanligen budgeterat belopp för budgetåret i dess helhet och skillnaden dem emellan. Denna sammanställning bildar underlag för en bedömning av tendensen ifråga om budgetutfallet. Är verksamheten eller viss del därav säsongbetonad så att budgeterat årsbelopp delats upp, blir rapporten mera informativ om dessa delposter – motsvarande vissa perioder av budgetåret – sätts in i rapporten och redovisade belopp för motsvarande perioder avräknas häremot.

Utredningen vill också peka på möjligheten att införa så kallade *undantagsrapportering*. Det kan sålunda många gånger vara lämpligt föreskriva att rapporterna, t ex under budgetårets första hälft, utsänds endast i det fall de redovisade kostnaderna etc mera avsevärt (10–20 %) avviker från budgetens siffror för samma period. Detta system minskar antalet rapporter samtidigt som uppmärksamheten lättare fästs vid de betydelsefullaste avvikelserna.

Budgetkontrollrapporterna ger emellertid inte alltid all den information som kan vara erforderlig som underlag för beslutsfattandet. I många fall kan däremot rapporter över den faktiska kostnadsutvecklingen under en viss tidsrymd vara värdefulla. På så sätt erhålls siffror som belyser trenden, t ex av kostnaderna för en visst program eller prestation under motsvarande period(-er) under tidigare budgetår. Sådana rapporter torde vanligen inte behöva uppgöras oftare än en à två gånger per år.

Utredningen vill vidare framhålla att rapporterna inte nödvändigtvis behöver utgöras av tabellariska uppställningar. De sammandragsrapporter som är avsedda för myndighetens ledning och Kungl Maj:t ökar i regel avsevärt i läsvärde om de görs upp i form av diagram. Framförallt när det gäller att ge en översiktlig och lättfattlig information om utvecklingstendenser m m,

kan sålunda ett kurv- eller stapeldiagram säga betydligt mera än en tabell i en blankett. Exempel på dylika diagram ges i bihanget till utredningens betänkande.

Sammanfattning

Som en sammanfattning av det ovan sagda rekommenderar utredningen att löpande budgetkontrollrapporter upprättas avseende:

- a) budgeterade och redovisade kostnader för ansvarsområden jämte avvikelser från budget för samma period. Kostnaderna bör specificeras på kostnadsslag;
- b) budgeterade och redovisade prestationer, särkostnader för prestationer och deras styckkostnader samt avvikelser från budget (resp från standardkostnader);
- c) budgeterade och redovisade kostnader för program jämte avvikelser från budget.

Rapporter kan också upprättas avseende redovisade kostnader för ansvarsområden, prestationer och program för viss period med jämförelsesiffror för motsvarande perioder under tidigare budgetår.

För samtliga dessa rapporter gäller att mera betydande avvikelser från budget eller från andra jämförelsesiffror bör kommenteras.

Rapportperiodens längd är beroende av flera faktorer såsom

- a) mottagarens ställning inom myndigheten och möjligheter att påverka kostnaderna ifråga;
- b) behovet av kontinuerlig uppföljning med hänsyn till avvikelsernas betydelse;
- c) huruvida undantagsrapportering tillämpas.

Även rapporternas *utformning* är beroende av mottagarens ställning inom myndigheten. En mera sällan återkommande rapport avsedd som information för myndighetens ledning uppgörs lämpligen i form av diagram, i övrigt i form av tabeller i blanketter enligt fastställda formulär.

Utredningens förslag innebär en ökning av informationen om verksamheten. Det är emellertid angeläget att tillse att lättheten att ta fram siffror inte leder till att rapporteringen sväller utöver vad som krävs för att åstadkomma en effektiv drift.

Extern rapportering

Myndighetens externa rapportering avser i första hand att tillgodose de krav på uppföljning av den programbudget som genom anslagsgivning eller på annat sätt fastställts av statsmakterna. Utredningen anser emellertid också att myndigheternas anslagsframställningar och verksamhetsberättelser bör innehålla rapporter över redovisade kostnader, budgetutfall m m. Dessa rapporter bör ge statsmakterna den förbättrade information om myndigheternas verksamhet som särskilt omnämns i direktiven för programbudgetutredningen.

Rapporter måste kontinuerligt tillställas riksrevisionsverket som underlag för den löpande riksboekföringen samt en gång om året för riksboekslutet.

Den löpande riksboekföring som nu sker grundas, som förut omtalats, på en månatlig rapportering från huvudförvaltningarna genom kassarapporter. Utredningen förutsätter att en motsvarande månadsrapport över kassatransaktioner och bokförda belopp inom och utom riksstaten erfordras även i framtiden.

Införande av kostnadsredovisning och nytt anslagssystem gör emellertid vissa ändringar i kassarapporten erforderliga. Även årsredovisningen genom huvudboken ändras i viss utsträckning såsom framgått av kapitel 8 om den statliga normalkontoplanen.

Utredningen har inte ansett sig ha anledning ta ställning till frågan om behovet av den rapportering om insättningar och uttag på statsverkets checkräkning som huvudförvaltningarna nu har att fullgöra till riksrevisionsverket.

Månadsrapporter till riksrevisionsverket

Den kassarapport som huvudförvaltningarna f n månatligen avlämnar till riksrevisionsverket innehåller – förutom ett sammandrag av kassarörelserna – uppgifter om de inkomster och utgifter som under månaden bokförts under de inkomstitlar och anslag som myndigheten disponerar på driftbudgeten och i förekommande fall på kapitalbudgeten. Vidare rapporteras de transaktioner som under samma tid berört konton utanför riksstaten. En utförligare redogörelse över innehållet i och användningen av kassarapporter återfinns i kapitel 3 och bilaga 2.

Med hänsyn till, dels att kassarapporten avses innehålla sammandrag av kostnadsredovisningens poster och dels det värde rapporten har som information om anslagsbelastning m m, är benämningen *kassarapport* något missvisande. Utredningen använder här nedan den neutralare benämningen *månadsrapport*.

Såsom framhållits i tidigare kapitel kan kostnadsfördelningen vid en myndighet i vissa sammanhang medföra redovisningstekniska problem. Detta påverkar även den månatliga rapporteringen till riksrevisionsverket såsom framgår nedan.

I den mån en kostnad (utgift) i samband med konteringen kan direkt hänföras till visst program blir också beloppet redovisat på myndighetens anslag och månadssumman kan hämtas ur kontoklass 5 i den föreslagna normalkontoplanen. Om myndigheten endast disponerar ett anslag för sina program kan också – oberoende av om vissa poster vid konteringen inte kunnat slutgiltigt påföras visst program – beloppet rapporteras under anslaget ifråga.

Komplikationer för den månatliga rapporteringen inträffar däremot om myndigheten disponerar flera anslag för redovisningen av kostnaderna (utgifterna) för sina program. Det kan då t ex inträffa att en fördelning till olika program av avlöningskostnaderna för ett antal tjänstemän (på grundval av

en arbetstidsrapportering el dyl) inte förelegat klar när månadsrapporten bort avlämnas till riksrevisionsverket. I sådant fall vill utredningen föreslå att avlöningsmedlen i samband med utbetalningen preliminärt bokförs på vissa förskottskonton och rapporteras i enlighet härmed. På grundval av arbetstidsrapporterna eller annat material görs sedan under följande månad omföring till konton för sådana program (anslag) som bör belastas dessa kostnader.

Om myndigheten enligt det i kapitel 11 presenterade anslagsalternativ I har att redovisa såväl kostnader (intäkter) som utgifter (inkomster) gentemot riksstaten kan det ifrågasättas om även månadsrapporten skall innehålla en specificerad redovisning av såväl kostnader som utgifter. En uppdelning av rapporten bör kunna ske så att i ena fallet kostnader och intäkter specificeras i den utsträckning som erfordras för anslagskontroll, medan i andra fallet utgifter och inkomster bör kunna rapporteras helt summariskt för att nå kassaavstämning och få underlag för utfallsprognoser.

I alternativet med utgiftsanslag (II) kommer *komplementkostnaderna* att ingå bland myndighetens kostnader enligt dispositionsplanen för det eller de anslag som anvisats för myndighetens program och rapporteras i enlighet härmed. I detta alternativ avses emellertid komplementkostnaderna återföras till anslaget så att endast utgifter redovisas gentemot riksstaten. I kapitel 8 har föreslagits att komplementkostnaderna återförs till anslaget (från avräkningskontot i klass 1 över ett avgränsningskonto för kostnadsbokföring i klass 9) först i samband med bokslutet. För att den månatliga rapporteringen över anslagsbelastningen – som inkluderar komplementkostnaderna – inte skall bli missvisande föreslår utredningen att de i klass 1 bokförda komplementkostnaderna i månadsrapporten uppförs som inkomst under anslaget (anslagen).

Övriga uppgifter för månadsrapporten hämtas, när det gäller inkomstitlar och anslag, från konton i klasserna 8, resp 7 i kontoplanen och ur kontoklass 1 när det gäller statsverkets checkräkning, likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter, fonder och diverse medel, förskott m m. Ifråga om bokslutskontona i klass 9 förutsättes bokföring på dessa konton ske direkt i huvudboken och kommer alltså ej att ingå i månadsrapporterna till riksrevisionsverket.

Utredningen anser slutligen det inte vara erforderligt att de transaktioner vid myndigheterna som berör de *statistiska* kontoklasserna 2 och 4 i kontoplanen redovisas i månadsrapporten. Så måste däremot bli fallet om redovisningen avser *bokföringsmässig* fördelning av myndighetens kostnader på hjälpkostnadsställen (kontoklass 3).

Huvudbok

Ifråga om utformningen av myndigheternas huvudböcker har utredningen inte ansett sig böra föreslå några andra förändringar än sådana som betingas av tillkommande bokslutsposter enligt kontoplanen och eventuella ändringar i anslagssystemet. Detta innebär – som utförligare beskrivits i kapitel 8 –

att intäkter och kostnader (inkomster och utgifter) för myndighetens driftanslag och övriga disponerade anslag slutligt redovisas under ett driftbudgetens avräkningskonto och att kontona i kontoplanens klass 1 (med undantag för statsverkets checkräkning m m) avslutas mot Utgående balanskonto. Som specifikation till huvudboken bör biläggas en sammanställning över redovisade kostnadsslag enligt det behov som kan föreligga för finansstatistik m m.

Övriga externa rapporter

Utredningen har tidigare – i kapitel 6 – framhållit betydelsen av att statsmakterna erhåller bättre information om den faktiska utvecklingen av kostnaderna för myndigheternas verksamhet enligt de olika programmen. Uppgifterna härom bör främst ingå i *petita* och i bilagor till denna. Framförallt är det lämpligt att i detta sammanhang i tabellform göra jämförelser mellan de för kommande budgetår angivna äskandena och fastställd budget för löpande budgetår samt med redovisade belopp för föregående budgetår.

Utredningen vill också peka på det värde *verksamhetsberättelsen* bör få som informationsorgan om myndighetens ekonomi. Detta gäller inte blott för de anslagsgivande organen utan i lika hög grad för andra intressenter – inte minst allmänheten.

Verksamhetsberättelsen bör också innehålla sådana uppgifter att den kan utnyttjas av revisionsorganet som ett betydelsefullt hjälpmedel för förvaltningsrevisionen. I första hand bör då ingå sammandrag över myndighetens budgetkontroll- och prestationsredovisningsrapporter för det gångna budgetåret. Särskilt värdefullt torde vara att mera betydelsefulla avvikelser från budgeten kommenteras.

Det är självklart att revisionsorganet även kan komma att ställa krav på annan ekonomisk information om en myndighets verksamhet än den som lämnats i huvudboken och verksamhetsberättelsen. Ett sådant krav kan t ex tillgodoses genom att kopior av myndighetens rapporter under löpande budgetår tillställs riksrevisionsverket. Har en intern revision organiserats vid myndigheten är det också givet att denna bör ha tillgång till och helst löpande tillhandahållas alla de typer av rapporter som tidigare nämnts.

KAPITEL 11

Anslagssystemet vid programbudgetering

De förslag som framlagts i tidigare kaptitel har i princip och i enlighet med utredningens uppgift endast gällt införande av programbudgetering inom de statliga myndigheterna. Instrumenten för styrning av de enskilda myndigheternas ekonomi har emellertid som också berörts ett klart samband med den samlade statliga redovisningen och hushållningen. Detta samband tar sig främst uttryck i att myndigheternas petita underställs statsmakternas prövning, att anslag beviljas och ställs till myndigheternas förfogande samt att myndigheterna har att redovisa det ekonomiska utfallet av sin verksamhet.

I kap 6 behandlas detta samband mellan myndigheterna och statsmakterna i två huvudavsnitt, ett om myndigheternas petita som underlag för statsmakternas planering och ett om hur statsmakternas styrning inverkar på myndigheternas effektivitet. Statsmakternas planering grundas till betydande del på den information som kommer från myndigheterna i petita och i särskilda framställningar, i verksamhetsberättelser eller andra sammanställningar av information. Som basmaterial för planeringen tjänstgör givetvis också särskilda utredningar. Styrningen sker genom att till myndigheterna meddelas beslut som fattas av riksdagen och Kungl Maj:t, i första hand genom regleringsbrev.

Statsmakternas planering och styrning utförs främst i en budgeteringsprocedur som i princip kan jämföras med budgeteringen vid en myndighet men omfattningen och innehållet är givetvis ett annat.

Budgetarbetet i departement och riksdag med bl a prövning av myndigheternas anslagsframställningar leder till uppställande av en budget för hela den statliga verksamheten – riksstaten. Statsbudgetens innehåll utvecklas och vidarebefordras till myndigheterna, i de delar de berörs därav, genom regleringsbrev. Riksbokföringen – med de enskilda myndigheternas bokföring som underlag – visar utfallet av statsbudgeten.

Utredningen kommer i det följande att lämna vissa synpunkter på det nu berörda sambandet mellan programbudgeteringen på myndighetsnivå och statsbudgetsystemet. Resonemangen anknyts delvis till de dokument, anslagsframställningar, riksstat och regleringsbrev, som formellt återspeglar den statliga budgeteringen. Många flera aspekter än kravet på samordning med programbudgeteringen måste emellertid beaktas när det gäller statsbudgetsystemets utformning. Vad som här anförs får sålunda endast betraktas som skissartade lösningar, som tillkommit för att visa hur utredningen föreställt sig att anknytningen till statsbudgeten kan ske.

Allmänna krav på anslagssystemets uppbyggnad

I kapitel 6 har utförligt behandlats hur programbudgeteringen på myndighetsnivå kan komma att ge ett förbättrat informationsunderlag för statsmakternas planering och styrning.

Både planeringen och styrningen kan tekniskt sett och såvitt myndigheterna berörs betraktas som olika led i en integrerad beslutsprocess. Så leder t ex det informationsunderlag som ligger till grund för statsmakternas planering till en rad olika beslut som i sin tur innebär styrning av myndigheternas verksamhet. Det är därför väsentligt att förmedlingen av beslutsunderlag resp fattade beslut sker i enhetliga termer så att omformning därav i görligaste mån kan undvikas. För att fungera rationellt bör med andra ord myndigheternas programbudgetering inte behöva översättas till annat språk vid övergången från myndigheterna till statsmakterna. Likaså skall statsmakternas beslut kunna direkt tas över i myndigheternas verkställighet av planerna.

Utredningen har i det föregående (kapitel 6) diskuterat hur statsmakternas styrning påverkar myndigheternas effektivitet. En betydelsefull fråga var därvid om huvudvikten skulle läggas på utgifter eller kostnader. En annan fråga gällde om anslagen skulle knytas till program eller till kostnadsslag. Diskussionen avsåg i första hand anslagen till myndigheternas löpande verksamhet och slutsatsen blev att statsmakternas styrning framför allt bör ske i program- och kostnadstermer.

Utredningen fastslog också att från myndigheternas sida sett är regleringsbrev den viktigaste länken mellan programbudgeteringen och det statliga budgeteringssystemet. Eftersom regleringsbrev i sin tur måste vara ett direkt uttryck för anslagen på riksstaten kunde utredningen konstatera att nuvarande uppdelning i avlönings- och omkostnadsanslag inte står i överensstämmelse med programbudgeteringens starka betoning av att styrningen skall avse programmen för myndigheternas verksamhet och totalkostnaderna därför. Avlönings- och omkostnadsanslag skärper inte uppmärksamheten på vad som utförs utan på vad vissa produktionsresurser kostar i anskaffning. Vidare kan befaras att om anslagen knyts till kostnadsslagen skulle detta vara ägnat att befästa den nuvarande tendensen att i första hand se till anslagen och mindre till verksamhetens resultat i förhållande till kostnaderna.

De nuvarande anslagen är också ur statsmakternas synpunkt ett otillräckligt styrmedel därför att de lämnar myndigheternas prestationssida alltför obeaktad. Det inflytande över förbrukningen av produktionsresurser som avlönings- och omkostnadsanslagen ger kan för övrigt säkras genom särskilda föreskrifter i regleringsbrev även efter införande av programbudgetering. Det kan t ex ske genom att Kungl Maj:t sätter en absolut gräns för anskaffningen av en viss produktionsresurs under ett år eller genom att visst kostnadsslag knyts till en annan storhet, t ex kostnader för möbelinköp i relation till personalstyrkan.

Utredningen har av dessa skäl avvisat avlönings- och omkostnadsanslag vid införande av programbudgetering och funnit att de bör ersättas med programinriktade anslag.

Utredningen finner att det i detta sammanhang bör påpekas att det enligt dess uppfattning skulle vara en fördel om man redan innan programbudgetering genomförs vid myndigheterna såsom en partiell reform slog ihop i princip alla nuvarande avlönings- och omkostnadsanslag på riksstaten. Sedan myndigheternas avlöningsstater numera förenklats så att de medger en relativt stor rörlighet inom avlöningsanslagen skulle det vara ett naturligt steg att tillåta ett utbyte också mellan avlönings- och omkostnadsmedel. Genom en sådan åtgärd skulle myndigheterna kunna ges rätt till omflyttning av olika kostnads-komponenter inom en fastställd stat för verksamheten och inom den beloppsgräns som anslaget utgör, vilket skulle kunna bli en inkörsport till programbudgettänkandet.

De programinriktade anslag som utredningen här kommer att diskutera är av två slag. Det ena alternativet innebär ändamålsinriktade anslag till kostnaderna för myndigheternas löpande verksamhet (= program). Det betecknas som *anslagsalternativ 1*. Detta alternativ innebär det mest konsekventa fullföljandet av programbudgeteringens principer. Det skulle emellertid förut-sätta avsevärda förändringar i principerna för riksstatens uppställning.

Det andra alternativet innebär att anslag beviljas för de beräknade utgifterna för myndigheternas program. Det betecknas *anslagsalternativ 2*. Också sådana anslag skulle avse ändamålen, programmen, men däremot skulle inte totalkostnaderna komma till synes på riksstaten.

Införande av programbudgetering vid utredningens försöksmyndigheter har endast i ett par fall avancerat så långt att frågan om anslagens utformning kommit under Kungl Maj:ts och riksdagens bedömning. Ett av dessa är sjöfartsverket. Det hade tidigare ett tjugotal anslag, varav ungefär hälften var avlönings- och omkostnadsanslag för olika delar av verksamheten, åtta avsåg anskaffning av fartyg och utrustning och ett mindre antal utgick för bidrag till hamnbyggnader m m. I enlighet med statskontorets förslag sammanfördes fr o m budgetåret 1966/67 samtliga kostnader, även kapitalkostnader, för var och en av sjöfartsverkets sex dominerande verksamhetsgrenar (program) till särskilda anslag. Bidragen sammanfördes till två anslag.

I sitt utlåtande över anslagsframställningen beträffande sjöfartsverket gjorde statsutskottet följande uttalande (1966: 33, s 6): »Utskottet finner i likhet med departementschefen det nya anslagssystemet innebära väsentliga fördelar i jämförelse med det nuvarande. Förutom en minskning av antalet anslag åstadkommes sålunda en mera rättvisande redovisning av kostnaderna för de olika delarna av verksamheten, vilket i sin tur är av stor betydelse vid bedömningen av frågor rörande avvägningen mellan olika insatser på sjöfartens område m m.»

Beskrivning av de två anslagsalternativen

Kostnadsanslag — alternativ I

Anslag skulle utgå för beräknade *totalkostnader* för myndigheternas löpande verksamhet. Den planerade verksamheten skulle beskrivas i ändamålsinriktade program till vilka anslagen skulle knytas.

För investeringarna över såväl drift- som kapitalbudgeten skulle anslag komma att utgå för beräknade utgifter, liksom för närvarande.¹ I samband med anslagsbesluten bör emellertid ställning tas såväl till totalkostnaderna för anskaffningen i fråga som till de utgifter som beräknas falla på det aktuella budgetåret.

Särskilda anslag skulle utgå för sådana *bidrag* till särskilda ändamål, som utbetalas av vissa myndigheter. För flertalet sådana bidrag torde årets kostnader komma att motsvara utgifterna och huvudprincipen om kostnadsanslag skulle följas.

I varje myndighets *petita* skulle utöver kostnadsberäkningarna ges en beräkning av behovet av betalningsmedel, egna kassatransaktioner samt omföringar i förhållande till andra myndigheter under det kommande budgetåret, d v s en *finansieringsplan*. Dessa myndigheternas finansieringsplaner skulle ligga till grund för Kungl Maj:ts finansiella planering som är en totalberäkning av statens inkomster och utgifter.

Regleringsbrevet skulle innehålla riksdagens och Kungl Maj:ts ställningstagande till de av myndigheten framlagda verksamhetsplanerna. Föreskrifterna skulle kunna avse såväl de olika programmen som prestationerna och resultatet inom varje program. För varje program skulle anges beräknade totalkostnader samt intäkter, där sådana förekom. I regleringsbrevet skulle också anges beräknade komplementkostnader och andra poster av betydelse för att förklara skillnaden mellan beräknade kostnader och utgifter.

Utgiftsanslag — alternativ II

För myndigheternas löpande verksamhet skulle utgå anslag för beräknade *utgifter* (motsvarande summan av nuvarande avlönings- och omkostnadsanslag jämte i vissa fall sakanslag). Anslagen skulle även i detta alternativ knytas till ändamålsinriktade program. Särskilda utgiftsanslag skulle utgå för investeringar, liksom i alternativ I, och för bidrag. Myndigheternas anslagsframställningar har i båda alternativen förutsatts komma att utvisa såväl beräknade kostnader som utgifter för programmen. Slutsiffrorna i *petita* blir i detta alternativ utgiftsberäkningen medan det i alternativ I blir kostnadsberäkningen.

För ett stort antal myndigheter kommer skillnaden mellan kostnader och utgifter att motsvara komplementkostnaderna. I vissa myndigheter tillkommer förändringar i förråd och lager eller i fordringar och skulder som är av sådan storlek att de har någon praktisk betydelse för utgiftsberäkningen.

Regleringsbrevet skulle i princip få samma innehåll som i alternativ I. Det skulle innehålla en uppställning över myndighetens program och de beräknade kostnaderna och intäkterna för de olika programmen. Från kostnaderna för programmen skulle dras beräknade komplementkostnader jämte ev andra

¹ För de investeringar som finansieras över driftbudgeten räknar utredningen med att anskaffningskostnaden i regel kommer att motsvara utgifterna för anskaffningen ifråga. För investeringar på kapitalbudgeten som utförs i en myndighets egen regi kan däremot komplementkostnader komma att ingå i anskaffningskostnaden.

poster av betydelse, varpå resten skulle utgöra beräknade utgifter och motsvara myndighetens anslag.

Konsekvenser för statsbudgetarbetet

Varje myndighets petita skall enligt utredningens tidigare redovisade förslag innehålla en tämligen ingående beskrivning av den verksamhet som planerats äga rum under det budgetår petita avser. Den skall också innehålla ett utförligt ekonomiskt underlag som medger bedömning och analys i en rad avseenden. De krav som måste ställas på innehållet i petita har utförligt behandlats i kapitel 6. Konkreta exempel för ett par myndigheter återfinns i bihanget till detta betänkande.

Petita skall dessutom i sammanfattande uppställningar ge huvuddragen av myndighetens verksamhet – uttryckt i program – och dess ekonomi. Uppställningarna skall i princip vara till både form och innehåll avpassade för att utan nämnvärd omarbetning kunna ingå i statsverkspropositionen. De skall också ge det sifferunderlag som erfordras för uppställande av riksstaten.

Följande uppgifter skall stå att hämta i sådana *sammanfattningar*, nämligen

- a) myndighetens olika program, om möjligt med uppgifter om prestationer
- b) beräknade kostnader samt ev intäkter, över- eller underskott för varje program
- c) komplementkostnader för verksamheten
- d) beräknat behov av betalningsmedel för den löpande driften
- e) beräknade kostnader resp utgifter för planerade investeringar
- f) beräknade kostnader resp utgifter för sådana bidrag till särskilda ändamål som utbetalas av myndigheten
- g) myndighetens anslag.

Faktiska siffror, inkl över- eller underskridande av anslag, bör lämnas för det avslutade budgetåret. För det just påbörjade året och för petitaåret lämnas beräkningar enligt den planering som gjorts under våren och sommaren före avlämnandet av petita. Exempel på sammanfattningar ges på följande sidor.

Kungl. Maj:ts budgetförslag

Kungl Maj:ts presentation av budgetförslaget för varje myndighet i statsverkspropositionen skall dels ge en sammanfattande bild av den planerade verksamheten, dess kostnader och intäkter samt föreslagen anslagstilldelning, dels ge information om bakgrund och motiv för förslagen i dess helhet. Framställningen i sistnämnda avseende blir i hög grad beroende av vilken verksamhet det gäller och om förslagen avser betydande förändringar i förhållande till den hittills bedrivna verksamheten eller till myndighetens förslag i petita. Det måste därför som regel ankomma på de olika departementen att – inom ramen för allmänna anvisningar – avgöra vad som i varje enskilt fall skall tas med i budgetförslaget. För den sammanfattande bilden och uppställningarna kan däremot mera bestämda riktlinjer uppdras för vad som alltid bör anges för varje myndighet. Figurerna 11: 1–3 avser att exemplifiera

Statskontoret — verksamhet och ekonomi budgetåren 1964/65, 1965/66 och 1966/67					
Program	1964/65			1965/66 Budget	1966/67 Budget- förslag
	Budget	Utfall	Avvikelse		
Rationaliseringsverksamhet.....					
Utbildningsverksamhet.....					
Datamaskindrift.....					
Fond- och kameralförvaltning....					
Gemensam administration.....					
Summa kostnader.....					
Intäkter.....					
Komplementkostnader m m.....					
Nettoutgifter.....					

Fig. 11: 1. Exempel på uppställning i petita utvisande en myndighets program och kostnader

Anslagsalternativ I

Statskontoret — intäkter, kostnader, utgifter och anslag budgetåren 1964/65, 1965/66 1966/67				
	1964/65 Utfall	1965/66 Budget	1966/67	
			Myndighetens förslag	Kungl. Maj:ts förslag
Totalkostnader.....	20 701 000			
Intäkter.....	1 000 ¹			
Nettokostnader.....	20 700 000			
Anslag.....	20 550 000			
Över-/underskridandeavanslag	— 150 000			
Komplementkostnader m m..	5 200 000			
Nettoutgifter.....	15 500 000			

Anslagsalternativ II

	1964/65 Utfall	1965/66 Budget	1966/67	
			Myndighetens förslag	Kungl. Maj:ts förslag
Totalkostnader.....	20 701 000			
Komplementkostnader m m..	5 200 000			
Utgifter.....	15 501 000			
Inkomster.....	1 000			
Nettoutgifter.....	15 500 000			
Anslag.....	15 400 000			
Över-/underskridandeavanslag	— 100 000			

¹ I enlighet med nuvarande praxis utgår utredningen från att smärre intäkter av blankett-försäljning och liknande skall avräknas under anslagen.

Fig. 11: 2. Exempel på uppställning över anslag i statsverkspropositionen

<i>Statens bakteriologiska laboratorium — verksamhet och ekonomi budgetåren 1964/65, 1965/66 och 1966/67</i>					
	1964/65			1965/66 Budget	1966/67 Budget- förslag
	Budget	Utfall	Avvikelse		
A. SBL:s självbärande verksamhetsgrenar, (produktion och diagnostik)					
Försäljningsintäkter	12 600 000	12 697 000	97 000	13 532 000	14 555 000
Totalkostnader	12 400 000	12 540 000	140 000	13 272 000	14 645 000
Över-/underskott	+ 200 000	+ 157 000	-43 000	+ 260 000	- 90 000
Komplementkostnader m m . . .	2 650 000	2 710 000	60 000	3 050 000	3 180 000
Nettoinkomster	2 850 000	2 867 000	17 000	3 310 000	3 090 000
B. Forskning m m					
Totalkostnader	3 200 000	3 260 000	60 000	3 500 000	3 800 000
Avgår bidrag från med. forskningsrådet samt donationsmedel	300 000	300 000	—	500 000	650 000
Återstående kostnader för SBL	2 900 000	2 960 000	60 000	3 000 000	3 150 000
Komplementkostnader m m . . .	775 000	780 000	5 000	800 000	900 000
Nettoutgifter	2 125 000	2 180 000	55 000	2 200 000	2 250 000
C. Investeringar					
Utgifter för inredning och utrustning av nya lokaler	950 000	900 000	50 000	950 000	950 000
Utgifter för övrig anskaffning av inventarier	700 000	700 000		700 000	1 200 000
Totala investeringsutgifter . . .	1 650 000	1 600 000	50 000	1 650 000	2 150 000

¹ Komplementkostnaderna ökar årets kassamässiga överskott (resp minskar underskott) eftersom de ingår i försäljningsintäkterna men ej är utgift för SBL under året.

Fig. 11:3. Exempel på uppställning i petita utvisande program, kostnader m. m.

detta. I båda fallen anges verksamheten i mycket grova drag. För många myndigheter är det dock tänkbart att statsverkspropositionen kan komma att innehålla även några av de mer specificerade uppställningar som ingår i petita.

Som exempel på att det för departementens budgetbehandling och som underlag för anslagsbesluten kan finnas intresse av tämligen detaljerad information kan nämnas departementschefens uttalande i 1966 års statsverksproposition över statens provningsanstalts petita för budgetåret 1966/67, som hade formen av en programbudget. Där framhölls bl a att det i petita redovisade programmet med uppdelning av verksamheten i endast uppdragsverksamhet, forskning och expertverksamhet »torde vara alltför ospecificerat för att ge de anslagsbeviljande instanserna ett fullgott instrument för bedömning och kontroll av verksamheten. Jag anser därför i likhet med statskontoret och riksrevisionsverket att programbudgeten bör redovisa kostnader, intäkter och planerad verksamhet vid anstaltens avdelningar och laboratorier. Vidare är det önskvärt att programbudgeten ger upplysning om graden av kostnadstäckning för uppdragsverksamheten, såväl totalt som inom de olika arbetsenheterna.»

Riksstatens uppställning

För närvarande kan man ställa följande krav på riksstaten, nämligen att den skall

- innebära en grund för medelsanvisning och styrning i stort
- innefatta redovisning av utgifter i större kategorier efter ändamål
- medge en realekonomisk redovisning av statens verksamhet
- innefatta en ändamålsenlig redovisning av statens inkomster.

Vid en redovisning av statsverksamheten i programbudgetform tillkommer att riksstaten även skall utvisa kostnaderna för statens verksamhet i lämpliga program och programkategorier. Det är inte utredningens uppgift att bedöma om huvudvikten därvid skall läggas på utgifterna eller på kostnaderna, d v s om en utgiftsbudget eller en kostnadsbudget i en framtid kan vara mest lämplig såsom basbudget. Det torde dock vara uppenbart att riksstaten alltid måste komma att innefatta en redovisning av statens utgifter, men en kostnadsredovisad budget är ett självklart komplement därtill vid en genomförd programbudgetering på myndighetsnivå. Utredningen bedömer det alltså som sannolikt att den framtida riksstatsuppställningen kan komma att innefatta dessa två och eventuellt även flera redovisningsformer.

Utredningen skall nedan visa vad såväl alternativet med kostnadsanslag som med utgiftsanslag skulle kunna innebära för bl a riksstatens uppställning och för riksbookföringen (budgetredovisningen).

Kostnadsalternativet (I) innebär att både kostnader och utgifter för myn-

	Intäkter/ Inkomster	Kostnader	Utgifter
A. Justitiedepartementet m m			

F. Kriminalvården m m			
<i>Central administration, förslagsanslag</i>		15 000 000	12 000 000
<i>Anstaltsvård:</i>			
Löpande verksamhet, förslagsanslag		134 000 000	109 000 000
Investeringar, reservationsanslag			12 000 000 ¹
Understöd åt villkorligt frivivna		2 000 000	2 000 000
.			
<i>Frivård:</i>			
Löpande verksamhet, förslagsanslag		20 000 000	15 000 000
Ersättning till övervakare		6 000 000	6 000 000
.			
<i>Nämnder</i>		1 500 000	1 500 000

Anm. Kursiverat belopp utmärker anslag.

¹ Om kostnaderna för investeringar även angavs i kostnadskolumnen skulle en dubbelräkning där ske eftersom kostnaderna för att utnyttja tillgångarna successivt framkommer såsom avskrivningar bland myndigheternas kostnader.

Sistnämnda komplikation skulle även inträffa om ersättningen till personalpensionsverket för utbetalning av personalpensionsförmåner uppfördes bland kostnaderna. För detta ändamål bör således utgå utgiftsanslag.

Fig. 11:4. Exempel på ett avsnitt av driftbudgeten vid anslagsalternativ I, gemensam uppställning för kostnader och utgifter

digheterna skulle upptas på riksstaten. Det skulle medföra den skillnaden i jämförelse med nuvarande ordning att riksstaten skulle utvisa även andra poster än anslag.

För att åskådliggöra innebörden i detta alternativ visas i två uppställningar hur kostnader resp utgifter skulle kunna anges. Figur 11: 4 visar en riksstat som innehåller både utgifter och kostnader i samma uppställning. Det skulle innebära att för varje myndighet ställdes jämsides tre kolumner: intäkter/inkomster, utgifter, kostnader. Differensen mellan ett budgetårs intäkter och inkomster vid myndigheterna har bedömts vara så obetydlig att ingen åtskillnad mellan dem vore erforderlig på riksstaten.

Flertalet anslag skulle enligt denna skiss komma att stå i kostnadskolumnen i enlighet med grundtanken i detta alternativ. I utgiftskolumnen skulle återfinnas anslagen för investeringar.

Jämsides med varje kostnadsanslag skulle också anges beräknad utgift. Utgiftskolumnen skulle därmed i princip komma att motsvara den nuvarande

KOSTNADSBUDGET

A. Justitiedepartementet m m	

F. Kriminalvården m m	
Central administration, förslagsanslag	15 000 000
<i>Anstaltsvård:</i>	
Löpande verksamhet, förslagsanslag	134 000 000
Understöd åt villkorligt frigivna	2 000 000
.....	
<i>Frivård:</i>	
Löpande verksamhet, förslagsanslag	20 000 000
Ersättning till övervakare	6 000 000
.....	
Nämnder	1 500 000

UTGIFTSBUDGET

A. Justitiedepartementet m m	

F. Kriminalvården m m	
Central administration	12 000 000
<i>Anstaltsvård:</i>	
Löpande verksamhet	109 000 000
Investeringar, reservationsanslag	12 000 000
Understöd åt villkorligt frigivna	2 000 000
.....	
<i>Frivård:</i>	
Löpande verksamhet	15 000 000
Ersättning till övervakare	6 000 000
.....	
Nämnder	1 500 000

Fig. 11: 5. Exempel på avsnitt av driftbudgeten vid anslagsalternativ I, skilda uppställningar för kostnader och utgifter

utgiftssidan i riksstaten. Den skulle dock kunna bli en mera strikt kassabudget eftersom myndigheterna kunde förmodas göra sina utgiftsberäkningar mera exakta om dessa vore frikopplade från anslagsberäkningen. Nedskärningar skulle naturligtvis komma att göras även ifråga om utgifterna, men de skulle ske genom prutningar i de beräknade kostnaderna, varpå minskningen i utgiftsberäkningen blev en ren räkneoperation. En lösning enligt figur 11: 4 skulle ge samtliga uppgifter om en myndighet på ett och samma ställe i riksstaten.

Figur 11: 5 visar en riksstat med skilda uppställningar för utgifter och kostnader. Det skulle innebära att flertalet anslag för en myndighet återfanns i kostnadsbudgeten medan de för den finansiella planeringen erforderliga utgiftsberäkningarna ingick i utgiftsbudgeten.

Utgiftsalternativet (II) skulle i motsats till alternativet med kostnadsanslag inte innebära några genomgripande förändringar i den nuvarande riksstaten. Det får dock förutsättas medföra en viss koncentration av anslagen samt en mera specificerad ändamålsgruppering än för närvarande. Samtidigt skulle givetvis utgifternas fördelning på särskilda anslag för avlöningar och omkostnader bortfalla vid de myndigheter där programbudgetering införts.

Programindelning i riksstaten. Utredningen har inte anledning att ta ställning till frågan om hur specificerad ändamålsgruppering och därmed uppdelning av anslagen till myndigheternas verksamhet som bör eftersträvas på rikssta-

DRIFTBUDGETEN

	Intäkter	Inkomster		Kostnader	Utgifter
A Skatter, avgifter m m			A		
I Skatter			I		
II Uppbörd i sta- tens verksam- het			II		
III Diverse inkomster			III		
			.		
			.		
			.		
			XIV		
	30 000 000	28 800 000		29 900 000	26 900 000
B Intäkter/inkoms- ter av statens ka- pitalfonder.....	1 600 000	1 600 000	B Utgifter för sta- tens kapitalfonder		2 100 000
			C Kostnadsbudgetens överskott.....	1 700 000	
			D Utgiftsbudgetens överskott.....		1 400 000
	31 600 000	30 400 000		31 600 000	30 400 000

Fig. 11:6. Exempel på sammanfattning av driftbudgeten vid anslagsalternativ I, gemensam uppställning för kostnader och utgifter

ten. Som tidigare sagts ligger huvudvikten ur programbudgetsynpunkt på regleringsbrevens utformning. Vid kostnadsanslag föreligger i princip inga hinder för en specificerad anslagsuppdelning i överensstämmelse med den programindelning som förutsätts komma att göras i myndighetens kostnadsredovisning. Det är dock tveklaktigt om en så långtgående uppdelning skulle fylla någon uppgift. Vid utgiftsanslag är det däremot angeläget att en uppdelning i flera anslag undviks åtminstone för de myndigheter där det skulle medföra speciella redovisningsproblem. Så som framgått av tidigare kapitel gäller detta särskilt myndigheter hos vilka kostnadsfördelningen sker via hjälpkostnadsställen. Utredningen har allmänt eftersträvat att undvika sådana bindningar av myndigheternas handlingsfrihet som skulle kunna motverka effektivitetssträvandena. Därav följer bl a att man bör undvika en anslagstilldelning som leder till att alltför stor uppmärksamhet måste ägnas redovisningen och avräkningen mot anslag på bekostnad av det prestations- och kostnadstänkande i utövande av verksamheten vid myndigheterna, som programbudgeteringen framför allt syftar till att främja. Från dessa utgångspunkter vore det naturligt att betrakta varje myndighets verksamhet som ett program med ett enda anslag för den löpande verksamheten. I många fall bedrivs dock inom samma myndighet så olika slag av verksamhet att detta också bör komma till uttryck genom de anslag riksdagen anvisar.

Frågan om vilken anslagsuppdelning som är lämplig har naturligtvis också

DRIFTBUDGETEN

Kostnadsbudget

Intäkter		Kostnader	
A I — — — —		A I — — — — . . .	
II — — — —		II — — — — . . .	
III — — — —		XIV — — — — . . .	
	30 000 000		29 900 000
B Intäkter av statens kapitalfonder	1 600 000		
	31 600 000	C Kostnadsbudgetens överskott	1 700 000
			31 600 000

Utgiftsbudget

Inkomster		Utgifter	
A I — — — — . . .		A I — — — — . . .	
II — — — — . . .		II — — — — . . .	
III — — — — . . .		XIV — — — — . . .	
	28 800 000		26 900 000
B Inkomster av statens kapitalfonder	1 600 000	B Utgifter för statens kapitalfonder	2 100 000
	30 400 000	C Utgiftsbudgetens överskott . . .	1 400 000
			30 400 000

Fig. 11:7. Exempel på sammanfattning av driftbudgeten vid anslagsalternativ I, skilda uppställningar för kostnader och utgifter

ett samband med frågan om hur strikt myndigheterna i och med riksdagens anslagsbeslut åläggs att hålla sig till de en gång uppställda och godkända planerna för sina olika program. Denna fråga berörs ytterligare i avsnittet om regleringsbrev. Utredningen förutsätter dock att anslagen till myndigheternas löpande verksamhet liksom hittills av riksdagen anvisas såsom förslagsanslag.

Sammanfattningen i riksstaten. Slutligen vill utredningen visa hur de båda uppställningarna med kostnadsanslag skulle kunna fullföljas i den översiktliga sammanfattningen av driftbudgeten, se figurerna 11: 6 och 7.

Inkomsterna under den nuvarande rubriken »Uppbörd i statens verksamhet» kommer enligt vad som tidigare sagts att ingå med ungefär samma belopp bland såväl »statsinkomster» som »statsintäkter». Däremot skulle en konsekvent uppdelning av innehållet under den nuvarande rubriken »I Skatter» kunna ge olika belopp i de båda kolumnerna. Så skulle t ex eftersläpningen i regleringen av kommunalskattemedel till kommunerna avspeglas här.

En liknande differens är även tänkbar för belopp som skulle falla under nuvarande rubrik »Inkomster av statens kapitalfonder», eftersom affärsverkens inbetalningar av vinstmedel inte alltid kan avpassas så att de exakt motsvarar den vinst som framkommer i boksluten.

På utgifts- och kostnadssidan skulle belopp under rubriken »Utgifter för statens kapitalfonder» (grundavskrivning) utgöra utgifter men inte kostnader. Detta gäller under förutsättning att myndigheterna som utredningen föreslagit påförs de verkliga kostnaderna för utnyttjandet av tillgångarna ifråga, inklusive räntor och avskrivningar beräknade på hela det investerade beloppet.

Vid sidan av dessa synpunkter på statsbudgetens innehåll vill utredningen framhålla att man kan tänka sig att utgifterna (kostnaderna) sorterades efter ändamål på totalbudgeten och att samtliga specifikationer på riksstaten skulle utgå därifrån. Detta hindrar inte att man av redovisningsskäl behåller även den nuvarande uppdelningen i drift- och kapitalbudget. Sammandrag av drift- resp kapitalbudgeten skulle sålunda erhållas när man ställer samman å ena sidan anslagen med driftbudgetens anslagsbeteckningar (förslagsanslag, reservationsanslag och obetecknade anslag) och å andra sidan anslagen hänförliga till kapitalbudgeten (investeringsanslagen) och mot var och en av dessa två grupper ställer vederbörande inkomst- och finansieringsposter. Riksstatens specifikation av anvisningar till olika ändamål kan sålunda väl redovisas »osorterad» när det gäller den främst kameralt sett intressanta fördelningen mellan drift- och kapitalbudget för att i stället ange den mera väsentliga grupperingen efter ändamål på ett mera markerat sätt.

Regleringsbrev

Regleringsbrevet skulle enligt båda anslagsalternativen uppta en av Kungl Maj:t fastställd plan över verksamheten och anvisningar för disposition av anslagen till den löpande verksamheten. En sådan uppställning exemplifieras i figur 11: 8.

Av regleringsbrevet måste också framgå om den av Kungl Maj:t fastställda planen skiljer sig från de förslag myndigheten framlagt i petita. Det följer av att regleringsbrevet är det dokument som förmedlar statsmakternas beslut och riktlinjer till myndigheten. Om en nedskärning gjorts i det föreslagna programmet för rationaliseringsverksamhet enligt exemplet i figur 11:1 kunde det t ex komma till synes i regleringsbrevet genom att Kungl Maj:t föreskrev att rationaliseringsundersökningar inom ett visst område ej skulle utföras under budgetåret. Det kunde också tänkas drabba den i anslagsframställningen ej specificerade delen av verksamheten, vilket skulle komma att minska statskontorets möjligheter att ta upp nya projekt under året. Samtidigt med en nedskärning i ett av de egentliga programmen skulle självfallet också följa en nedskärning av Gemensam administration. Hur den minskningen skulle beräknas blev bl a beroende av vilka grunder som i varje enskilt fall fanns för fördelning av administrationskostnaderna på de övriga programmen.

Med exemplet i figur 11:8 har utredningen velat antyda innehållet i ett regleringsbrev för statens bakteriologiska laboratorium vid införande av programbudgetering. Som regel torde man få räkna med att frågan om lämplig programindelning i en myndighets petita bedöms av Kungl Maj:t i samband med införande av programbudgetering. I princip bör samma programindelning återfinnas i regleringsbrevet. Inget bestämt förslag kan dock ges om hur detaljerad programuppdelningen bör göras för olika myndigheter. Det måste bli beroende av en rad faktorer bland vilka kan nämnas verksamhetens omfattning, statsmakternas informationsbehov, kravet på efterlevnad av uppgjorda program och av godkända kostnadsberäkningar, relationerna och förtroendet mellan departement och myndighet, graden av sådan yttre påverkan på myndigheten som kräver mycket snabba åtgärder. Om t ex verksamheten är av ringa omfattning, de olika programmen är närliggande i den betydelsen att de syftar till att tillgodose samma ändamål och departementet redan tidigare har stort förtroende för verksamheten kan behovet av långtgående programindelning vara litet. Omständigheterna i det enskilda fallet får sålunda bestämma programindelningen och innehållet i regleringsbrevet.

En i detta sammanhang betydelsefull fråga är i vilken utsträckning gränsdragningen mellan programmen och deras kostnader skall respekteras av myndigheten under det löpande budgetåret. Som huvudprincip bör gälla att den uppdelning i program som föreskrivs i regleringsbrevet skall följas av myndigheten. Det finns emellertid exempel på myndigheter där det är uppenbart att effektiviteten kan förbättras om man inte är alltför hårt bunden till de en gång uppgjorda planerna och där det således framstår som önskvärt att tillåta vissa förskjutningar mellan programmen, så länge ändringarna håller sig inom den totala kostnadsramen. Sådana avsteg från programmen måste dock alltid kunna motiveras. För avvikelser över en viss gräns och för överskridande av den totala kostnadsramen skulle däremot krävas Kungl Maj:ts tillstånd. Utredningen anser att det i praktiken måste bli Kungl Maj:ts sak att i varje särskilt fall avgöra hur hårt gränserna mellan olika program skall dras. Ett sådant beslut kan också tänkas få formen av ett generellt bemyndigande

*Regleringsbrev
för
statens bakteriologiska laboratorium (SBL)*

Statens bakteriologiska laboratorium är tillsammans med medicinalstyrelsen landets centrala institution för epidemiologiskt befolkningskydd. Laboratoriets uppgift är

Med hänvisning till riksdagens uttalande i fråga om laboratoriets verksamhet och ekonomi fastställer Kungl. Maj: t följande budget för SBL budgetåret 1965/66.

Program för den löpande verksamheten	Intäkter	Kostnader	Utgifter
A. Självbärande verksamhetsgrenar	13.532.000	13.272.000	10.222.000
I Diagnostik			
a) bakteriologisk . . . . .	.	.
b) virologisk . . . . .	.	.
c) immunologisk . . . . .	.	.
II Produktion			
a) bakteriologisk . . . . .	.	.
b) virologisk . . . . .	.	.
III Försäljning av inköpta preparat . . . . .	.	.
B. Forskning, m m		3.000.000	2.200.000
I Forskningsprojekt			
II Epidemibekämpning			
III Övrigt (undervisning, beredskapslagr. m m)			
Summa	13.532.000 ^{1, 2}	16.272.000 ¹	12.422.000 ²

Intäkter från A	13.532.000
Kostnader för A	13.272.000
Över-/underskott av A	+ 260.000
Komplementkostnader m. m. för A	3.050.000
Kassamässigt överskott av A	3.310.000
Avgår Nettoutgift för B	2.200.000
Kassamässigt överskott av den löpande verksamheten vid SBL	1.110.000

Program för investeringar	Kostnader	Utgifter
A. Inredning och utrustning av nya lokaler	950.000	950.000
B. Övrig utrustning och anskaffning av inventarier	700.000	700.000
Summa	1 650.000	1 650.000 ^{1, 2}

¹⁾ Anslag vid anslagsalternativ I

²⁾ Anslag vid anslagsalternativ II

Kungl. Maj: t föreskriver att för den del av verksamheten som icke omfattas av kravet på full kostnadstäckning må kostnaderna (utgifterna) uppgå till högst 3 milj kr (2,2 milj kr).

Kungl Maj: t medger

att SBL får utöka verksamheten inom program A.I.b. med diagnostik dels av med beräknade intäkter/kostnader om ca kr. dels av

att utvecklingsarbetet i anslutning till den bakteriologiska diagnostiken inriktas på, och medan projektet ang bör anstå till en senare tidpunkt.

att den av laboratoriet föreslagna rationaliseringen av genomförs under året och att utgifterna för därmed sammanhängande investeringar må uppgå till högst kr.

Fig. 11: 8. Exempel på innehåll i regleringsbrev vid programbudgetering

att inom den givna anslagsramen överföra viss andel resurser mellan programmen. Kungl Maj:ts föreskrifter i dessa frågor torde kunna ges antingen för en längre period eller genom årliga anvisningar i regleringsbrev.

Programredovisning i statsliggaren

I direktiven för utredningen framhålls att programbudgetering är ägnad att underlätta presentationen av budgetmaterialet och ge riksdagen och även allmänheten en tydligare bild av den offentliga verksamhetens innehåll och ekonomi än vad t ex nuvarande statsverksproposition, riksstat och statsliggare gör.

Riksstaten är en sammanfattning som med nödvändighet måste ge en summarisk bild av verksamheten. Det gäller även om programbudgetering införs vid myndigheterna. Däremot är det naturligt att anknyta till regleringsbrev, som bl a skulle komma att innehålla programindelningen, om man vill ge en koncentrerad men ändå upplysande bild av varje myndighets ekonomi. Utredningen vill därför föreslå att regleringsbrev ges en sådan utformning att de kommer att innehålla en översikt över varje myndighets uppgifter och program, prestationer och kostnader samt de väsentliga föreskrifter i övrigt som Kungl Maj:t kan ha utfärdat för myndigheten. Utredningen föreslår också att dessa regleringsbrev sammanställs och trycks i en särskild publikation, som sålunda skulle ersätta den nuvarande statsliggaren. Denna skulle därmed bli en handbok som gav en samlad bild av de statliga myndigheternas verksamhet sedd ur ekonomiska synpunkter.

Riksbokföring (budgetredovisning)

Anslagsalternativ II skulle inte medföra några principiella förändringar i den nuvarande budgetredovisningen. De enskilda myndigheternas bokslut skulle däremot komma att förändras, såsom närmare framgår av bilaga 5, Bokföringsexempel m m, och som antyds nedan. De förändringar i den löpande rapporteringen under året som skulle följa av programbudgeteringen och den ändrade anslagsgivningen har också behandlats i kapitel 10.

Vid *anslagsalternativ I* skulle bokslutsarbetet hos myndigheterna i sak bli detsamma som vid alternativ II men med den skillnaden att avräkning måste göras både mot kostnadsbudgeten och mot utgiftsbudgeten. En uppsamling av kostnader och intäkter för vart och ett av myndighetens program föreslås ske i kontogrupp 95 som i detta alternativ blir den egentliga avräkningen mot kostnadsanslagen och som därför bör framgå av huvudboken. Nästa steg i bokslutsarbetet blir en avräkning mot utgiftsbudgeten. För varje kostnadsanslag i kontogrupp 95 för vilket en avräkning skett och för vilket det också finns en utgiftsberäkning måste en särskild avräkning göras. Det sker genom att uppsamlingskontot i kontogrupp 95 bruttosalderas mot ett konto i 96, Avgränsningskonto för kostnadsbokföring, dit även förs de komplementkostnader från klass 1 som under året belastat ifrågavarande program. Avgränsningskontona i 96 avslutas mot konto för avräkning mot utgiftsbudgeten i kontogrupp 97 (d v s anslag i alternativ II). Mot sistnämnda konto

avslutas också konton i klass 7 på vilka investeringar bokförts under året. För investeringar sker alltså ingen avräkning i 95, eftersom kostnadsanslag ej skulle utgå för dem. Utgiftsavräkningen i kontogrupp 97 avslutas i sin tur mot myndighetens kapitalkonto. Till detta förs på sedvanligt sätt även balanskontona, statsverkets checkräkning m m.

Riksbokslutet (budgetredovisningen) kommer på samma sätt som myndigheternas bokslut att ske i två versioner. Den ena kommer att visa utfallet av riksstatens kostnadsbudget och blir en totalsammanräkning av kontogrupp 95 i myndigheternas bokslut. Den andra visar utfallet av riksstatens utgiftsbudget och hämtar grunduppgifter ur myndigheternas kontogrupp 97.

Myndigheter med intäkter/inkomster

Utredningen vill som allmän rekommendation uttala att de statliga myndigheternas intäkter bör beaktas jämsides med kostnaderna i alla de sammanhang där en myndighets ekonomi bedöms. I anslagsframställningarna bör således intäkterna beräknas lika omsorgsfullt som kostnaderna och liksom dessa hänföras till de olika programmen. Likaså bör intäktsberäkningarna ingå jämsides med kostnaderna i regleringsbrevet.

För myndigheter med obetydliga intäkter har i det föregående förutsatts att intäkterna skall redovisas som »Särskilda uppbördsmedel» under anslaget liksom för närvarande, d v s det blir fråga om en nettoredovisning på riksstaten. När det gäller myndigheter med intäkter av större betydelse, t ex av uppdragsverksamhet, för vilka bruttoredovisning är vanligast, har utredningen särskilt övervägt huruvida införande av programbudgetering skulle innebära några hinder för att även i fortsättningen följa principen om bruttoredovisning. Det kunde t ex övervägas att låta myndigheterna, utan hinder av anslagsreglerna, själva besluta att öka sin verksamhet om så erfordras för att tillgodose en stigande efterfrågan på dess varor och tjänster – så länge inte nettoanslaget överskrids.

Vid tillämpning av bruttoprincipen kan ett anvisat anslag sägas utgöra den gräns statsmakterna vill dra för den totala resursförbrukningen inom en myndighet.

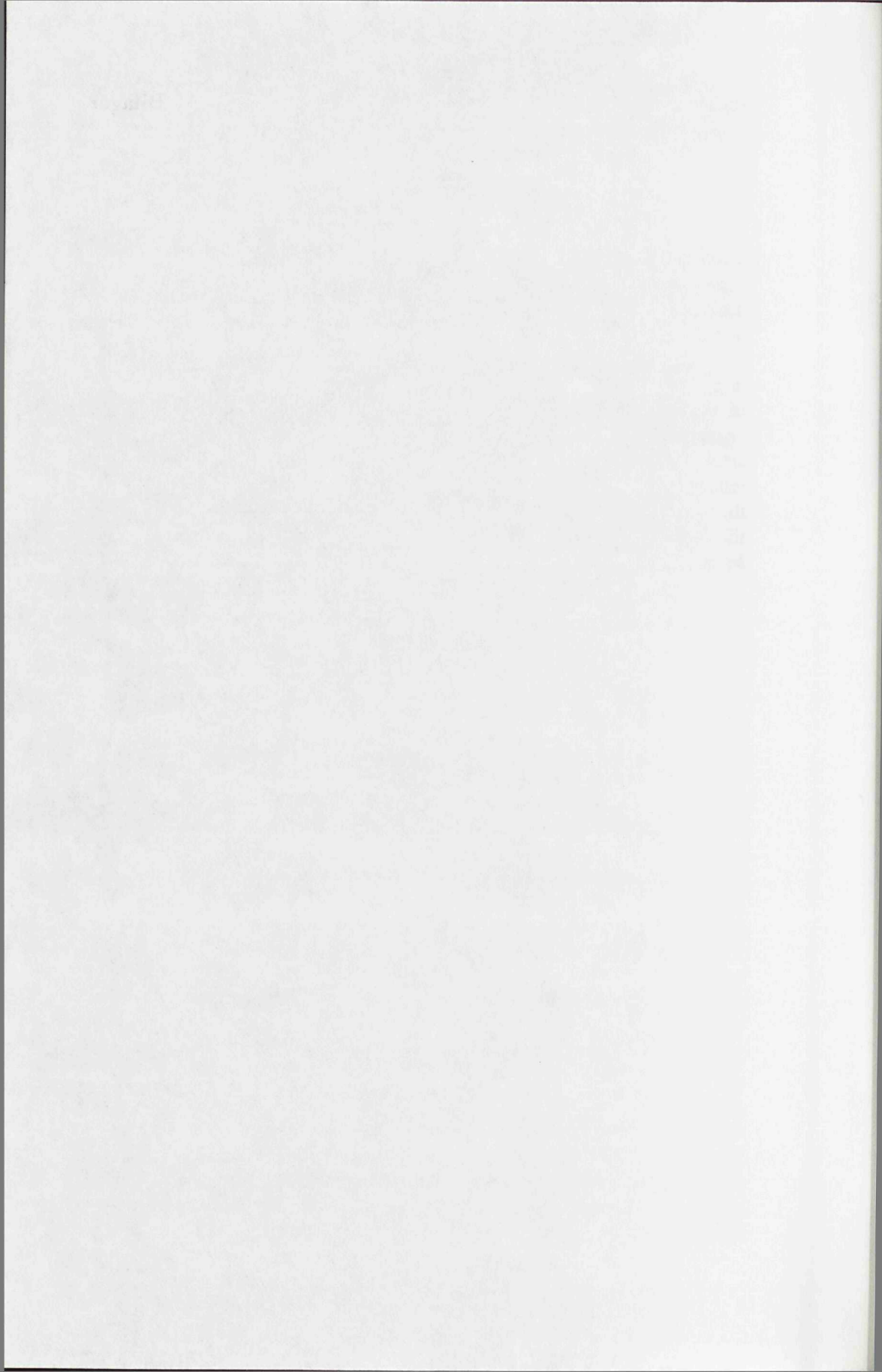
Vid nettoanslag sätts däremot ingen sådan gräns genom själva anslagen. Vid myndigheter som har nettoanslag förekommer emellertid andra restriktioner som begränsar möjligheterna att öka verksamheten. Det kan t ex ske genom en stat för anslagen där vissa poster maximeras eller genom att viss gräns sätts för vilken personalstyrka som får utnyttjas. Sådana restriktioner medför att det är mera en redovisningsteknisk än reell skillnad mellan brutto- och nettoanslag. Anslagsformen är inte den avgörande faktorn för myndigheternas möjligheter att handla självständigt i detta avseende. Vid programbudgetering kommer myndigheternas möjligheter att under löpande år öka verksamheten att bero på dels om ökningen faller inom området för myndighetens program, dels om myndigheten i regleringsbrevet får ett generellt bemyndigande att vid ökande efterfrågan överskrida programmen.

Utredningen har av ovan redovisade skäl inte funnit anledning att föreslå några avsteg från principen om bruttoredovisning i samband med införande av programbudgetering.

Avslutande synpunkter på de två anslagsalternativen

Utredningen har såsom tidigare framhållits velat kortfattat visa konsekvenserna av de två anslagsalternativen rakt genom hela det statliga budgeteringsförloppet. Det ligger i linje med programbudgeteringens betoning av kostnaderna att dessa även skall tillmätas avgörande betydelse i statsmakternas beslut. Ur denna synpunkt är kostnadsanslag överlägsna utgiftsanslag.

Utredningens principiella uppfattning är att programbudgetering vid myndigheterna bör fullföljas med kostnadsanslag på riksstaten. Utredningen är dock medveten om att det kan bereda svårigheter att under ett övergångsskede – under vilket programbudgetering successivt införs vid myndigheterna – laborera med olika typer av anslag till olika myndigheter. Det förutsätter också ändringar i riksstatens uppställning. Utredningen är därför beredd att rekommendera införande av ändamålsinriktade utgiftsanslag tills vidare för att undvika att programbudgeteringens genomförande uppskjuts i väntan på en ändring av formerna för riksstatens uppställning.



BILAGA 1

Begreppskatalog

Aktivitet

Aktivitet är en benämning på någotså- när homogena typer av arbete, representerande arbetsuppgifter som utförs inom ramen för ett program. Jämför *program*.

Anslag

Bemyndigande att för visst ändamål, under viss tid och under vissa villkor utnyttja ett i kronor uttryckt belopp. Anslag uppförs på *riksstat* eller *tilläggsstat*.

Avskrivning

Fördelning av anskaffningskostnaden för en tillgång avsedd för stadigvarande bruk på de perioder som tillsammans utgör dess användningstid. Benämnes i statlig redovisning vanligen *årsavskrivning*. Jämför *nedskrivning*.

Såsom avskrivningar betecknas också de periodiserade kostnadsbelopp som framkommer genom ovannämnda fördelning. Om avskrivningarna krediteras resp tillgångskonton sker *direkt* avskrivning. Krediteras ett separat konto (värdepapperskonto) sker *indirekt* avskrivning.

Bidragsmetod

Kostnadsredovisning som – ofta stegvis – fördelar endast vissa kostnader (vanligen särkostnader) på kostnadsbärare. Vid en bidragskalkyl kan därefter fastställas hur försäljningsintäkterna från olika kostnadsbärare bidragit till att täcka övriga kostnader (sammkostnaderna).

Budget

Ett i siffror uttryckt ekonomiskt handlingsprogram för en bestämd tidsperiod. Jämför *riksstat*.

Budgetredovisning

Publikation som årligen utges av riksrevisionsverket. Utgör en sammanställning av redovisade inkomster och utgifter på *riksstaten* m m och deras förhållande till där uppförda belopp under *inkomstiilar* och *anslag*. Budgetredovisningen visar alltså utfallet av statens budget.

Delprestation

Prestation som kan avgränsas såsom resultat av *ett steg* i produktionsprocessen vid en statlig myndighet.

Direkt kostnad

Kostnad som i redovisningen direkt hänförs till vissa kostnadsbärare (vara, tjänst etc). Jämför *indirekt kostnad*.

Driftkostnad

Kostnader i kostnadsbokföringen med undantag för kapitalkostnader.

Effektivitet

Förhållandet mellan måluppfyllelse (resultat) och uppoffringar (kostnader) för en myndighet eller för de särskilda mål för verksamheten som kan urskiljas. Jämför *produktivitet*.

Enhetskostnad

Kostnader per enhet för en vara eller en tjänst.

Fast kostnad

Kostnad som inte orsaksmässigt påverkas till sin totala storlek av förändringar i verksamhetens volym eller värde inom i sammanhanget preciserade intervall för sådana förändringar. Jämför *rörlig kostnad*.

Finanskonto

Som finanskonton räknas kassa, bank, fordringar och skulder. I statlig bokföring bör dessutom kontot Likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter räknas som finanskonto.

Fördelningsnyckel

Indirekta kostnader fördelas på kostnadsställen och kostnadsbärare efter viss fördelningsgrund. Denna kallas ofta fördelningsnyckel (-bas).

Förslagsanslag

På driftbudgeten uppfört anslag som får överskridas om så erfordras, men inte disponeras under påföljande budgetår.

Hjälpkostnadsställe

Avdelning som tillhandahåller varor eller tjänster åt andra avdelningar inom samma myndighet eller företag och vars kostnader vidarefördelas till dessa.

Inbetalning

En inbetalning till en statlig myndighet utgör en sådan ekonomisk transaktion som innebär en insättning på statsverkets checkräkning i riksbanken eller på ett för myndighetens räkning öppnat konto i annan bank eller postgirokonto. Överföringar mellan dessa konton skall dock inte betraktas som inbetalning.

Indirekt kostnad

Kostnad som i redovisningen inte direkt hänförs till viss vara eller tjänst. Den indirekta kostnaden (även kallad omkostnad) fördelas från kostnadsstäl-

le till viss kostnadsbärare eller annat kostnadsställe. Jämför *direkt kostnad*.

Inkomst

Inkomster i statliga myndigheters redovisning utgörs av sådana belopp som redovisas över riksstaten såsom statsverkets inkomster.

Inkomsttitel

På *riksstatens* inkomstsida uppförd post för specifikation av statsverkets inkomster. På riksstaten uppförs inkomsttitel med beräknat belopp.

Intäkt

Intäkter i statliga myndigheters redovisning utgör de i pengar uttryckta prestationer som kan – åtminstone ungefärligen – till sitt värde förutberäknas.

Investering

Anskaffning av varaktig produktionsresurs resp lageruppbyggnad. Det förutsätts därvid att anskaffningskostnaden och tidsavståndet mellan anskaffning och förbrukning är så stora att en fördelning av anskaffningskostnaden över flera redovisningsperioder måste ske för att myndighetens eller företagens redovisning skall ge en rättvisande kostnadsbild.

I statsverksamheten gäller som princip att investeringar som finansieras med anslag på kapitalbudgeten är avsedda att lämna avkastning. En utgift som belastar investeringsanslag utan att ge full förräntning skall omedelbart avskrivas (nedskrivas) i erforderlig utsträckning.

Investeringsanslag

Anslag som anvisats för bestridande av utgifter för investeringar. Uppförs vanligen på riksstatens kapitalbudget. Outnyttjad del av anslaget får i regel disponeras för utgifter under ett eller flera följande budgetår. Investeringsanslagen får inte överskridas.

Kapitalkostnad

Kostnader i form av räntor och andra finansiella kostnader samt avskrivningar. Jämför *driftkostnad*.

Komplementkostnader

Sådana kalkylmässiga kostnader för en myndighets verksamhet som inte motsvaras av utgifter i samma myndighets bokföring.

Kontoplan

En systematisk sammanställning över alla konton som ett företag eller en myndighet använder i bokföringen. Den utgör en plan för de avsedda sambanden mellan kontona såväl i de löpande noteringarna som i bokslutet. Jämför *normalkontoplan*.

Kostnad

Kostnader i statliga myndigheters redovisning utgör de i pengar uttryckta, med verksamheten normalt sammanhängande uppoffringar av produktionsfaktorer som kan – åtminstone ungefärligen – till sitt värde förutberäknas.

Kostnadsbärare

Objekt för kostnadsberäkning. Kostnadsbärare kan i myndighetens redovisning vara t ex program och prestationer.

Kostnadsslag

Indelningsgrund av kostnader efter karaktären av den produktionsfaktor som uppoffras, t ex material, löner, räntor.

Kostnadsställe

Ansvarsmässigt och kostnadmässigt avgränsade funktioner eller organisatoriska enheter inom en myndighet för vilka kostnader sammanställs i syfte att nå kostnadskontroll och möjliggöra en eventuell vidare fördelning till kostnadsbärare.

Nedskrivning

Engångsnedsättning av bokfört värde.

Den nedskrivning genom avsättning till värdeminskningsskonto som sker inom fastighetsfonderna benämns *grundavskrivning*.

Normalkontoplan

En kontoplan som är avsedd att tjäna som stomme för företags eller myndigheters kontoplaner. Anger endast huvudprinciperna för uppbyggnad av de enskilda kontoplanerna.

Nuanskaffningsvärde

Värdet av anskaffning till nupris, d v s vid kalkytilfället gällande pris (värde).

Obetecknat anslag

På driftbudgeten uppfört anslag som varken får överskridas eller reserveras till ett följande budgetår.

Prestation

Såsom prestationer betecknas varor eller tjänster som blir det direkt påtagliga resultatet av det arbete som utförts vid en myndighet.

Prestationsmätning

Mätning av mängden av varor eller tjänster vid en myndighet. Prestationsmätningen skall beskriva och mäta vad uppoffringarna – kostnaderna – ger i utbyte.

Produktivitet

Förhållandet mellan ett mått på mängden utförda prestationer och ett mått på använda produktionsresurser inom en myndighet eller del därav. Jämför *effektivitet*.

Program

Plan över kostnader och prestationer för en verksamhet som syftar till att uppnå ett angivet mål.

Påläggsmetod

Kalkylmetod kännetecknad av att indirekta kostnader fördelas på kostnads-

ställen och kostnadsbärare i form av ett – ofta procentuellt – pålägg.

Påverkbar kostnad

Kostnader vars storlek anses kunna i väsentlig grad påverkas av en persons beslut inom ett företag eller en myndighet.

Reservationsanslag

På driftbudgeten uppfört anslag som icke får överskridas. Av anslaget oförbrukad del får disponeras under följande budgetår.

Riksstat

Sammanfattande benämning på statens driftbudget och kapitalbudget. Jämför *tilläggsstat* och *totalbudget*. Med budget menas i detta sammanhang en sammanställning, omfattande dels de utgifter som avses eller beräknas skola verkställas under en bestämd tidsperiod – budgetåret – dels de inkomster och andra medel som under samma tidsperiod beräknas stå till förfogande för att finansiera dessa utgifter.

Rörlig kostnad

Kostnad som till sin storlek orsaksmässigt påverkas av förändringar i verksamhetens volym eller värde inom i sammanhanget preciserade intervall för sådana förändringar. Jämför *fast kostnad*.

Samkostnad

Kostnad för en prestation vid ett företag eller en myndighet (eller del därav) som inte orsaksmässigt förändras om denna prestation bortfaller. Jämför *särkostnad*.

Samlingsplan

Plan som visar hur redovisningsmaterialet skall behandlas på vägen från verifikationer över grundböcker till huvudboken och med denna eventuellt sidoordnad specialredovisning.

Självkostnad

Summan av alla med en prestation förknippade kostnader.

Självkostnadsmetod

Kostnadsredovisning som fördelar samtliga kostnader på kostnadsbärare. Vid en självkostnadskalkyl ställer man de sålunda fördelade totalkostnaderna mot intäkterna för att kontrollera vilken kostnadstäckning som erhållits. Jämför *bidragsmetod*.

Specialbudget

Vissa statsinkomster är budgettekniskt bundna (specialdestinerade) till vissa statsutgifter genom s k specialbudgeter inom riksstaten. Exempel: automobilskattemedlens specialbudget.

Standard

Förutbestämt mått – grundat på erfarenhet eller särskild undersökning. Detta mått är oftast avsett att ange något i sammanhanget normalt och/eller acceptabelt eller eftersträvarvärt. Standarden kan avse åtgång av produktionsresurser för viss prestation, prestanda vid viss produktionsinsats, kvalitet på prestation m m.

Standardkostnad

Förutberäknade kostnader för en prestation enligt en förkalkyl som under en längre tid bibehålles.

Stat

Stat användes för närvarande huvudsakligen i betydelsen fastställd budget. En stat indelas vanligen i anslagsposter och dessa i delposter.

Statsreglering

Fastställande av en stat, vanligen riksstaten, för ett budgetår, det s k statsregleringsåret.

Särkostnad

Den kostnad för en prestation som skulle bortfalla om företaget eller myndigheten inte utförde denna prestation, resp tillkomma om prestationen skulle utföras. Jämför *samkostnad*.

Tilläggsstat

Sammanställning av de anslag som anvisats av riksdagen sedan den ordinarie riksstaten fastställts.

Totalbudget

Sammanställning av driftbudgeten och kapitalbudgeten till en gemensam totalbudget varvid hänsyn tages till netto-

förändringar i anslagsbehållningar och i dispositioner av rörliga krediter.

Utbetalning

En utbetalning från en statlig myndighet utgör en sådan ekonomisk transaktion som innebär ett uttag från statsverkets checkräkning i riksbanken eller från ett för myndighetens räkning öppnat konto i annan bank eller postgiro-konto. Överföringar mellan ovan angivna konton skall dock inte betraktas som utbetalning.

Utgift

Utgifter i statliga myndigheters redovisning utgörs av sådana belopp som redovisas över riksstaten såsom statsverkets utgifter.

BILAGA 2

Översikt över riksstaten och myndigheternas redovisning enligt nuvarande regler

I SOU 1952: 45, Bestämmelser och praxis rörande statens budget, har angivits ett antal huvudprinciper för nutida budgetteknik. Dessa principer har beskrivits tämligen utförligt i nämnda betänkande (p 9). Programbudgetutredningen inskränker sig därför till att här göra en kort resumé därav och vissa kommentarer därtill med hänsyn till utvecklingen efter 1952.

Huvudprinciper för riksstatens utformning

Fullständighetsprincipen och *centraliseringsprincipen* uttrycker att all medelsdisposition skall redovisningsmässigt ledas upp till och uttryckas över budgeten. Det ges dock många exempel på undantag från dessa principer. För statens affärsdrivande verk redovisas sålunda på riksstaten endast tillskott till och nettoavkastning av affärsverksföretagerna samt anslag för täckning av eventuellt underskott i verksamheten.

Bruttoprincipen innebär att alla utgifter och inkomster skall skiljas åt för bruttoredovisning, d v s en nettosaldering bör inte förekomma. Myndigheternas räkenskaper bygger också på bruttoprincipen. På riksstaten ges emellertid många exempel på undantag från denna princip. En konsekvent tillämpning därav skall sålunda inte medge att inkomster redovisas som uppbörd under anslag, d v s på riksstatens utgiftssida. Så sker emellertid i viss utsträckning. I regel är då fråga om mindre betydande inkomster.

Kassabokföringsprincipen. Den stat-

liga bokföringen skall hänföras till de verkliga inbetalda och utbetalda beloppen. I den mån denna princip iakttagas kommer det redovisade utfallet av driftbudgeten att utvisa det belopp som under ett budgetår bidragit till att öka eller minska behovet av låne-medel. Om sålunda ett överskott på driftbudgeten av t ex 400 milj kr enligt kassabokföringsprincipen motsvarar skillnaden mellan inbetalda och utbetalda belopp, skulle upplåningsbehovet för investeringar på kapitalbudgeten reduceras med samma belopp, 400 milj kr, under förutsättning att några kassamässiga transaktioner utanför riksstaten inte förekommit.

Innan kassabokföringsprincipen genomfördes i början av 1900-talet förekom att utgifter redovisades med anordnade och inkomster med debiterade belopp.

Av andra anledningar förekommer avvikelser mellan budgetutfall och kassamedelsförbrukning. Sådana avvikelser kan när det gäller förskottsutbetalningar vara avsevärda. Dessa korrigeras därför såvitt möjligt i riksboekslutet och i vissa fall även i den löpande riksboekföringen. I budgetredovisningen för 1965/66 belastades sålunda anslagen med per 30.6.1966 balanserade förskott om icke mindre än 2 470 milj kr. Det innebar en ökning i förhållande till läget vid ingången av budgetåret om ca 263 milj kr.

Affärsboekföringsprincipen. Bokföringen vid statens affärsdrivande verk grundas i huvudsak på för kostnads-

bokföring inom affärslivet allmänt vedertagna bokföringsprinciper. Såsom inkomst för riksstaten redovisas därvid det överskott som blivit disponibelt för inleverans under budgetåret. Detta belopp avviker i regel från det överskott som framkommit i verkets driftbokslut. Som utgift för riksstaten redovisas som nyss nämnts det belopp som i likvid form behöver tillskjutas för finansiering av nya investeringar eller för täckning av underskott.

För finansiering av den löpande verksamheten disponerar de affärsdrivande verken (intill vissa belopp) även rörliga krediter i riksgäldskontoret. Förändringar i dessa (räntebelagda) krediter medverkar därmed även till att differenser uppkommer mellan budgetutfall och faktisk kassamedelsförändring för statsverket.

I detta sammanhang kan nämnas att affärsverken inte är ensamma om att ha organiserat en kostnadsbokföring. Sådan redovisning förekommer även vid några myndigheter med affärsmässig verksamhet såsom statistiska centralbyråns datamaskincentral och statens provningsanstalt. Kostnadsredovisningen vid dessa myndigheter avser främst att skapa underlag för en rättvisande taxesättning och möjliggöra en kontroll av kostnadstäckningen. I motsats till affärsverken redovisar provningsanstalten m fl sina inkomster och utgifter brutto mot riksstaten.

Principen om budgetens systematisering innebär att man söker gruppera riksstatens poster efter användning och ändamål. Arbetet härmed har pågått kontinuerligt sedan mitten av 1930-talet. Strävan har också varit att åstadkomma enhetlighet i grupperingen av anslagen under de olika huvudtitlarna – om man så vill en sorts indelning i program. Principen kan illustreras genom ett utdrag ur riksstaten för budgetåret 1966/67 avseende tionde huvudtiteln:

- A. Handelsdepartementet m m
- B. Industri, hantverk och handel
- C. Sveriges geologiska undersökning
- D. Teknisk provnings- och försöksverksamhet
- E. Teknisk forskning och industriellt utvecklingsarbete
- F. Atomenergiverksamhet
- G. Pris- och konkurrensförhållanden m m
- H. Patent- och registreringsväsendet m m
- I. Ekonomisk försvarsberedskap
- J. Diverse.

Genom beslut av 1934 och 1935 års riksdagar åstadkoms även i andra avseenden en systematisering av anslagen på riksstaten. Detta berörs närmare nedan (s 312).

En systematisering av riksstatens *inkomstsida* genomfördes redan genom 1911 års budgetreform.

Balansregeln. Denna princip innebär att alla förmögenhetsförändringar skall redovisas öppet. Detta uppnås genom att budgetöverskottet eller budgetunderskottet redovisas synligt i riksstaten. Så har skett sedan riksstaten år 1937 uppdelades i en driftbudget och en kapitalbudget.

Den parlamentariska kontrollen. All medelsdisposition skall stödjas på beslut av riksdagen. Denna regel gäller självfallet endast sådana utgifter som belastar eller avses komma att belasta riksstatsanslag, d v s som anvisats av riksdagen. Vid flertalet myndigheter förekommer dessutom en mer eller mindre omfattande medelsdisposition utanför riksstaten, tex berörande gåvomedel och andra diversemedel. Utbetalningar som berör dylika medel grundar sig i regel på andra beslut än sådana som fattats av riksdagen.

Dispositionsregeln: Kungl Maj:t har primärt ensam förfoganderätt över de av riksdagen anvisade anslagen. En myndighet kan inte göra en utbetalning från ett anslag utan att Kungl

Maj:t först ställt medlen till förfogande. Detta sker vanligen genom regleringsbrevet.

Täckningsregeln anger den tidpunkt vid vilken medel för finansiering av en utgift bör anvisas på riksstaten. Antingen kan täckning beredas för de beslut som fattas under ett budgetår eller kan täckning beredas för de belopp som skall utbetalas under samma period. Båda principerna har använts samtidigt i den svenska statsbudgeten. På senare år har emellertid den senare principen fått ökad användning. På så sätt har man sökt reducera de betydande medelsreserver som framförallt uppkommit under anslag till materielanskaffningar och byggnadsinvesteringar genom att leverans- och byggnadstider ofta överstiger ett budgetår. För att ändå göra det möjligt för myndigheterna att lägga ut beställningar som medför framtida betalningsförpliktelser, har riksdagen lämnat särskilda bemyndiganden till detta, men samtidigt endast anvisat anslag som svarar mot de utbetalningar som förutses bli erforderliga under det närmaste budgetåret.

Budgetperiodens begränsning till en bestämd period, budgetåret, är en princip som gäller formellt; riksstaten ställs upp mot denna bakgrund. De redovisade kassamässiga inkomsterna och utgifterna under budgetåret avviker emellertid i praktiken avsevärt från de budgeterade beloppen. Till en del kan detta bero på förskjutningar mellan två budgetår i inleverans av skattemedel eller av affärsverkens överskottsmedel och genom ianspråktagande av reservationer, d v s belopp som anvisats för tidigare budgetår.

Riksstat och tilläggsstater

I statsverkspropositionen lägger Kungl Maj:t fram förslag till riksdagen om ordinarie riksstat för kommande budgetår. Riksstatsförslaget upptar därvid

de anslag som bör anvisas och det sätt på vilket utgifterna bör täckas av inkomster. Härvid framkommer ett beräknat överskott eller underskott. Under vårriksdagen kompletteras sedan riksstatsförslaget med hänsyn till nyttillkommande propositioner och nya inkomstberäkningar.

Redan under första halvåret av den nya riksstatens tillämpning uppkommer vanligen behov av nya medelsanvisningar vars omfattning ej kunde förutses under riksdagens vårsession. Kungl Maj:t begär då under höstsessionen anslag på *tilläggsstat* (I) för täckande av dessa behov. Ytterligare förslag till medelsanvisningar för det löpande budgetåret brukar vanligen föreläggas den nya riksdagen i proposition nr 2 avseende tilläggsstat II, samtidigt som statsverkspropositionen för kommande år presenteras.

Under riksdagens vårsession brukar Kungl Maj:t avlämna ytterligare propositioner avseende det löpande budgetårets riksstat. Även dessa upptas på tilläggsstat II för budgetåret ifråga.

Tilläggsstaterna, som kan avse såväl driftbudget som kapitalbudget, upptar i allmänhet inte någon inkomstsida. Täckning av utgifterna förutses nämligen kunna ske av budgetårets löpande inkomster eller genom upplåning.

Budgetperiodens längd

Under 1910-talet visade det sig vara stora olägenheter förbundna med det dittills tillämpade systemet med statsreglering kalenderårsvis. Den riksstat som trädde i kraft på nyåret hade i stor utsträckning grundats på faktiskt utfall av en budget som utlöpt två år tidigare. (Då statsverkspropositionen utarbetades förelåg ju inte någon färsk budgetredovisning.) Genom denna eftersläpning uppkom ofta stora brister under olika anslag och medel för att täcka dessa fick anvisas på tilläggsstater. För att i

någon mån reducera behovet av sådana tilläggsanvisningar omlades statsregleringsperioden från och med år 1923 att omfatta tiden 1.7–30.6. Såsom nys nämnts erfordras dock numera flera tilläggsstater för att täcka medelsbehov som av olika skäl uppkommit sedan den ordinarie riksstaten fastställdes.

Driftbudgetens inkomstsida

Den helt dominerande delen av statsverkets inkomster redovisas på driftbudgetens inkomstsida. De belopp som där uppförts är självfallet endast beräknade. De grundar sig på de uppgifter som lämnats Kungl Maj:t i riksrevisionsverkets inkomstberäkning för budgetåret ifråga och de sammanställningar som finansdepartementet presenterat för riksdagen i statsverkspropositionen (bilaga 1: Finansplanen) och den sk kompletteringspropositionen.

Driftbudgetens inkomstsida har två huvudrubriker, A. Skatter, avgifter m m och B. Inkomster av statens kapitalfonder. De förstnämnda uppdelas i I. Skatter, II. Uppbörd i statens verksamhet och III. Diverse inkomster. Under Inkomster av statens kapitalfonder finns rubriker för var och en av de olika kapitalfundsgrupperna.

Specifikationen av inkomsterna på driftbudgeten upptar ett stort antal titlar. Skatterna indelas sålunda i tre grupper, var och en med ett antal undertitlar, sammanlagt ett tjugofemtal. För att i nomenklaturen särskilja de olika grupperna används omväxlande romerska och arabiska siffror samt stora och små bokstäver. Titeln Skatt på inkomst och förmögenhet har således fått beteckningen A. I. 1. a) och titeln Energiskatt (för 1966/67) beteckningen A. I. 3. 1).

Inkomsttitlarna under rubriken I. Skatter avser, med ett undantag, att täcka statsverkets utgifter i dess helhet. Undantaget utgörs av automobilskatte-

medlen som inom särskild sk specialbudget i första hand skall användas för finansiering av vägbyggnader, vägunderhåll, trafiksäkerhet, del av polisväsendet m m enligt av statsmakterna fastställda regler.

Det förtjänar påpekas att den skatteuppbörd som staten omhänderhar genom källskattesystemet redovisas över inkomstiteln, Skatt på inkomst och förmögenhet m m. Från denna titel utbetalas följaktligen de andelar av uppbörden som tillkommer kommuner, allmänna försäkringskassor m fl.

Den andra huvudrubriken, II Uppbörd i statens verksamhet, omfattar 56 titlar i riksstaten för 1966/67. Dessa titlar avses huvudsakligen för redovisning av inkomsterna av statens affärsrättsliga verksamhet i den mån sådana inkomster inte redovisas som avkastning av statens affärsverksfonder. Det samband som i allmänhet bör råda mellan inkomster och utgifter av nämnda slag framgår följaktligen inte direkt av riksstaten. Jämförbarheten försvåras av att inkomsterna ofta inkluderar ett pålägg för täckning av pensionskostnader m m som inte motsvaras av någon redovisad utgift under myndighetens anslag.

Driftbudgetens utgiftssida

Driftbudgetens utgiftssida indelas i två huvudgrupper, A. Egentliga statsutgifter och B. Utgifter för statens kapitalfonder. Den förstnämnda gruppen omfattar 14 sk huvudtitlar (1966/67), en för hov- och slotsstaterna, elva för de olika statsdepartementens förvaltningsområden, en för oförutsedda utgifter och den fjortonde för riksdagen och dess verk m m.

Indelningen av budgeten i en huvudtitel för vart och ett av statsdepartementen skapades redan i början av 1800-talet och har sedan endast ändrats i den utsträckning departementsindelningen givit anledning därtill.

Under varje huvudtitel uppförs ett varierande antal anslag för departementets och underlydande myndigheters verksamhet, för inköp av materiel m m samt för utbetalning av statsbidrag och andra ersättningar. Enligt den här ovan angivna principen om budgetens systematisering har de olika anslagen under varje huvudtitel i möjligaste mån grupperats efter utgiftsändamål. Principerna för denna gruppering, som fastställdes av 1934 års riksdag, innebar att åtskillnad skulle göras i första hand mellan utgifter för statens egen verksamhet och bidrag eller understöd till icke statlig verksamhet. Ifråga om den förstnämnda gruppen skedde en uppdelning av anslagen så att till varje myndighet (eller grupp av myndigheter) hänförliga utgifter med vissa undantag redovisas under *myndighetsanslag*. Dessa utgörs som regel av ett avlönings- och ett omkostnadsanslag. I viss utsträckning förekommer också att särskilda anslag anvisas för myndighetens materielinköp. Detta gäller t ex universiteten och högskolorna.

Vid omläggningen av riksstatens utgiftssida infördes också en enhetlig indelning av avlönings- och omkostnadsanslagen i särskilda stater för anslagen ifråga. Genom dessa *avlönings- och omkostnadsstater* skapades regler för vilka utgiftslag eller grupper av utgiftslag som skulle redovisas i myndigheternas bokföring. Genom att ansluta de medelsförvaltande myndigheternas redovisning till den för avlönings- och omkostnadsanslagen upprättade fasta statuppdelningen blev det möjligt att i samband med riksbookföringen genomföra en systematisk redovisning av statens utgifter för dess egen verksamhet med fördelning av utgifter såväl efter myndigheter som efter utgiftslag. Denna redovisning ingår i särskild sammanställning i riksrevisionsverkets årsbok. Enligt uttalande i prop. 1934: 220 avsågs dylika tabeller över statsverkets utgif-

ter böra tillhandahållas riksdagens revisorer »till underlättande av deras arbete» och statsdepartementen »för vilka de uppenbarligen skulle bli va synnerligt värde vid budgetarbetet».

I propositionen framhölls också att såväl avlönings- som omkostnadsstaten bör underställas riksdagens prövning. Departementschefen förutsatte dock att riksdagen i allmänhet skulle fastställa avlöningsstaten men ifråga om omkostnadsstaten endast bestämma dess slutsumma. Dessa principer tillämpas fortfarande på så sätt att Kungl Maj:t i statsverkspropositionen (motsv) under respektive avlöningsanslag i regel lägger fram ett förslag till avlöningsstat för riksdagens godkännande medan omkostnadsstaten endast specificeras i regleringsbrevet.

I 1935 års statsverksproposition gjordes vissa uttalanden om formerna för hur avlönings- och omkostnadsanslagen borde anvisas. Båda borde sålunda uppföras som *förslagsanslag*. Den totala medelsanvisningen skulle därmed inte maximeras av riksdagen. Genom att ge avlönings- och omkostnadsanslagen förslagsanslags karaktär men begränsa medelsanvisningarna under anslagen skulle åt Kungl Maj:t lämnas möjlighet att ge tilläggsanvisningar för sådana behov som kunde uppkomma under budgetåret. I propositionen angavs också vilka anslagsposter som i regel inte borde få överskridas utan Kungl Maj:ts medgivande. När det gäller avlöningsanslaget var detta i första hand fallet med posten till grundavlönningar m m till icke-ordinarie personal. Möjligheterna för myndigheterna att inrätta tjänster för sådan personal var (och är) nämligen inte så begränsad som ifråga om den ordinarie personalen. Vidare förut-sattes att posten Arvoden och särskilda ersättningar, bestämda av Kungl Maj:t, maximerades.

Avlöningsstaten upptog ursprungligen (från år 1935) sju olika poster. Vid

denna tid fanns nämligen utöver ordinarie och icke-ordinarie personal även tjänstemän å övergångsstat, indragningsstat och extra stat. Vidare redovisades dyrtidstillägg (rörligt tillägg) samt arvoden och andra särskilda ersättningar på särskilda poster under avlöningsanslaget. Fram till år 1941 bokfördes också ersättning till verksamläkare och andra sjukvårdskostnader för personalen under avlöningsanslaget. 1940 års riksdag beslöt emellertid att dessa kostnader »av redovisningstekniska skäl» skulle redovisas på en särskild post under omkostnadsanslaget.

Efter hand har antalet poster under avlöningsanslaget reducerats och i finansdepartementets anvisningar angående myndigheternas anslagsframställningar för budgetåret 1967/68 föreskrivs att uppdelning endast bör ske i de båda posterna Avlöningar till tjänstemän och Arvoden och särskilda ersättningar, bestämda av Kungl Maj:t. Syftet med denna koncentration »är främst att myndigheterna på ett smidigare sätt skall kunna disponera anvisade anslag och att redovisningen av anslagsmedel skall förenklas. Bl a minskas till en del behovet av s k legala överskridanden.» Dessa utgörs nu av sådana överskridanden som motsvaras av lika stora besparingar under annan post – i regel posten Avlöningar till ordinarie tjänstemän.

Omkostnadsstaten har – utöver tillkomsten av sjukvårdsposten – inte undergått några nämnvärda förändringar sedan mitten av 1930-talet. För myndigheter med huvudsakligen rent administrativa uppgifter är omkostnadsstaten indelad på följande sätt:

1. Sjukvård m m
2. Reseersättningar
3. Expenser
 - a) Expenser för eget behov
 - b) Expenser för annat än eget behov
4. Publikationstryck.

Enligt uttalande i propositioner till 1934 och 1935 års riksdagar borde posterna 2, 3 och 4 inte få överskridas utan Kungl Maj:ts medgivande. Undantag härifrån borde dock göras för den del av expensposten som avsåg utgifter för bränsle, lyse och vatten. Posten 3 a) brukar därför i regleringsbrevet uppdelas i två delposter, en icke maximerad avseende nämnda lokalkostnader och en maximerad avseende övriga expenser för eget behov. Här angivna principer för kontroll av utgifterna under omkostnadsanslagen tillämpas fortfarande vid flertalet statsmyndigheter. Redovisningssystemet måste följaktligen vara så uppbyggt att en fortlöpande kontroll av bokföringen av utgifter på de maximerade posterna möjliggörs.

Sedan år 1941 gäller vidare särskilda föreskrifter angående bokföring och redovisning av utgifter från omkostnadsanslag (SFS 1941: 535). I denna s k bokföringskungörelse föreskrivs bl a att posten till sjukvård m m och delposten till övriga expenser för eget behov skall uppdelas på vardera fem undertitlar. Denna specificering har till syfte att åstadkomma bättre möjligheter till kontroll över utgifterna hos myndigheterna och till granskning i departementen av anslagsäskandena. I anvisningarna till myndigheternas anslagsframställningar anges också att uppgift bör lämnas om fördelningen av utgifterna under expensposten i omkostnadsstaten med hänsyn till föreskrifterna i bokföringskungörelsen. Sådan specifikation bör omfatta redovisade utgifter de närmast föregående två budgetåren samt beräknade utgifter för löpande och nästföljande budgetår.

Övriga utgifter för statens egen verksamhet redovisas på s k *sakanslag*. Det är därvid främst fråga om anslag för utrustning, anskaffning eller underhåll av olika objekt, för förrådshållning, teknisk och vetenskaplig forskning m m.

Dessa anslag kan omfatta utgifter för både avlöningar, resekostnader, expenser och materielinköp. De avlöningskostnader som redovisas under sakanlagen förutsättes dock vara av tillfällig natur. Blir det fråga om mera permanent anställning brukar avlöningskostnaderna föras över till ett avlöningsanslag och tjänsten upptagas på personalförteckning. Härigenom förbättras möjligheten till överblick över personalkostnaderna. Vill man å andra sidan få en uppfattning om totalkostnaderna för viss verksamhet är möjligheterna härtill mindre i de fall avlöningskostnader m m brutits ut ur sakanslaget. En övergång till sakanlag som omfattar alla utgiftsslag inom viss verksamhetsgren har också skett på senaste tid, t ex vid sjöfartsverket.

Anslagen till anskaffning och underhåll av materiel, utrustning m m brukar i regel anvisas som *reservationsanslag*. Vid utgången av budgetåret eventuellt kvarstående oförbrukad del av anslaget reserveras därvid och kan disponeras nästkommande budgetår. Såsom tidigare nämnts söker man dock numera att reducera reservationerna genom att endast anvisa de medel som erfordras för det löpande budgetårets betalningar.

Under driftbudgetens huvudtitlar redovisas vidare ett stort antal anslag avseende *bidrag eller understöd till icke statlig verksamhet*. Beloppsmässigt dominerar de sociala bidragen men stora belopp går också som skatteutjämningsbidrag till kommunerna, till driften av grundskolor och gymnasiala skolor m m, studiebidrag, jordbruksprisreglering, arbetsmarknadsåtgärder m m. I regel har anslag som anvisas för dessa ändamål fått förslagsanslags karaktär.

Vissa statsbidrag utgår till stiftelser, föreningar etc. Dessa bidrag är till storlek och antal bestämda. Sådana anslag anvisas därför som *obetecknade anslag* vilket innebär att anslagsbelop-

pet ej får överskridas eller reserveras.

Utgifter för statens kapitalfonder.

Även på driftbudgeten finns uppförda betydande anslag för statens kapitalfonder. De avser tre olika ändamål:

a) Täckning av underskott på kapitalfonder. Det gäller exempelvis riksgäldsfonden. För denna är för budgetåret 1966/67 uppfört ett anslag om 850 milj kr. Beloppet avser huvudsakligen räntorna på statskulden som redovisas över riksgäldsfonden.

b) Nedskrivning av kapital för att motsvara förräntningskravet. Det gäller dels sk grundavskrivning avseende investeringar i fastighetsfonderna m fl, dels nedskrivning av lånefonder för att nå paritet mellan statens ränteutgifter och avkastningen av de utlånade medlen.

c) Avsättning till fonden för oreglerade kapitalmedelsförluster. Denna fond utnyttjas för avskrivning (nedskrivning) av tillgångar som förlorats genom brand, stöld, gäldenärens obestånd etc. Fonden utgör ett för flertalet kapitalfonder gemensamt avskrivningskonto.

Det kan tilläggas att alla bokföringstransaktioner som berör driftbudgeten samt konton utanför riksstatens driftbudget och kapitalbudget redovisas inom den sk *statsregleringsfonden*. Alla andra transaktioner hänförs till kapitalfonderna. Medelsöverföringar mellan statsregleringsfonden och en kapitalfond sker via avräkningskonton.

Kapitalbudgetens inkomstsida och utgiftssida

Såsom nämntes i kapitel 3 upptar kapitalbudgetens *inkomstsida* en enda post, benämnd Låne-medel. Den utgör summan av samtliga investeringsbemyndiganden för kapitalfonderna efter avdrag av kapitalåterbetalningar.

Utgiftssidan upptar en specifikation av investeringsbemyndiganden för

de kapitalfonder i vilka investeringar förutses ske under budgetåret. Fonderna är vidare sammanförda i olika grupper med vissa gemensamma drag. På kapitalbudgeten för 1966/67 finns sålunda åtta sådana grupper:

- I. Statens affärsverksfonder
- II. Luftfartsfonden
- III. Statens allmänna fastighetsfond
- IV. Försvarets fonder
- V. Statens utlåningsfonder
- VI. Fonden för låneunderstöd
- VIII. Fonden för förlag till statsverket
- IX. Diverse kapitalfonder

Vissa år förekommer även investeringar i Fonden för statens aktier (VII).

Kapitalåterbetalningarna hänför sig i regel till kapitalfonder utan investeringsstater, t ex fonden för oreglerade kapitalmedelsförluster. Sådana återbetalningar redovisas nämligen direkt på kapitalbudgeten.

Utfallet av kapitalbudgeten visar den huvudsakliga nettoökningen av statens förmögenhet under budgetåret som den redovisas på kapitalfonderna med undantag av riksgäldsfonden. Förmögenhetsökningen reduceras nämligen i den mån upplåning måst ske för att finansiera årets investeringar. Underskottet på totalbudgeten kommer då till synes som en ökning av statsskulden.

Sättet för investeringarnas finansiering anges som tidigare nämnts i investeringsstaten. Den intas i riksstaten som en bilaga till kapitalbudgeten med en stat för varje ifrågavarande fond. Varje investeringsstat upptar endast en utgiftspost, Investeringsanslag. Denna post specificeras i sin tur i särskilda vid riksstaten fogade förteckningar över samtliga av riksdagen anvisade investeringsanslag. Dessa anslag skall avse bruttobeloppen för både nyinvestering och reinvestering.

Investeringsanslagen erhåller nomenklatur med romerska och arabiska siffror föregångna av förkortningen Kb.

Anslaget till uppförande av polishus m m på statens allmänna fastighetsfond har sålunda för 1966/67 fått beteckningen Kb III 1, Polishus m m. Denna beteckning måste då angivas i byggnadsstyrelsens redovisning gentemot riksrevisionsverket. I styrelsens räkenskaper måste självfallet redovisningen även organiseras så att det går att skilja mellan de olika byggnadsföretag för polisväsendet som bedrivs samtidigt och inom den ram som bestämts för respektive företag. Här bortses då från den interna statistik m m över byggnadskostnaderna som vanligen kräver en ytterligare uppdelning i konton.

De fondförvaltande myndigheternas utgifter under investeringsanslagen bestrids från statsverkets checkräkning i riksbanken på samma sätt som övriga utbetalningar. Viss del av investeringarna – investeringsbemyndigandet – skall emellertid finansieras av riksgäldskontoret. Beloppets exakta storlek är dock inte känd förrän vid bokslutet. För att reducera myndighetens fordran på riksgäldskontoret per 30.6 skall därför en preliminär reglering av investeringsstaten ske kvartalsvis. Riksgäldskontoret överför därvid av myndigheten rekviderat belopp till statsverkets checkräkning i riksbanken.

Investeringsstaternas inkomstitlar

Investeringsstaten för sådana kapitalfonder som omfattar redovisning av anläggningar av olika slag (mark, byggnader, flygfält, fartyg, rullande materiel etc) upptar vanligen fyra inkomstposter:

Avskrivningsmedel
från riksstaten
inom fonden.

Övriga kapitalmedel.

Investeringsbemyndigande.

Statens lånefonder har i regel endast två inkomstposter på investeringsstaten:

Avskrivningsmedel från riksstaten
Investeringsbemyndigande.

Avskrivningsmedlen från riksstaten upptas som tidigare nämnts som anslag på driftbudgeten under »Utgifter för statens kapitalfonder». Belastningen på avskrivningsanslaget sker i de flesta fall genom omföring (till investeringsstaten) medan utbetalningarna belastar vederbörligt investeringsanslag. Statens affärsdrivande verk tillgodogör sig emellertid dessa avskrivningsmedel genom uttag från statsverkets checkräkning i riksbanken.

En närmare beskrivning av principerna för nedskrivning av nya kapitalinvesteringar återfinns i bilaga 3.

Avskrivningsmedel inom fonden utgör de medel som frigjorts genom årlig avskrivning med hänsyn till tillgångens ålder och nyttjande. Avskrivningen beräknas för fastighetsfondernas del som en viss procent av tillgångens ursprungliga anskaffningsvärde (bokfört värde). Inom affärsverksfonderna och väg- och vattenbyggnadsverkets förrådsfond förekommer emellertid också avskrivning på tillgångarnas nuanskaffningsvärden. Investeringarna i dessa fonder är följaktligen – med hänsyn till den stigande prisnivån – självfinansierade i högre grad än i andra kapitalfonder. De stora avsättningarna till värdeminskningskontona bidrar samtidigt till att sänka förräntningskravet.

Inom statens lånefonder finns det självfallet inget behov av att göra någon årlig avskrivning av det utlånade kapitalet.

Såsom *Övriga kapitalmedel* redovisas de medel som inom fonderna blir disponibla genom försäljningar, dvs den del av försäljningssumman som motsvarar bokfört nettovärde. Eventuella överskott redovisas som inkomst för fonden. I de fall försäljningssumman med minst 100 000 kronor överstiger bokfört nettovärde gäller numera (SFS

1962:709) att det bokförda värdet skrivs upp i samband med försäljningen.

De medel som utöver nu angivna erfordras för att motsvara investeringsanslagen utgör *investeringsbemyndigande*. Om avskrivningsmedel och övriga kapitalmedel uppgår till högre belopp än investeringsanslagen, skall överskjutande belopp återbetalas till riksgäldskontoret och investeringsbemyndigandet redovisas då med negativt belopp.

Kapitalfondernas inkomster och utgifter

Såsom en allmän förutsättning för investeringar i en statlig kapitalfond gäller att de skall tillföra staten en ny räntebärande tillgång. Skillnaden mellan inkomster och utgifter för en fond skall därmed utgöra fondens nettoavkastning – redovisad på driftbudgetens inkomstsida. Avkastningen av fastighetsfonderna och lånefonderna motsvarar i regel den sk normalräntan, beräknad på respektive fonds bokförda nettovärde. Inkomsterna av affärsverksfonderna, av fonden för statens aktier och av fonden för förslag till statsverket avviker dock ofta härifrån.

För flertalet fonder fastställs årligen särskilda inkomst- och utgiftsstaten. När det gäller *affärsverksfonderna* och *fastighetsfonderna* är dessa stater tämligen detaljerade och med vissa poster maximerade av Kungl Maj:t och i vissa fall av riksdagen. Eftersom några utgifter av betydelse sällan redovisas under *lånefonderna* fastställs inga stater för dessa kapitalfonder.

Inkomsterna för kapitalfonderna är av varierande slag. Fastighetsfondernas inkomster utgörs sålunda av hyror och arrenden från enskilda, av beräknade hyror för lokaler som upplåtits till statsmyndigheter (se nedan) samt av diverse inkomster, t ex de nyss nämnda överskotten vid fastighetsförsäljningar.

Av dessa inkomstarter utgör de »inter-na» hyrorna den helt dominerande delen. Samma är förhållandet t ex med väg- och vattenbyggnadsverkets förrådsfond och sjöfartsverkets fond. Övriga fonders (utom affärsverken) inkomster består huvudsakligen av räntor och aktieutdelningar. Inkomsterna av affärsverksfonderna utgörs väsentligen av taxeinkomster.

Utgifterna för kapitalfonderna utgörs, när det gäller fastighetsfonderna, av reparations- och underhållskostnader, avsättning till värdeminskningsskonto, externa hyror och ränta på fondens kapital (benämnt överskott).

Posten *Reparations- och underhållskostnader m m* omfattar såväl procentberäknade underhållskostnader som smärre iståndsättningsarbeten. Det har förutsatts att de senare endast i ringa grad skall öka fastighetsvärdet. I praktiken förekommer dock att kostnader för tämligen omfattande ombyggnader och moderniseringar redovisas som reparationskostnader. Besparingar som uppkommer under posten till reparations- och underhållskostnader reserveras till följande budgetår.

Utgiftsposten *Avsättning till värdeminskningsskonto* avser redovisning av den årliga avskrivningen av fondens byggnadsvärden. Den utgör vanligen 1,25 % eller 2,5 % av bokfört värde. Beroende på grundavskrivningens storlek i det särskilda fallet innebär dessa procentsatser en avskrivningstid av 60 år eller 40 år. Som tidigare nämnts tillgodoförs årsavskrivningarna investeringsstaten för fastighetsfonden (avskrivningsmedel inom fonden).

Utgifter för förhyrning av lokaler för myndigheternas räkning i icke-statsägda fastigheter redovisas under anslagsposten *Hyses- och arrendeutgifter m m för av fonden förhyrda lokaler och arrenderade markområden*. Dessa utgifter uppgår till betydande belopp – för statens allmänna fastighetsfond till 117,8

milj kr enligt budgetredovisningen för 1965/66.

Kostnaderna för förräntning av det i fastighetsfonderna investerade statskapitalet skall med undantag för slottsbyggnadernas och byggnadsstyrelsens delfonder debiteras posten *Överskott att tillföras riksstatens driftbudget* och krediteras inkomstitlar på driftbudgeten. Förräntningskravet utgör medelräntan för statens långa upplåning – normalräntan. Den utgör $5\frac{3}{4}$ % för 1966/67. Fondens stat utvisar nu ett debetsaldo. Detta täcks över inkomstposten *Ersättning för till statsmyndigheter upplåtna lokaler*. För slottsbyggnadernas delfond upptas av redovisningstekniska skäl en formell överskottspost om 1 000 kronor. För byggnadsstyrelsens delfond beräknas däremot överskottet genom saldering av redovisade utgifter och för de olika myndigheterna uppskattade hyror som bokförts som inkomster under posten *Ersättning för till statsmyndigheter upplåtna lokaler*. Denna ersättning till fastighetsfondens delfonder utgår från särskilt anvisade anslag under de olika huvudtitlarna. För 1965/66 uppgick dessa ersättningar till statens allmänna fastighetsfond till icke mindre än 244,3 milj kr.

Redovisningen av kapitalfondernas inkomster och utgifter berör i viss mån även statsregleringsfonden. Sammankopplingen med denna sker som framgått ovan via de sk ersättningsanslagen och inkomstitlarna på driftbudgeten. Vissa poster skall emellertid också påverka kapitalfondens nettokapital. Detta sker via kapitalfondens avräkningskonto med statsregleringsfonden och omfattar i detta sammanhang årsavskrivningarna samt för reparations- och underhållskostnader reserverade medel. Avskrivningarna tillförs fondens värdeminskningsskonto och besparade medel för reparation och underhåll redovisas som (fastighets-) fondens fordran på statsregleringsfonden.

Förslagsanslag

Beträffande de såsom förslagsanslag be- tecknade anslagen på driftbudgeten ut- gör riksdagens medelsanvisning i och för sig inte hinder för att de anvisade beloppen överskrids. Det kan dock förekomma att Kungl Maj:t i regle- ringsbrevet föreskriver att ett förslags- anslag inte får överskridas utan Kungl Maj:ts medgivande.

Förslagsanslag kommer till använd- ning främst för sådana utgifter beträf- fande vilka riksdagen beslutat grun- derna – t e x i lagen om allmän försäk- ring – utan att fixera ett maximibe- lopp för den totala anslagsbelastningen. Denna kan vara beroende av befolk- ningsförhållanden, levnadskostnadsin- dex etc som inte kan exakt förutses då anslaget anvisas.

Såsom nämndes i föregående avsnitt anvisas myndigheternas avlönings- och omkostnadsanslag i form av förslags- anslag. Vissa anslagsposter och delpos- ter under dessa anslag begränsas dock vanligen. Övriga poster anvisas därvid »förslagsvis», d v s erhåller samma ka- raktär som anslaget i dess helhet.

Ifråga om den tid inom vilken för- slagsanslag får disponeras följer av statsregleringen att dispositionen är av- sedd att äga rum under det budgetår anslaget är anvisat. Om utgiften inte hunnit bokföras under detta budgetår är huvudregeln att utgiften i stället be- lastar motsvarande anslag på riksstaten för det följande budgetåret. Om något sådant anslag inte längre finns uppfört på riksstaten förlängs (återupplivas) det äldre och utnyttjas för bokföringen av de eftersläpande utbetalningarna. Be- stämmelser härom är intagna i SFS 1940: 695 (1 §). I samma kungörelse medges att utgift som hänför sig till förslagsanslag och »icke hunnit verk- ställas under det budgetår till vilket ut- giften hör» må redovisas som utgifts- rest. Detta betyder att utgiften belas-

tar det gångna budgetårets anslag (ge- nom omföring med kreditering av kon- tot utgiftsrester) även om utbetalningen sker först under följande budgetår. Vill- koret är dock att »utgiften kan till be- loppet fastställas» vid det tillfälle om- föringen sker (per 30.6).

Obetecknade anslag

Ett fåtal anslag på riksstaten uppförs utan angivande av anslagsform. Dessa benämns obetecknade anslag. Även anslagsposter uppförs i vissa fall som obetecknade. Denna typ av anslag eller anslagsposter får inte överskridas utan riksdagens medgivande.

Obetecknade anslag används nume- ra i huvudsak för anslagen under första huvudtiteln, Kungl Hov- och slotts- staterna, och för vissa bidragsanslag samt i de övriga fall där anslaget för- utsätts skola utgå med bestämt belopp. Anslagsformen kan användas i de fall där den årliga belastningen är maxi- merad och anslagsbehållningen inte skall reserveras.

Sådan utgift avseende obetecknat an- slag, som inte hunnit utbetalas före budgetårets utgång, skall enligt före- skrifterna i SFS 1940: 695 (1 §) belasta det gångna budgetårets anslag. En be- sparing under detta anslag får alltså i sådant fall utnyttjas även under det följande budgetåret. Kontot utgiftsres- ter kan emellertid också utnyttjas för bokföring av en utgift avseende obe- tecknat anslag.

Reservationsanslag

Ifråga om reservationsanslag gäller att det inte får överskridas ens med riks- dagens medgivande. Om anslaget visat sig otillräckligt kan särskilt tilläggsan- slag anvisas av riksdagen. Reservations- anslagen avser utgifter som väntas bli fördelade på flera budgetår, d v s främst avseende byggnadsverksamhet, anskaff- ning av utrustning, materiel etc. Finns anslaget uppfört på riksstaten även föl-

jande budgetår skall utgiften belasta detta års anslag även om den hänförs sig till det gångna budgetåret. Outnyttjad del av anslaget överförs nämligen till motsvarande anslag för det nya budgetåret. Har något nytt anslag inte anvisats reserveras anslagsbehållningen två år och kan med Kungl Maj:ts medgivande disponeras även det tredje året. Erfordras reservationen ännu längre tid måste riksdagens medgivande här till inhämtas. I annat fall skall reservationen tillföras budgetutjämningsfonden. Det kan tilläggas att i vissa fall där Kungl Maj:ts fastställt stat för ett reservationsanslag, samtidigt föreskrivits att anslagsposterna skall ha karaktär av särskilda reservationsanslag. De enskilda posterna under anslagen får därmed inte överskridas och eventuellt utgående reservation skall tillföras motsvarande post under följande budgetårs anslag.

Investeringsanslag

Investeringsanslagen på kapitalbudgeten uppförs utan angivande av anslagsform men behandlas enligt samma regler som gäller för reservationsanslag (SFS 1943: 671). Något medgivande från riksdagen om ytterligare förlängning erfordras dock inte beträffande byggnadsanslag om de med anslaget avsedda arbetena påbörjats före utgången av tredje budgetåret efter riksstatsåret.

De avskrivningsanslag på driftbudgeten som svarar mot särskilda investeringsanslag betecknas som reservationsanslag. För dem gäller dock samma regler som för investeringsanslagen på kapitalbudgeten.

Besparingar på investeringsanslagen regleras inom kapitalbudgeten genom omföring mellan anslagen och inkomstiteln lånemedel.

Förskott

I förhållandevis stor utsträckning förekommer att utbetalning av statsmedel måste ske som förskott därför att myn-

digheten vid utbetalningstillfället inte har underlag för en definitiv belastning av anslaget ifråga. Som exempel kan anges utbetalning av statsbidrag till driften av grundskolor, högre kommunala skolor och folkhögskolor samt till byggnadsarbeten vid dessa skolor. Det rör sig här om mycket stora belopp som länsstyrelserna m fl utbetalar. Vid utgången av budgetåret 1965/66 utestod sålunda oreglerade statsbidrag till driften av grundskolor om inte mindre än 1 140 milj kr. I myndigheternas räkenskaper redovisas dessa förskott som tillgångar på utgående balanskonto, dvs utanför riksstaten. I riksbokslutet görs dock genom riksrevisionsverkets försorg omföring till vederbörligt riksstatsanslag för att nå överensstämmelse mellan kassamedelsförbrukning och anslagsbelastning. Vid ingången av följande budgetår återförs förskotten till förskottskontot.

Även i andra fall förekommer förskottering av statsmedel, t ex i samband med tjänsteresor och såsom kassaförskott. Genom bokföring på förskottskonton erhålls möjlighet till kontroll av att samtliga förskott blir redovisade inom rimlig tid. I myndigheternas huvudböcker skall också finnas specifikationer över utestående oreglerade förskott så att revisionsorganet har möjlighet kontrollera att äldre förskott redovisas.

Förskottsutbetalning av anslagsmedel får inte förekomma för att dölja ett överskridande av ett begränsat anslag eller en begränsad anslagspost. Enligt SFS 1940: 695, 4 §, skall nämligen vid förskottsutbetalning tillses att »summan av å anslaget eller anslagsposten direkt avförda utgifter och utbetalda förskott icke överstiger för budgetåret anvisat belopp».

Utgiftsrester

I kassabokföringen förekommer även andra interimsposter än förskottsbetal-

ningar. Vid budgetårsskiftet kan utgifter, som inte hunnit utbetalas under det budgetår utgiften avser men som *kan till beloppet fastställas*, belasta ett anslag och balanseras (som skuld) på ett konto benämnt *Utgiftsrester*. Föreskrifter härom finns intagna i 1 § av SFS 1940:695. Bestämmelserna gäller obetecknade anslag och förslagsanslag men däremot inte reservationsanslag och investeringsanslag.

I mindre utsträckning förekommer även redovisning av inkomster över ett konto för *inkomstrester* avseende inbetalningar som influtit först under budgetåret efter det till vilket inkomsten hänför sig. Några redovisningsbestämmelser avseende inkomstrester har dock inte utfärdats av Kungl Maj:t.

Fonder och diverse medel

Flertalet statsmyndigheter har en tämligen omfattande redovisning av medel utanför riksstaten tillhörande kategorien fonder och diverse medel. Vissa av dessa medel, t ex depositioner och innehållen preliminärskatt, är insatta på statsverkets checkräkning i riksbanken. Någon motsvarande aktivpost i den enskilda myndighetens balansräkning upptas därför inte.

Såsom fonder och diverse medel räknas även gåvo- och donationsmedel som vanligen är placerade på bankräkning, i aktier eller i obligationer. (Jfr s 322.)

Det bör framhållas att diversemedlen till skillnad från riksstatsmedlen ingår i riksbokföringen endast i den mån de förvaltas av huvudförvaltningar. Vid underförvaltningar redovisade fonder och diverse medel är emellertid ej av särskilt betydande storlek.

De på diversemedelsfonderna redovisade tillgångarna motvägs av motsvarande belopp som redovisas bland myndigheternas skulder. Nettotillgångarna

ingår därför ej i statens bokförda nettoförmögenhet.

Huvudprinciperna för statsbokföringen

Huvudprinciperna för den svenska statsbokföringen har fastslagits genom den av *statsbokföringskommittén* (1902 till 1920) genomförda statsbokföringsreformen. Dessa huvudprinciper finns utformade bl a i riksräkenskapsverkets år 1921 avgivna revisionsberättelse och i SOU 1952:45, Bestämmelser och praxis rörande statens budget (p 11). Dessa principer är i korthet följande:

a) Uppställningen av statsförvaltningens olika räkenskaper bör såvitt möjligt vara enhetlig.

b) Den största möjliga enkelhet, översiktlighet och reda eftersträvas.

c) Primärräkenskaperna bör alla vara inrättade med hänsyn till den centrala bokföringens krav.

d) Under hela budgetåret skall månad för månad vinnas en ständig översikt över samtliga inkomstitlars och utgiftsanslags ställning.

e) Den centrala bokföringen skall grundas på månatliga kassarapporter från samtliga medelsförvaltande ämbetsverk och myndigheter och den primära bokföringen hos dessa ordnas med månatliga avslutningar.

f) Riksbokföringen skall innefatta kassakontroll. För att vinna kassakontroll har inrättats en statsverkets gemensamma checkräkning i riksbanken till vilken samtliga huvudförvaltningar anslutits.

g) Bokföringen måste hänföras till de verkliga inbetalda och utbetalda beloppen (kassabokföringsprincipen).

h) Alla beslut om utbetalningar skall omedelbart verkställas.

i) Från bokföringen avskiljs alla moment som inte med nödvändighet tillhör en systematisk bokföring.

Rent allmänt kan sägas att samtliga

här angivna principer numera tillämpas inom statsbokföringen. Oberoende av myndigheternas storlek och organisation har sålunda bokföringen organiserats så att det blivit möjligt att utan onödig tidsutdräkt centralt (i riksrevisionsverket) handha den löpande riks-bokföringen, riksbokslutet och kontrollen av statsverkets checkräkning. Även om särskilda kassaföreskrifter utfärdas för varje huvudförvaltning är föreskrifterna dock likformigt uppställda och byggda på enhetliga redovisningsprinciper. Dessa beskrivs utförligare i följande avsnitt.

Huvudförvaltningarnas medelstilldelning

Tidigare har omtalats att anslagen på riksstaten ställs till vissa myndigheters — huvudförvaltningars — förfogande. Dessa myndigheter är för sin medelförsörjning hänvisade till *statsverkets checkräkning i riksbanken*. Förteckning över dessa myndigheter har intagits i statsliggarens bihang. Här anges också de kungörelser enligt vilka respektive huvudförvaltningar beviljats dragningsrätt på checkräkningen.

Närmare bestämmelser för redovisning av medel på statsverkets checkräkning meddelas av riksrevisionsverket i särskilda kassaföreskrifter för varje huvudförvaltningsmyndighet. Av föreskrifterna framgår att endast under särskilda förutsättningar får medel som myndigheten omhänderhar vara placerade på andra bankräkningar än statsverkets checkräkning i riksbanken. Alla *inbetalningar* som myndigheten emottar skall därför sättas in på checkräkning-

en. Detta kan ske direkt i riksbanken men vanligare är dock att insättningen sker på ett *postgirokonto för inbetalningar* som myndigheten har öppnat. Från detta konto överförs behållningen vanligen en gång i veckan genom postverkets försorg till statsverkets checkräkning.

De på myndighetens inbetalningspostgirokonto insatta medlen kan sålunda ej disponeras för utbetalningar. Generaltullstyrelsen har dock bemyndigande att använda tulluppbörden för att täcka utgifter i verksamheten. Denna huvudförvaltning har därför inte dragningsrätt på statsverkets checkräkning.

Principen för redovisning av inbetalningar till en myndighet kan illustreras av tabellen nedan.

I den mån behållningen på statsverkets checkräkning ej erfordras för att täcka det omedelbara utbetalningsbehovet disponeras den av riksgäldskontoret som även tillser att underskott ej uppkommer.

Även myndigheternas *utbetalningssystem* är helt sammankopplat med statsverkets checkräkning. Likvider kan ske direkt genom check som dragits på statsverkets checkräkning eller genom girering från eget *postgirokonto för utbetalningar*. På detta postgirokonto måste då ske en insättning som exakt svarar mot uttagen från kontot (genom giro- och utbetalningskort). Likvid för denna insättning sker genom en check som utställs på postverket. Principen illustreras på följande sida.

Huvudförvaltningarnas dragningsrätt på statsverkets checkräkning är inte be-

Inbetalningspostgirokonto Myndighet A		Statsverkets checkräkning i riksbanken	
3.7 Inbetalningar 100	11.7 Överföring 150	150	(Riksbanken)
9.7 Inbetalningar 50		Andra insättningar för myndigh A ¹ 90	
17.7 Inbetalningar 60		Myndigh B etc	

¹ Avser sådana (direkta) insättningar på checkräkningen som ej passerat postgirokontot.

Statsverkets checkräkning i riksbanken			Utbetalningspostgirokonto Myndighet A		
(Riksbanken)	2.7 Överföring	1 300	1 300	2.7 Gireringar	250
	2.7 Direkta uttag av myndighet A genom check ¹	500	1 300	2.7 Gireringar	450
				2.7 Gireringar	600
					1 300

loppsmässigt begränsad. Den gäller dock självfallet endast om motsvarande utbetalning är sakligt grundad och om checkerna underskrivits av tjänstemän som har bemyndigande till detta enligt kassaföreskrifterna.

Rapporter över insättningar och uttag berörande statsverkets checkräkning skall av huvudförvaltningarna löpande insändas till riksrevisionsverket.

Övriga myndigheters medelstilldelning

Flera ämbetsverk och myndigheter har egna *lokala förvaltningar*. Medelstilldelningen till dessa sker inte enhetligt inom statsförvaltningen. I flera fall är lokalförvaltningens (t ex ett länsorgans) medelsförsörjning helt integrerad med den centrala förvaltningens. Lokalförvaltningen disponerar dock ofta ett mindre kassaförskott och har postgirokonto för inbetalningar vars behållningar överförs till statsverkets checkräkning eller den överordnade myndighetens (centralförvaltningens) inbetalningspostgirokonto.

I andra fall har den lokala förvaltningen dragningsrätt på ett centralt postgirokonto som tillförs medel från statsverkets checkräkning genom centralförvaltningens försorg. Lokalförvaltningen har tilldelats egna inbetalnings- och utbetalningspostgirokonton som sammankopplats med centralförvaltningens. Systemet fungerar med andra ord enligt samma princip som huvudförvaltningens postgirokonton i förhållande till statsverkets checkräkning.

¹ Checken utställs direkt på betalningsmottagaren.

Underförvaltningarna rekviderar medel från huvudförvaltningen med angivande av det eller de anslag som avses skola belastas. Huvudförvaltningen insätter det rekviderade beloppet på underförvaltningens postgirokonto. Eventuell behållning av anslagsmedel på detta konto skall återlevereras vid budgetårsskifte (SFS 1940: 695, 5 §). Någon skyldighet att använda skilda postgirokonton för in- och utbetalningar föreligger ej för underförvaltningarna.

Medelsplacering m m

Kapitalfonderna har i regel tillkommit för att man i statsbokföringen skall kunna redovisa värdet av statens tillgångar och skulder och inträffade förändringar härav. Tillgångarna utgörs huvudsakligen av fast egendom, inventarier och förråd, aktier, obligationer och övriga utlånade medel m m. De är däremot endast undantagsvis placerade på statsverkets checkräkning.

Några kapitalfonder, främst statens pensionsfonder, är att betrakta som rena placeringsfonder. Dessa fonder har därför huvudsakligen placerats i räntebärande obligationer.

Huvudregeln är som nämnts att alla medel som en huvudförvaltning omhänderhar skall vara insatta på statsverkets checkräkning i riksbanken. Många myndigheter förvaltar emellertid gåvo- och donationsmedel som enligt donators önskan skall göras räntebärande och därför vara placerade i enskild bankinrättning, i obligationer, aktier eller

fastigheter. Detta är t ex fallet med huvuddelen av universitetens och högskolornas fonder.

Här nämnda slag av fonder redovisas på statsregleringsfonden. Inom denna fond redovisas också t ex yrkesskadeförsäkringsfonden, allmänna sjukförsäkringsfonden och kyrkofonden. Dessa fondmedel är vanligen placerade i räntebärande obligationer vars avkastning används för utbetalning av bidrag m m. Avkastningen av dessa fonder redovisas däremot i regel inte – som fallet är med kapitalfondernas avkastning – på riksstatens inkomstsida.

Fondernas tillgångsvärden skall naturligtvis i myndigheternas huvudböcker kunna verifieras av saldo- och positionsbevis etc och svara mot det bokförda fondkapitalet.

Myndigheternas redovisningssystem

Det stora flertalet statsmyndigheter har f n egna redovisningsenheter. Med hänsyn till rådande stora variation i myndigheternas storlek, organisation och arbetsuppgifter kan dock självfallet redovisningsfunktionen inte organiseras likartat vid alla myndigheter. För den löpande bokföringen (primärbokföringen) används därför olika system, anpassade efter myndighetens särskilda behov. Med undantag för ett fåtal stora myndigheter som har behov av mera avancerade redovisningssystem används dock inom bokföringen endast två grundsystem (se nedan). Vid organiserandet av redovisningssystemen har strävan hela tiden varit att följa de huvudprinciper för statsbokföringen som angivits ovan (s 320). För myndigheternas årsbokslut gäller också enhetliga principer.

Flertalet myndigheters bokföring berör endast *statsregleringsfonden*. Redogörelsen inleds därför med en beskrivning av de redovisningssystem som till-

lämpas för denna fond vid huvudförvaltningarna.

Statsregleringsfondens konton är indelade i två huvudgrupper, *generalkonton* och *specialkonton*. Generalkontona är i princip bokslutskonton medan specialkontona även används i den löpande bokföringen. Specialkontona avslutas i bokslutet mot generalkontona.

Av de kassaföreskrifter som gäller för huvudförvaltningarna framgår att för *den löpande bokföringen* skall föras *Journal över inkomster och utgifter* för den kronologiska redovisningen samt *Inkomstbok* och *Utgiftsbok* för den systematiska redovisningen. Dessa räkenskaper skall föras av samtliga huvudförvaltningar (utom affärsverken) oberoende av deras storlek och redovisningsmaterialets omfattning. Hur räkenskaperna utformas bestäms av revisionsverket. Huvudregeln är att inkomster och utgifter enligt bruttoprincipen redovisas åtskilda såväl i den kronologiska som systematiska redovisningen. Det förekommer dock att inkomstjournal och inkomstbok förs på en gemensam blankett (och motsvarande ifråga om utgiftsredovisningen). I andra fall har inkomstboken och utgiftsboken sammanförts (se nedan).

I den löpande årsbokföringen uppdelas specialkontona med hänsyn till de krav och behov av inkomst- och utgiftsspecifikation som föreligger hos olika myndigheter. Kontouppdelningen varierar därför starkt mellan olika myndigheter. I vissa fall erfordras endast konton avseende riksstatsmedel som svarar mot den uppdelning i avlönings- och omkostnadsstater som föreskrivs i regleringsbrevet och som intagits i statsliggaren avseende myndighetens avlönings- och omkostnadsanslag. Konton måste vidare självfallet finnas för redovisning av insättningar och uttag på statsverkets checkräkning och för sådana medelsöverföringar mellan huvudförvaltningar som inte passerar check-

räkningen. Detta konto benämns Likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter. Flertalet myndigheter redovisar emellertid även diversemedel av olika slag. Sammanlagt behöver det emellertid inte röra sig om flera än ett 30-tal konton. Bokföringen kan då ske manuellt.

Vid en manuell bokföring med ett begränsat antal konton används i regel en kolumnjournal som samtidigt fungerar som inkomst- och utgiftsbok. En sådan kolumnjournal för *utgifter* utformas vanligen enligt exemplet på s 324. Av utrymmesskäl har endast fyra kolumner (9–12) i utgiftsboken medtagits.

Kolumnerna 4–5 i exemplet omfattar de belopp som skall krediteras och kolumnerna från 9 och uppåt belopp som skall debiteras. Beloppet i kolumn 5 återfinns också i *inkomstjournalens* omföringsskolumn och i dess kontokolumn för preliminärskatt. De under avlöningsanslaget totalt bokförda utgifterna (230 520) utgör samtidigt summan av de belopp i kolumnerna 4 och 5 (154 090 + 76 430) som utanordnats samma dag.

Vid månadens slut nedsummeras respektive kolumner och stäms av mot utbetalda och omförda belopp. I inkomstjournalens och utgiftsjournalens omföringsskolumner noterade belopp skall självfallet vara lika stora. Vidare skall beloppet i kolumn 4 utgöra summan av utbetalda belopp enligt kolumnerna 7 och 8.

Myndigheter som disponerar många anslag och eljest behöver utnyttja flera konton än vad som utan olägenhet får plats i en kolumnjournal använder vanligen ett system med genomskriftsbokföring. Denna kan ske manuellt eller med hjälp av bokföringsmaskiner. I detta system läggs separata kontokort upp för varje konto myndigheten anser sig behöva. Kontokorten bildar då inkomst- och utgiftsboken. Bokföringsnoteringarna sker i genomskrift med hjälp

av karbonpapper till en underliggande journal som – utöver kontokortens inkomst- och utgiftskolumner – innehåller kolumner för statsverkets checkräkning (motsvarande) samt omföringar. I en manuell genomskriftsbokföring är det vanligt att noteringarna sker i en för inkomster och utgifter gemensam journal och i en gemensam inkomst- och utgiftsbok.

Det förtjänar nämnas att båda här beskrivna manuella bokföringssystem även används av underförvaltningarna.

Genomskriftssystemet är särskilt arbetskraftsbesparande då det används i en mekaniserad bokföring. Bokföringsmaskinen är nämligen vanligen utrustad med räkneverk som gör det möjligt att samtidigt få en automatisk summering av journalens dagsposter och kontokortens månadsposter. Detta underlättar självfallet avstämningen såväl av den kronologiska som av den systematiska bokföringen.

Vid maskinell genomskriftsbokföring används i regel skilda journaler liksom skilda kontokort för inkomster och utgifter. Av väsentlig betydelse för denna uppdelning har varit att den månatliga redovisningen till riksrevisionsverket (se nedan s 327) skall ske brutto och motsvarande redovisning tillämpas i huvudboken. Av bruttoredovisningen följer vidare att den summering av kontokorten som erhålls skall avse inkomster och utgifter var för sig.

Ett mindre antal myndigheter tillämpar en mellanform mellan manuell och maskinell bokföring, varvid för bokföringen används en skrivmaskin utan räkneverk för samtidig utskrift av kontokort och journaler. För vissa myndigheter med mera omfattande bokföringsarbete utförs en större eller mindre del av detta med hjälp av automatiska datamaskiner. Den kronologiska redovisningen kan då vara inbyggd i systemet eller med enkla medel föras helt separat från den systematiska redovisningen.

Det är givet att myndigheter som förvaltar statliga kapitalfonder måste ha ett förhållandevis omfattande redovisningssystem. Detta gäller framförallt för myndigheter som förvaltar delfonder av statens allmänna fastighetsfond och liknande kapitalfonder, t ex väg- och vattenbyggnadsverkets förrådsfond och sjöfartsverkets fond. Såväl inkomster och utgifter för den löpande redovisningen som för investeringarna kräver nämligen att ett stort antal konton läggs upp. Framförallt blir emellertid – som framgår nedan – bokslutsarbetet mera omfattande vid kapitalförförvaltande myndigheter än vid övriga myndigheter.

Oberoende av redovisningssystem avslutas myndigheternas räkenskaper månadsvis. Så sker för att det skall vara möjligt att genom månatliga rapporter till riksrevisionsverket där föra en löpande riksboekföring. Samtidigt måste emellertid en ackumulering ske av bokförda belopp från budgetårets början. Denna tjänar framförallt två syften. Genom ackumuleringen skall det dels vara möjligt att vid myndigheten följa belastningen på anslag, anslagsposter och diversemedelskonton och dels skall den underlätta årsbokslutet.

I manuella redovisningssystem brukar därför de ackumulerade beloppen från budgetårets början varje *månad* noteras i kolumnjournaler och på kontokort. I maskinella system är det vanligen lämpligare att i bokföringen *löpande* föra med sig de ackumulerade beloppen för de olika kontona. Om bokföringsmaskinens kapacitet så medger kan de från *månadens* början ackumulerade beloppen följas parallellt med motsvarande belopp från *budgetårets* början. Vanligen räknas dock månadsbeloppen fram såsom skillnaden mellan ackumulerade belopp vid månadens slut och vid dess början.

Här angivna bokföringssystem avser i princip endast kassabokföringen, d v s

inkomster och utgifter avseende anvisade anslag m m. En *kostnadsredovisning* som underlag för en resultatredovisning och priskalkylering förekommer – förutom vid affärsverken – vid ett fåtal myndigheter som bedriver uppdragsverksamhet. Denna redovisning har före 1966/67 varit fristående från kassabokföringen och inte ingått i myndighetens årsredovisning till riksrevisionsverket. För kostnadsredovisningen har i allmänhet utnyttjats moderna hjälpmedel såsom hålkorts- och data-maskiner.

Ovan nämndes att huvudförvaltningarna skall till riksrevisionsverket insända *rapporter* över insättningar och uttag *avseende statsverkets checkräkning*. Bestämmelser härom finns intagna i huvudförvaltningarnas kassaföreskrifter.

Rapporter över *insättningar* på statsverkets checkräkning skall ske så snart myndigheten erhållit meddelande härom från riksbanken. När direktinsättning på checkräkning skett utgör detta meddelande samtidigt bokföringsallegat (inbetalningsreversal). Avser riksbankens meddelande om insättning den tidigare nämnda överföringen från myndighetens postgirokonto har motsvarande inbetalningar redan bokförts hos myndigheten såsom insatt på checkräkningen. Riksbankens meddelande om insättning av denna art skall användas för kontroll av att de på postgirokottot insatta medlen verkligen bokförts.

Riksbanken meddelar även riksrevisionsverket om de insättningar på statsverkets checkräkning som bokförts. Dessa uppgifter avstäms mot myndigheternas rapporter till riksrevisionsverket enligt ovan och även tid efter annan mot myndighetens bokföring på checkräkningen.

Även myndigheternas *uttag* från statsverkets checkräkning skall rapporteras till riksrevisionsverket, dels av myndigheten då en eller flera checkar utställts,

Kassarapport

	Bilaga	Inkomster	Utgifter	
Kassabehållning vid månadens början.....	L		—	
Driftbudgetens inkomstitlar.....	A			
Driftbudgetens utgiftstitlar.....	B			
Investeringsstaternas inkomstitlar.....	Ca			
Investeringsstaternas utgiftstitlar.....	Cb			
Fonder och diverse medel i övrigt.....	Cc			
Uttag och insättningar å statsverkets check- räkning.....	D			
Likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter.....	E			
Inkomstrester.....	O			
Utgiftsrester.....	R			
Förskott.....	S			
Leverering.....	Q			
Kassabehållning vid månadens slut.....	L	—		
Summa				

dels av riksbanken då checkarna där påförts statsverkets checkräkning. Dessa uppgifter jämförs med varandra och mot myndighetens bokföring. Det är självklart att viss tid förflyter från den dag checken utställts tills den presenterats för inlösen och bokförts i riksbanken. Det är därför viktigt att kunna stämna av myndigheternas bokföring på checkräkningen mot riksbankens bokföring sedan hänsyn tagits till utelöpande checkar.

Huvudförvaltning skall vidare varje månad lämna en *kassarapport* till revisionsverket. Kassarapporten kan närmast sägas vara ett månadsbokslut för myndigheten. Den innehåller alltså en sammanställning av alla transaktioner under månaden på de olika konto-

na i myndighetens bokföring såväl inom som utom riksstaten.

På omslaget till kassarapporten finns tryckta rubriker för olika kontogrupper på sätt som framgår av uppställningen här ovan.

De summor som införs under dessa rubriker finns specificerade i särskilda bilagor. För driftbudgetens utgiftstitlar finns dels en sammanfattande bilaga med tryckta rubriker för varje huvudtitel, dels särskilda bilagor för varje huvudtitel. För fonder och diverse medel samt förskott finns rubriker endast för de vanligast förekommande kontona. Övriga av myndigheten använda konton måste följaktligen skrivas ut särskilt i bilagan till kassarapporten varje gång de förekommer.

Kassareporterna insänds till riksrevisionsverket senast vid den tidpunkt som i varje särskilt fall anges i myndigheternas kassaföreskrifter. Tidpunkten varierar mellan den 5:e och 24:e i månaden efter rapportmånaden.

Riksrevisionsverket utnyttjar kassareporterna främst för den löpande riksboekföringen. Detta arbete beskrivs närmare nedan (s 334).

Riksrevisionsverket har enligt sin instruktion bl a att före 5.4 varje år till Kungl Maj:t avlämna approximativ *beräkning över budgetutfallet* för löpande budgetår. Som underlag härför infordrar riksrevisionsverket varje år uppgifter från myndigheterna om beräknade inkomster och utgifter under de inkomsttitlar och anslag som respektive myndigheter disponerar. Beräkningen avser i regel tiden mars-juni. (För tiden juli-februari under budgetåret finns faktiska uppgifter ur boekföringen.)

Vissa större huvudförvaltningar såsom försvarets centrala förvaltningar, länsstyrelserna, arbetsmarknadsstyrelsen och väg- och vattenbyggnadsstyrelsen, har vidare att för varje månad till riksrevisionsverket lämna uppgift över beräknade nettoutgifter för återstående delen av budgetåret under vart och ett av de största anslagen som myndigheten disponerar. Övriga anslag sammanställs i prognosen.

Sistnämnda prognoser sammanställs och bearbetas på riksrevisionsverkets finansstatistiska byrå. Härvid görs också utfallsberäkningar avseende andra anslag än de som särskilt rapporterats. En totalsammanställning över det beräknade riksstatsutfallet överlämnas månatligen till finansdepartementet.

Myndigheternas årsbokslut

Myndigheternas bokslut avser främst att sammanställa de totalbelopp som under olika anslag och anslagsposter bokförts i räkenskaperna under budgetåret. Dessa belopp skall nämligen ingå

i den sammanställning över utfallet av riksstaten som av riksrevisionsverket publiceras i *budgetredovisningen*. Av boksluten måste emellertid även framgå de förändringar i statens tillgångar och skulder som inträffat under året och som skall redovisas i *rikshuvudboken*.

I kassaföreskrifterna föreskrivs att *huvudbok* skall upprättas. I denna presenteras myndighetens årsredovisning och bokslut. Allmänna anvisningar för detta arbete har ej utfärdats. Enhetlighet har emellertid uppnåtts genom tillrättlägganden i riksrevisionsverket i samband med att huvudböckerna granskas. För underförvaltningarnas bokslut har däremot utfärdats anvisningar och uppgjorts exempelsamlingar genom riksrevisionsverkets försorg.

I särskild kungörelse har Kungl Maj:t föreskrivit om de tidpunkter vid vilka huvudförvaltningarnas huvudböcker senast skall avlämnas. Dessa tidpunkter varierar efter bokslutets omfattning. Med undantag för några enstaka myndigheter skall dock huvudförvaltningarnas huvudböcker vara avlämnade senast 1 september, d v s inom två månader efter budgetårets utgång.

Redogörelsen för bokslutsarbetet här nedan är av praktiska skäl uppdelad i två avsnitt – ett som omfattar myndigheternas bokslut inom statsregleringsfonden och ett som omfattar kapitalfondsboksluten. Av det senare är följaktligen endast ett fåtal myndigheter berörda.

Statsregleringsfondens konton indelas i Generalkonton och Specialkonton.

Följande generalkonton finns:

Kapitalkonto

Ingående balanskonto

Inkomster

Utgifter

Debiterade statsmedel

Statsverkets checkräkning i riksbanken

Likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter

Utgående balanskonto.

Kapitalkontot har en annan ställning i förvaltningsbokföring än i affärsbokföring. I förvaltningsbokföringen utgör kapitalkontot det centrala redovisningskontot mot vilket övriga generalkonton avslutas. På kapitalkontot redovisas i sammandrag alla transaktioner som är väsentliga för myndighetens ekonomiska förvaltning. Redovisningen sker brutto på kapitalkontot. Detta innebär att de konton som avslutas mot kapitalkontot måste bruttosalderas.

Under generalkontona *Inkomster* och *Utgifter* redovisas driftbudgetens inkomster och utgifter på inkomstitlar och anslag enligt fastställda stater. På inkomsters konto redovisas inte bara driftbudgetens inkomstitlar utan även inkomster under utgiftsanslagen. På utgifters konto redovisas på motsvarande sätt även utgifter på riksstatens inkomstitlar.

Debiterade statsmedel utgör det centrala redovisningskontot för den speciella uppbördsbokföring som förekommer vid sidan av kassabokföringen. Detta konto berör alltså endast sådana myndigheter som generaltullstyrelsen och länsstyrelserna.

Kontot *Statsverkets checkräkning i riksbanken* upptas inte bland tillgångarna och skulderna i myndigheternas räkenskaper utan insättningar och uttag på checkräkningen redovisas som särskilda poster på kapitalkontot. Ingående och utgående behållningar på statsverkets checkräkning framgår av det särskilda konto som finns upplagt för checkräkningen i rikshuvudboken.

Generalkontot *Likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter* kan betraktas som ett komplement till kontot Statsverkets checkräkning. Bokföringen sker också i princip på samma sätt som ifråga om checkräkningen. Varje debitering av kontot Likvider etc hos en myndighet skall alltid motsvaras av en lika stor kreditering av kontot hos en

annan myndighet. Att alla debiteringar och krediteringar av kontot utjämnas mot varandra övervakas av riksrevisionsverket.

Ingående och *Utgående balanskontona* har samma funktion som i affärsbokföringen. De redovisar myndighetens tillgångar och skulder vid räkenskapsårets ingång respektive utgång. Dessa konton jämte kapitalkontot utgör rena bokslutskonton. De förekommer uteslutande i huvudboken.

Underförvaltningarna använder av ovan nämnda generalkonton endast kapitalkontot, balanskontona samt inkomsters och utgifters konton. Hos dessa myndigheter finns i stället ett särskilt generalkonto benämnt *Levereringar*. På detta konto redovisas medelsöverföringar mellan huvudförvaltning och underförvaltning.

Generalkontona för inkomster och utgifter motsvaras i huvudboken av två specialkonton. Det ena har beteckningen Riksstatens inkomstitlar och det andra beteckningen Riksstatens utgiftstitlar. På dessa båda konton införs emellertid endast en totalsumma för av myndigheten redovisade inkomster och utgifter på driftbudgeten. I huvudboken sker hänvisning till inkomst- och utgiftsboken som betraktas som bilaga till huvudboken.

Specialkontona Riksstatens inkomstitlar och Riksstatens utgiftstitlar avslutas mot generalkontona Inkomster och Utgifter. Under dessa specificeras bokförda inkomster och utgifter för de anslag myndigheten ägt disponera och med den uppdelning i statposter som föreskrivits i regleringsbrevet.

Principen för redovisning i myndigheternas huvudböcker av bokförda inkomster och utgifter på riksstaten illustreras av exemplet på nästa sida.

Distinktionen mellan generalkonto och specialkonto kräver som här visats att överföringen av de redovisade årssummorna till ett generalkonto skall

Specialkonton:

	Debet	Kredit
<i>Riksstatens inkomsttitlar</i>		
Enligt inkomst- och utgiftsboken.....	33 000	680 000
Inkomsters och Utgifters konto.....	680 000	33 000
	<u>713 000</u>	<u>713 000</u>
Summa	713 000	713 000

Riksstatens utgiftstitlar

Enligt inkomst- och utgiftsboken.....	6 465 000	495 000
Inkomsters och Utgifters konto.....	495 000	6 465 000
	<u>6 960 000</u>	<u>6 960 000</u>
Summa	6 960 000	6 960 000

*Generalkonton:**Inkomsters konto*

<i>Inkomsttitlar</i>		
AII 13. Inkomster vid.....		410 000
-----	
	Säger	—
		<u>680 000</u>
<i>Utgiftstitlar</i>		
V F 23 X-styrelsen: Avlöningar		
3. Avlöning till icke ordinarie personal.....		44 000
-----	
	Säger	495 000
Kapitalkonto.....	1 175 000	—
	<u>1 175 000</u>	<u>1 175 000</u>
Summa	1 175 000	1 175 000

Utgifters konto

<i>Inkomsttitlar</i>		
AII 13. Inkomster vid.....	33 000	
<i>Utgiftstitlar</i>		
V F 23 X-styrelsen: Avlöningar		
1. Avlöningar till ordinarie tjänstemän.....	430 000	
-----	
	
	<u>6 465 000</u>	
Kapitalkonto.....		6 498 000
	<u>6 498 000</u>	<u>6 498 000</u>
Summa	6 498 000	6 498 000

ske över ett eller flera specialkonton. Detta krav upprätthålls emellertid inte längre när det gäller kontona för statsverkets checkräkning, likvider etc samt levereringar. Dessa konton används i den löpande bokföringen och har då ställning som specialkonton. De borde därför egentligen motsvaras av särskilda specialkonton även i huvudboken. Men då dessa konton skulle få samma beteckning och omfattning som motsvarande generalkonton för statsverkets checkräkning, likvider etc och levereringar har det ansetts innebära en onödig dubblering i huvudboken. Årsummorna avseende dessa konton införs

därför direkt på vederbörligt generalkonto i huvudboken.

De konton i den löpande bokföringen som redovisas utanför riksstaten, d v s olika konton för förskott, utgiftsrester, fonder och diverse medel m fl, uppförs vart och ett som specialkonton med ingående saldon överförda från ingående balanskonto. Sedan årssummorna enligt den löpande bokföringen införs avslutas kontona mot utgående balanskonto.

Som nämndes ovan avslutas generalkontona mot kapitalkontot. Detta får då vanligen följande utseende (fiktiva belopp):

<i>Kapitalkonto</i>			
Ingående balans	1 360 000	Ingående balans	990 000
Utgifter	6 498 000	Inkomster	1 175 000
Statsverkets checkräkning	1 030 000	Statsverkets checkräkning	6 530 000
Likvider med särskilda ämbets- verk och myndigheter	120 000		
Utgående balans	825 000	Utgående balans	1 138 000
Summa	9 833 000	Summa	9 833 000

Av det exemplifierade kapitalkontot kan bl a utläsas:

Myndighetens utgifter på riksstaten	6 498 000
» inkomster på riksstaten	1 175 000
» nettoutgifter på riksstaten	5 323 000
Myndighetens uttag från checkräkningen	6 530 000
» insättningar på checkräkningen	1 030 000
» nettouttag från checkräkningen	5 500 000
Avgår: Likvider etc.	120 000
Finansiering (netto)	5 380 000
Differens i förhållande till nettoutgifterna på riksstaten (5 380 000 ./ 5 323 000)	57 000
Nettoskuld enligt ingående balanskonto (1 360 000 ./ 990 000)	370 000
D:o enligt utgående balanskonto (1 138 000 ./ 825 000)	313 000
Skuldminskning	57 000

Den löpande bokföringen av inkomster och utgifter avseende de *statliga kapitalfonderna* berör vanligen också statsregleringsfonden. Bokslutsarbetet för kapitalfonderna avser därför i stor utsträckning att reglera mellanhavandena med statsregleringsfonden, främst till den del bokförda belopp skall påverka kapitalfondens kapital. Detta gäller följaktligen främst de investeringsutgifter som gjorts under året och finansieringen av dem samt, t ex när det gäller lånefonder, amorteringar på utlämnade lån.

Det skulle kräva alltför stort utrymme att här redogöra för bokslutsarbetet för alla förekommande kapitalfonder. För flertalet *lånefonder* är bokslutsarbetet inte särskilt omfattande – detta gäller särskilt de fonder från vilka nya lån inte längre betalas ut. Utredningen har istället valt att visa bokslutsarbetet för statens allmänna fastighetsfond som ger flera exempel på

de ofta komplicerade avräkningarna mellan statsregleringsfonden och en kapitalfond.

Bland *fastighetsfondens specialkonton* ingår kontona för fastighetsfondens stat. Inkomstkonton på staten är:

A. Ersättning för till statsmyndigheter upplåtna lokaler

B. Hyror och arrenden för till enskilda upplåtna lokaler och markområden

C. Diverse inkomster.

Utgiftskontona är:

A. Reparations- och underhållskostnader m m

B. Avsättning till värdeminskningsskonto

C. Hyres- och arrendeutgifter m m för av fonden förhyrda lokaler och arrenderade markområden.

Överskott att tillföras riksstatens driftbudget.

Kungl Maj:t har utfärdat särskilda bestämmelser för förvaltningen av statens allmänna fastighetsfond (intagna i

statsliggarens bihang). I förvaltningsbestämmelserna ingår även redovisningsföreskrifter för de olika statposterna.

Bokslutet inleds med att kontona under inkomst- och utgiftsposterna B och C avslutas mot kontot Överskott etc. Sistnämnda konto debiteras vidare det belopp som i staten anvisats till reparations- och underhållskostnader m m. Härefter uppkommande saldo på kontot Reparations- och underhållskostnader m m, som krediterats motsvarande belopp, överförs till diversemedelskontot För reparations- och underhållskostnader reserverade medel. Detta avslutas

Överskott att tillföras riksstatens driftbudget

	Debet	Kredit
Hyror och arrenden för till enskilda upplåtna lokaler och markområden		1 009
Diverse inkomster		1
Reparations- och underhållskostnader m. m.	2 860	
Avsättning till värdeminskningsskonto	1 398	
Hyses- och arrendeutgifter m.m. för av fonder förhyrda lokaler och arrenderade markområden	379	
Överskott att tillföras riksstatens driftbudget (inkomsttiteln B III 2)	3 972	
Ersättning för till statsmyndigheter upplåtna lokaler (anslaget III F 1)		7 599
Summa	8 609	8 609

i vanlig ordning mot utgående balanskonto och redovisas där som en statsregleringsfondens skuld till fastighetsfonden.

Kontot Avsättning till värdeminskningsskonto debiteras (kredit investeringsstaten) den årsavskrivning som bestämts för budgetåret. Saldot på kontot utjämnas mot kontot Överskott etc.

Kontot Överskott etc debiteras vidare nom flertalet delfonder av fastighetsfonderna för ett belopp motsvarande en viss procent av den på delfonden vid budgetårets ingång redovisade kapitalbehållningen. Procentsatsen skall som tidigare nämnts sättas lika med normalräntan för lån från statens utlåningsfonder. Detta delfondens överskott tillförs särskild inkomsttitel på riksstaten.

Det debetsaldo som därefter kvarstår på kontot Överskott utjämnas genom

överföring från kontot Ersättning för till statsmyndigheter upplåtna lokaler. Debetsaldot på detta konto täcks från anslag på driftbudgeten till ersättning till statens allmänna fastighetsfond.

Som omnämnts ovan sker bokslutet för slottsbyggnadernas delfond och byggnadsstyrelsens delfond av allmänna fastighetsfonden på ett sätt som något avviker från det här beskrivna förfarandet.

Som illustration till beskrivningen visas här nedan kontot Överskott etc inom kriminalvårdsstyrelsens delfond för 1965/66 enligt budgetredovisningen för samma år (tkr):

Bland statsregleringsfondens specialkonton ingår också investeringsstaten för kapitalfonden. Hur denna ställs upp har visats i kapitel 3.

Fastighetsfondens specialkonton i övrigt utgörs vanligen av följande konton: Fastigheter

Värdeminskningsskonto
För reparations- och underhållskostnader reserverade medel

Annan kapitalökning
Annan kapitalminskning
Avskrivningsmedel från riksstaten
Avsättning till värdeminskningsskonto
Remisser

Avräkning med statsregleringsfonden.

Sistnämnda konto utgör till väsentlig del en spegelbild av investeringsstaten. Avräkning med statsregleringsfonden krediteras sålunda för totalbeloppet av årets investeringar (motkonto Fastigheter) och debiteras för grundavskrivning-

ar (motkonto Avskrivningsmedel från riksstaten), årsavskrivningar (motkonto Värdeminskningskonto) och investeringsbemyndigande (motkonto Remisser). Över avräkningskontot redovisas även för reparations- och underhållskostnader reserverade medel. Saldot på kontot – som avslutas mot Utgående balanskonto – kommer därför att utvisa fastighetsfondens fordran på statsregleringsfonden avseende vissa ej ianspråktaga reparationsmedel (jfr ovan s 332).

Kontona Annan kapitalökning och Annan kapitalminskning utgör motkonton till Fastigheter och Värdeminskningskonto vid bokföring av andra förändringar av fastighetsfondens kapital än sådana som beror på investeringar. Exempel på sådana transaktioner är uppskrivning och nedskrivning av byggnadsvärden och förändringar på värdeminskningskontot i samband med fastighetsförsäljningar, rivningar, bränder och överflyttningar till och från andra kapitalfonder.

Av benämningen på kontona Avskrivningsmedel från riksstaten och Avsättning till värdeminskningskonto framgår deras funktion. Man har valt att på skilda konton redovisa dels avskrivningsmedlen som tillförs fonden via avräkningskontot med statsregleringsfonden och dels överföringen av samma belopp till fondens värdeminskningskonto. Genom bruttoredovisningen kommer avsättningsbeloppet att redovisas under såväl Inkomsters som Utgifters konto på fastighetsfonden.

Specialkontot Remisser avspeglar överföringar mellan fastighetsfonden och andra kapitalfonder inklusive riksgäldsfonden (= investeringsbemyndigandet).

Fastighetsfondens generalkonton är färre än statsregleringsfondens. De utgörs nämligen av:

Kapitalkonto

Ingående balanskonto

Inkomster

Utgifter

Utgående balanskonto

På balanskontona redovisas vanligen endast fastigheter, värdeminskningskonto, avräkning med statsregleringsfonden samt för reparations- och underhållskostnader reserverade medel. Skillnaden mellan tillgångar och skulder utgör det nettovärde på vilket det tidigare nämnda överskottet för fonden beräknas.

Fastighetsfondens inkomster och utgifter utgörs av nytillkomna och avförda fastighetsvärden och motsvarande förändringar på värdeminskningskontot samt av inkomsterna och utgifterna enligt fastighetsfondens stat.

Huvudboksbilagor. Inkomst- och utgiftsboken betraktas som en bilaga till huvudboken. Ett direkt samband skall därför föreligga mellan dessa båda räkenskaper. Det är vanligt att inkomst- och utgiftsboken insänds till riksrevisionsverket samtidigt med huvudboken. I vissa fall – tex när det gäller länsstyrelserna – skall dock journaler, kontokort och verifikationer insändas kvartalsvis. Inkomst- och utgiftsjournaler samt inkomst- och utgiftsböcker upprättas därför i två exemplar varav ett behålles hos myndigheten som referensexemplar.

Till huvudboken skall vidare fogas bilagor i form av saldobesked etc som bestyrker de behållningar på bankräkningar m m som redovisas i myndighetens räkenskaper. Dessa skall även styrkas av inventeringsbesked (SFS 1905: 76).

Specifikationer över saldon på konton för förskott, depositioner etc skall också biläggas huvudböckerna. Sådana specifikationer skall vidare uppgöras över de tillgångar – framförallt fastigheter – som redovisas på kapitalfonderna.

Den löpande riksbokföringen

Vid riksrevisionsverkets budgetbyrå förs under budgetåret den sk löpande riks-bokföringen. Den är dock inte någon bokföring i egentlig mening utan endast en notering på »kontokort» m m av de inkomster och utgifter inom och utom riksstaten som huvudförvaltningarna bokfört i sina räkenskaper under varje månad och som ingått i kassarapporterna till riksrevisionsverket.

För varje anslag på riksstaten och av myndigheterna utnyttjade konton utanför riksstaten har upplagts ett »kontokort» med uppgift om disponerande myndighet, anslag och eventuell ingående reservation. För noteringarna på korten användes bokföringsmaskiner som gör det möjligt att notera inkomster och utgifter för månaden samt inkomster, utgifter och anslagsbehållning från budgetårets början. I de fall flera myndigheter disponerar samma anslag sker först notering på särskilda kort för varje myndighet varefter totalbeloppet införs på »anslagskortet». För länsstyrelsernas anslag, förskott m m används särskilda liggare som förs för hand. Fördelen med detta system är att man med en visuell kontroll mycket snabbt kan upptäcka om av någon länsstyrelse bokfört belopp avviker till sin storlek, tidsmässigt eller på annat sätt från de belopp som bokförts av övriga länsstyrelser för samma månad.

För att nå en totalavstämning över inkomster och utgifter på riksstaten, statsverkets checkräkning m m förs även särskilda liggare i vilka notering sker av de belopp som varje huvudförvaltning rapporterat under de särskilda rubrikerna på kassarapportens omslag.

Den löpande riks-bokföringen tjänar flera syften. Ett av de viktigaste är att underlätta riks-bokslutet. Genom att mycket begränsad tid står till förfogande för detta, är det viktigt att eventuel-

la felaktigheter i myndigheternas primärbokföring rättas till på ett tidigt stadium. Detta kan ske genom att man i den löpande riks-bokföringen bl a kontrollerar att av riksdagen maximerade anslag inte överskridits och att myndigheten har rätt att göra utbetalningar från de anslag som enligt kassarapporterna belastats, att utnyttjade äldre reservationsanslag får disponeras för budgetåret ifråga och att enligt kassarapporterna bokförda inkomster och utgifter under året stämmer med de belopp som upptagits i huvudboken.

Ett annat viktigt syfte med den löpande riks-bokföringen är att ge underlag för beräkningar om utfallet av riksstaten för det löpande budgetåret. Detta gäller såväl de löpande prognoserna under budgetåret som den särskilda utfallsprognos som riksrevisionsverket har att avlämna i april varje år.

På grundval av den löpande riks-bokföringen publiceras också varje månad i Post- och Inrikes Tidningar en av riksrevisionsverket uppgjord sammanställning över statsinkomsterna för den gångna månaden och från budgetårets början med jämförelsesiffror för föregående budgetår.

Ur den löpande riks-bokföringen hämtas också uppgifter för avstämning av statsverkets checkräkning och likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter. Vidare utnyttjas bokföringen för uppgifter om anslagsbelastningar, utestående förskott, vid särskilda undersökningar m m.

Riks-bokslutet

Riks-bokslutet upprättas av riksrevisionsverket på grundval av huvudförvaltningarnas huvudböcker. Bokslutet kan sägas bestå av två delar – den sk budgetredovisningen och rikshuvudboken. Den förstnämnda skall enligt riksrevisionsverkets instruktion avlämnas till Kungl Maj:t före 1.11 avseende det

gångna budgetåret. För rikshuvudbokens färdigställande finns inte någon tidpunkt angiven. I regel brukar den dock föreligga i utskrift på våren följande år. Ett utdrag ur rikshuvudboken, den s k kapitalredovisningen, skall dock avlämnas till Kungl Maj:t före 1.12, dvs en månad efter budgetredovisningen.

Budgetredovisningen avser att visa hur totalt bokförda (netto-)inkomster och (netto-)utgifter förhåller sig till de på driftbudgeten och kapitalbudgeten uppförda beloppen. Den ställs följaktligen upp på samma sätt som riksstaten, dvs den innehåller också en specifikation av inkomsterna och utgifterna på driftbudgeten och av investeringarna på kapitalbudgeten. Budgetredovisningen blir emellertid något utförligare eftersom den även upptar ingående och utgående reservationer under löpande och äldre reservationsanslag. I likhet med riksstaten innehåller budgetredovisningen inte några stater för anslagen.

Arbetet med upprättande av budgetredovisningen inleds med ett antal kontrollåtgärder avseende de insända huvudböckerna:

- kontrollsummering och prickning av överföringar mellan konton;
- prickning mot uppgifterna i den löpande riksbokföringen för 12 månader;
- kontroll av att utnyttjade anslag må disponeras;
- kontroll att avskrivningar och överföringar mellan kapitalfonder m m bokförts enligt gällande föreskrifter;
- kontroll av huvudboksbilagorna, bl a av utestående oredovisade förskott (ålder, anslagstillhörighet m m), depositioner, bankbesked etc.

Sedan eventuellt erforderliga justeringar gjorts i huvudboken upprättas ett kapitalsammandrag, s k myndighetskonto eller -omslut. Samtidigt lämnas

uppgift om de utestående förskott som i bokslutet bör påverka myndighetens anslag. För myndigheter som förvaltar kapitalfonder upprättas även ett motsvarande kapitalfondssammandrag, s k fondkonto, samt utfallet av investeringsstaten för fonden. Myndighetskontona och fondkontona ingår som en del i rikshuvudboken.

De i huvudförvaltningarnas huvudböcker redovisade inkomsterna och utgifterna under inkomstitlar och anslag införs i en sammanställning som både ingår som bilaga till rikshuvudboken och utgör underlag för budgetredovisningen. I sammanställningen, den s k budgetliggaren, medtages de förskott vid budgetårets början och dess slut som i förekommande fall skall påverka anslagsbelastningen. Dessa förskott bokförs över ett riksrevisionsverkets regleringskonto. Under varje inkomstitel och anslag anges vilken eller vilka myndigheter som redovisat inkomster och utgifter (brutto). Sammanställningen utgör på så sätt den direkta länken mellan de enskilda myndigheternas bokföring och riksbokslutet.

Budgetredovisningen skall innehålla: anslag enligt riksstaten, ingående reservationer enligt föregående års budgetredovisning och nettoutgifter (nettoinkomster) enligt nämnda sammanställning. Vidare skall naturligtvis anges merutgift (brist), besparing (merinkomst) och reservation till följande budgetår.

Sedan samtliga huvudtitlar och andra specifikationer till riksstaten blivit klara i budgetredovisningen återstår att dra samman dessa uppgifter för att få fram utfallet av driftbudgeten och kapitalbudgeten samt av budgetutjämningsfonden.

Som tidigare nämnts upprättas vidare en kapitalredovisning i form av ett *utdrag ur rikshuvudboken*. Redovisningen omfattar sammanställningar av myn-

dighets- och fondkontona och ett sammandrag av dem, det s k *kapitalsammandraget* som utvisar totalt redovisade inkomster, utgifter, debiteringar och avförda debiteringar samt ingående och utgående balans enligt myndigheternas bokföring. Tillgångar och skulder enligt balanskontona är här salderade mot varandra men finns specificerade såväl för myndigheter (huvudförvaltningar) som för fonder.

I Utdrag ur Rikshuvudboken för budgetåret 1965/66 har kapitalsammandraget följande utseende (milj kr):

Ingående balans	
Tillgångar utöver skulder . . .	8 987
Inkomster	58 290
Debiteringar	58 650
Summa	125 927

visas sålunda fast egendom till ett bokfört värde av ca 124 milj kr. Dessa tillgångar utgörs nästan helt av universitetens – främst Uppsala och Lunds – donationsfastigheter. På statsregleringsfonden redovisas också mynt- och justeringsverkets innehav av ädla metaller under rubriken Inventarier och förråd. Eljest finns inte några inventarie- och förrådsbehållningar redovisade på denna fond. Där sådana förekommer bland statens tillgångar har anslag för anskaffningen anvisats på kapitalbudgeten. Bland tillgångar i övrigt på stats-

Utgifter	57 130
Avförda debiteringar	58 359
Utgående balans	
Tillgångar utöver skulder . . .	10 438
Summa	125 927

Ur utdraget kan vidare bl a utläsas att statens tillgångar 30.6.1966 redovisas i följande grupper med belopp i mkr:

1. Fast egendom	26 264
2. Rullande järnvägsmateriel och fartyg m. m.	2 874
3. Inventarier och förråd	1 922
4. Aktier och riksbankens kapital	2 050
5. Utlånta medel	28 030
6. Förskott	6 460
7. Fordringar	
Interna	9 444
Övriga	15 079
8. Kontanter och bankbehållningar	1 745
Summa	93 868

Efter avdrag av skulder, vari bl a ingår den på riksgäldsfonden redovisade statsskulden och avskrivningskonton, återstår de nettotillgångar om 10 438 milj kr som angivits i kapitalsammandraget.

Samtliga tillgångsgrupper utom nr 2 här ovan finns även upptagna på statsregleringsfonden. På denna fond redo-

regleringsfonden kan nämnas sådana fondmedel som inte redovisas bland pensionsfonder etc samt utestående debiterade riksstatsmedel. De senare upp-

gick till 1 277 milj kr per 30.6.1966.

Enligt den skrivelse till Kungl Maj:t som av riksrevisionsverket bifogats utdraget ur rikshuvudboken för 1965/66 framgår att behållningen per 30.6.1966 på statsregleringsfonden om 7 323 milj kr även kan specificeras på följande sätt:

Budgetutmållningsfondens behållning		
Kommunalskattemedel	2 725	
Överskott på statsregleringen	525	3 250
Driftbudgetens anslagsreservationer		2 796
Utestående debiterade riksstatsmedel (restantier)		1 277
	Summa	7 323

Rikshuvudboken innehåller en specifikation av de olika myndigheternas och fondernas konton samt de sammanställningar härav som också ingår i nämnda utdrag ur rikshuvudboken. Som bilaga till denna upptas den specifikation av inkomster, utgifter och netto-utgifter under riksstatens inkomstitlar och anslag som nämndes ovan. Rikshuvudboken innehåller däremot inte någon sammanställning över nettoutgifter (-inkomster) i förhållande till budgeterade belopp enligt riksstaten.

Rikshuvudböcker finns bevarade i löpande följd sedan 1810-talet men upprättades även tidigare med oregelbundna mellanrum. Den äldsta bevarade rikshuvudboken är från år 1623. Anmärkningsvärt är att denna huvudbok grundats på dubbel bokföring. Den torde vara den äldsta ännu bevarade bokföringsboken i vårt land som förts med användning av detta system. Innehållet i denna har presenterats i en särskild skrift.¹

Anslagskontroll hos myndigheterna

Tidigare har nämnts att en viss anslagskontroll sker redan i samband med den löpande riksboekföringen, dvs genom riksrevisionsverkets försorg. Den primära bevakningen av att maximerade anslag och anslagsposter inte överskrids måste emellertid ske hos den anslagsdisponerande myndigheten. En sådan kontroll måste sålunda vara organiserad såväl hos huvudförvaltningar som hos underförvaltningar.

I många fall – och särskilt när det gäller materielinköp och investeringar – måste anslagsbevakningen vara kombinerad med en *dispositionsboekföring*.

Genom denna skall myndigheten löpan- de kunna följa att beställningar inte läggs ut till större belopp än vad odiskon- ponerad del av anslaget medger eller som ryms inom den betalningsram som anslaget anger. Det senare är särskilt betydelsefullt om myndigheten bemyndigats lägga ut beställningar för leve- rans och likvid under ett eller flera kommande budgetår. Man måste då hela tiden känna till inte bara hur stor del av lämnat beställningsbemyndigan- de som inte utnyttjats utan även vad som inte likviderats och när betalnings- medel härför erfordras.

Om ett överskridande av ett maxime- rat anslag eller en maximerad anslags- post inte kan undvikas, har myndighe- ten att hos Kungl Maj:t begära an- slagsförstärkning. I fråga om reserva- tionsanslag eller investeringsanslag mås- te härvid ytterligare medel anvisas som tilläggsanslag. Beträffande annat an- slag kan överskridande medges varvid i vissa fall riksdagens samtycke erford- ras.

Anslagskontroll hos riksrevisionsverket

Riksrevisionsverkets *löpande* kontroll av att anslagsöverskridanden inte sker avser inte anslagsposter, då myndighe- terna i sina kassarapporter endast redo- visar inkomster och utgifter under an- slagen som helhet.

I samband med att budgetredovis- ningen upprättas kontrolleras att inga överskridanden avseende maximerade anslag förekommit. Om så skulle vara fallet med ett reservationsanslag eller ett investeringsanslag måste det över-

¹ Hanner, Rikshuvudboken av år 1623.

skjutande beloppet tillfälligt balanseras som förskott. Utredning får sedan företas angående anledningen till överskridandet.

Sedan budgetredovisningen avlämnats vidtar en kontroll av myndigheternas huvudböcker i vad avser av Kungl Maj:t begränsade anvisningar enligt regleringsbrev. Dessa kan avse förslagsanslag, anslagposter och delposter. Det kan nämnas att kontrollen av anslagposter och delposter avseende

underförvaltningarnas anslag måste ske i dessa myndigheters huvudböcker. Redovisningen i motsvarande huvudförvaltnings huvudbok är nämligen inte specificerad enligt staterna för anslagen. En avstämning mellan underförvaltningens och huvudförvaltningens räkenskaper måste emellertid också ske, då underförvaltningens bokföring kan avvika från de uppgifter som lämnats vid medelsrekvisitionen från huvudförvaltningen.

... till denna uppsats ... för av ... utgifter under ... och anslag som ... huvudboken ... någon ... gilla ... gatorna ... Räkningboken ... gande ... ritades ... na ... räkningboken ... utskick ... grundat ... de ... föringsboken ... anslutning ... i denna ...

... utgifter under ... och anslag som ... huvudboken ... någon ... gilla ... gatorna ... Räkningboken ... gande ... ritades ... na ... räkningboken ... utskick ... grundat ... de ... föringsboken ... anslutning ... i denna ...

... kontroll ... utskick ...

... utskick ...

Nuvarande avskrivningsregler inom statlig redovisning

Utredningen har ansett det vara av värde att i en särskild bilaga sammanställa de olika regler och den praxis för avskrivning av tillgångar som för närvarande tillämpas inom statsförvaltningen. Redogörelsen omfattar olika avskrivningsmetoder, avskrivningstidens längd och urval av avskrivningsobjekt för olika tillgångsslag. Uppgifter ur denna redogörelse bör i tillämpliga delar kunna utnyttjas av myndigheter som avser att införa kostnadsredovisning. I sådant fall torde det närmast gälla avskrivning av *inventarier* som används i verksamheten. Statsägda byggnader redovisas nämligen i princip på kapitalfonder. För dessa gäller särskilda avskrivningsregler som inte tillkommit för att ge underlag för en kostnadsredovisning. Samma förhållande gäller den nedskrivning som vanligen sker av det kapital som investerats i lånefonder. Den redogörelse härför som följer här nedan utgör såsom nulägesbeskrivning närmast en komplettering till bilaga 2. Utredningen har emellertid valt att till denna bilaga 3 koncentrera alla de viktigaste regler och principer som tillämpas ifråga om avskrivning av tillgångar såväl inom som utom statliga kapitalfonder. Som jämförelse redovisas också några av de avskrivningsprinciper som kommunerna rekommenderats tillämpa.

Bilagan inleds med en kortfattad beskrivning av olika avskrivningsmetoder.

a) *Konstant avskrivning* innebär att det belopp som avskrivs varje år är lika stort. Om man minskar anskaff-

ningskostnaderna med de ackumulerade årliga avskrivningarna erhålls det sk restvärdet. När avskrivningar skett motsvarande livslängden sammanfaller utrangeringsvärdet med restvärdet.

Fördelar med konstant avskrivning är att metoden är lätt att tillämpa och att tillgången blir fullt avskriven inom den bestämda tiden (jfr degressiv metod). Metoden tar dock inte hänsyn till variationer i användningsintensiteten. Ej heller beaktas det faktiska realisationsvärdet vilket som bekant sjunker mycket snabbt de första åren. Metoden kan med fördel tillämpas då det gäller anläggningar med relativt konstant utnyttjandegrad.

b) Med *degressiv avskrivning* avses en metod enligt vilken det årligen avskrivna beloppet minskar. Denna effekt uppnår man genom att endera låta den årliga avskrivningsprocenten avta – aritmetisk metod – eller genom att låta det värde på vilket avskrivningsbeloppet beräknas, minska – geometrisk metod. Den senare metoden är den vanligare.

Då degressiv avskrivning används kommer tillgången aldrig att bli fullt avskriven utan restvärdet närmar sig asymptotiskt noll. Detta har emellertid ingen betydelse då restvärdet i alla fall kommer ner till utrangeringsvärdet inom den bestämda tiden. Se fig s 340.

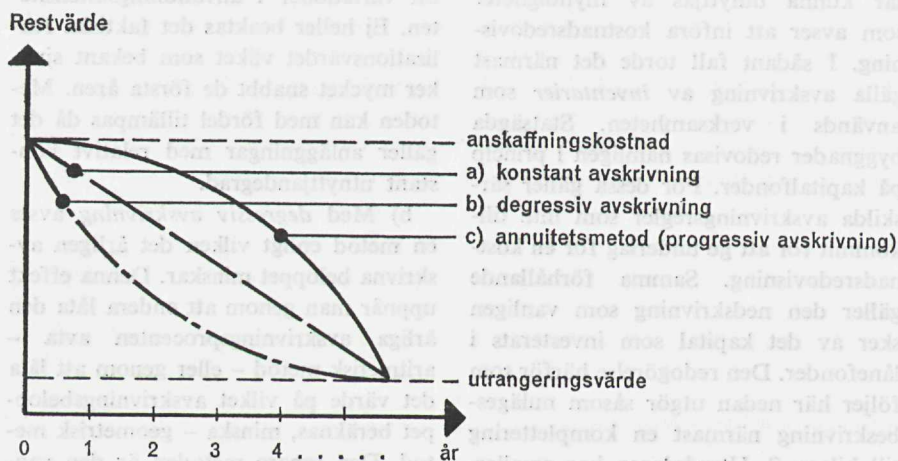
Ett motiv för att använda degressiv avskrivning är att de avtagande årliga avskrivningsbeloppen lämnar utrymme för de efterhand stigande kostnaderna för tillgångens drift och underhåll.

c) Den tredje metoden, *annuitetsme-*

toden, innebär att hänsyn tas till räntekostnaderna för tillgången på så sätt att summan av avskrivningarna och räntorna uppgår till ett konstant belopp varje år under användningstiden. Då räntan beräknas på ett sjunkande restvärde innebär detta att de årliga avskrivningarna måste öka för att ovan nämnda summa skall vara konstant. Man tillämpar alltså genom detta förfaringsätt *progressiv avskrivning*.

Annuitetsmetoden används vanligen endast då en tillgång lämnar konstant bruttovinst innan avskrivningar och ränta bokförts.

Det restvärde som framkommer efter de årliga avskrivningarna får i grafisk form följande utseende vid de olika metoderna.



Principer för redovisning av tillgångar på statlig kapitalfond

De viktigaste tillgångarna på kapitalfonderna är fast egendom, rullande järnvägsmateriel, inventarier och förråd, aktier och utlånta medel.

Bland skulderna ingår huvudsakligen avskrivningsmedel som uppsamlats som motposter till tillgångsvärdena enligt de principer för vilka närmare redogörs här nedan.

Kapitaltillgångar avskrivs i den stat-

liga bokföringen av flera olika anledningar, dels i form av engångsnedskrivning och dels i form av årliga avskrivningar.

Engångsnedskrivning kan företagas för att

- avkastningen i förhållande till det bokförda nettovärdet skall motsvara full förräntning

- eliminera extra kostnader som åsamkats genom att byggnader uppförts för speciella ändamål

- ur räkenskaperna bortskrivna sådana tillgångsvärden som förlorats genom brand, bristande betalningsförmåga m m.

Årlig avskrivning sker i regel för att motsvara tillgångens successiva värdeminskning genom ålder och nyttjande.

Om principerna för de olika avskrivningsförfarandena kan bli följande anföras.

Förräntningskravet. Det i flertalet av statens kapitalfonder investerade nettokapitalet anses i princip bära en avkastning som motsvarar statens samtliga kostnader för »långa lån» under senaste tioårsperiod, d v s *normalräntan*. Denna utgör för 1966/67 $5\frac{3}{4}\%$.

Den effektiva räntan beräknas på det i fonden vid budgetårets början redovisade nettokapitalet, d v s i allmän-

het på skillnaden mellan tillgångsvärdet och det på avskrivningskontot balanserade beloppet.

Om räntan på de ur olika lånefonder utlånade medlen av sociala eller andra skäl sätts lägre än normalräntan, sker en *nedskrivning* av det utlånade kapitalet i sådan utsträckning att staten får full förräntning på det bokförda nettokapitalet.

Avskrivningsmedel anvisas i detta fall genom anslag på driftbudgeten. (Utgifter för statens kapitalfonder.)

Den omständigheten att medel för utlåning ur fonderna anskaffats från såväl driftbudgeten som kapitalbudgeten betyder också att amorteringar på lånen inte kan redovisas ensartat.

Amorteringarna redovisas också på olika sätt beroende av om lånefonden är »revolving» eller inte.

Om nya lån fortfarande lämnas ut från en av statens utlåningsfonder går amorteringarna tillbaka till fonden och disponeras för nya lån. Lånefonden är därmed »revolving». Så är exempelvis fallet med lånefonden för bostadsbyggande.

Om lånefonden är under avveckling och/eller tillhör fonden för låneunderstöd, går den del av amorteringen som svarar mot den avskrivna delen av lånet tillbaka till driftbudgeten (avskrivningsanslaget) och resterande del till kapitalbudgeten såsom återbetalning till riksgäldskontoret.

För att belysa olika avskrivningsprinciper lämnas här vidare en översikt över några vanligare låneformer.

a) *Statens utlåningsfonder* uppvisar en stor flora av olika lånebestämmelser ifråga om räntor, amorteringar, räntefria och räntebärande stående delar av lån etc.

Räntesatserna varierar från 0 % (undantagsvis) till 5 3/4 % beroende på graden av räntesubvention för olika lånefonder och på förändringar i allmänna ränteläget under lånefondens »livstid».

Vid stigande normalränta kan viss underavskrivning uppkomma på det redan investerade lånekapitalet genom att utlåningsräntan inte följer med i samma takt. Extra avskrivningar har därför fått göras, senast 1962/63 med cirka 450 milj kr. Medel för dessa avskrivningar har erhållits från anslag på driftbudgeten till avskrivning av oreglerade kapitalmedelsförluster.

För vissa lån har föreskrivits räntefrihet för viss del av lånet och amortering och ränta för resterande del. När denna senare del slutamorterats inträder ränte- och/eller amorteringsskyldighet för den förra delen. Det säger sig självt att avskrivningsreglerna i sådana fall blir komplicerade.

b) *Fonden för låneunderstöd* har även besvärliga avskrivningsregler för olika låneformer. Här kan som exempel nämnas de tillägglån som beviljats för bostadsbyggande. Lånen var ursprungligen ränte- och amorteringsfria och ansågs till en början inte heller skola återbetalas. På grund härav anvisades avskrivningsmedel till 100 % av tillägglånen storlek. Senare bestämdes att tillägglånen skulle amorteras och räntebeläggas. Dessa lån fördes då över till lånefonden för bostadsbyggande. Eftersom på fonden för låneunderstöd redovisade räntefria lån redan var helt avskrivna, kunde mycket stora för tillägglånen avsedda avskrivningsmedel även överföras till lånefonden för bostadsbyggande. Dessa medel räckte i flera år för nedskrivning av nya bostadslån på lånefonden för vilka räntan låg under normalräntan. Någon anvisning på rikstaten av avskrivningsmedel erfordrades alltså ej för dessa senare lån under denna tid.

Anpassning av byggnadsvärdet. Byggnader som uppförts av medel på statlig kapitalfond (fastighetsfond) får ofta sådan speciell utformning att deras kommersiella värde inte motsvarar byggnadskostnaderna. I dessa fall sker

en *grundavskrivning* i samband med att byggnaden uppförs. Avskrivningsmedel anvisas från anslag på driftbudgeten.

Grundavskrivningens storlek är differentierad huvudsakligen efter det ändamål för vilket byggnaderna uppförts. Lägsta avskrivningen - 25 % - sker på förvaltningsbyggnader, medan skolor, sjukhus, fängelser, kaserner etc blir föremål för en 50-% grundavskrivning. Berggrum etc nedskrivs helt, d v s med 100 % grundavskrivning. Så sker även med anläggningar som statens affärsdrivande verk uppför för sin försvarsberedskap.

Avskrivningar avseende fastighetsfonder etc sker endast på byggnadsvärdet. Markvärdet avskrivs sålunda aldrig. Den allmänt sett ganska höga avskrivningsprocenten på de statliga byggnaderna kan ytterst härledas till önskemålet, då fastighetsfonderna inrättades, att inte alltför mycket avvika från tidigare finansieringsregler då alla byggnadskostnader täcktes med skattemedel.

Extra-ordinära förluster. Avskrivning av tillgångar på grund av förluster som uppkommit, t ex genom att en byggnad förstörts genom brand eller genom att ett lån icke kunnat återbetalas på grund av låntagarens insolvens, täcks som regel från fonden för oreglerade kapitalmedelsförluster. Tillgångens bokförda nettovärde överförs därvid till denna fond och bortskrivs där. Om det därvid är fråga om äldre fastigheter eller lån till låg ränta har tidigare till kapitalfondens avskrivningskonto avsatts betydande belopp så att det bokförda nettovärde som överförs är förhållandevis ringa.

Fonden för oreglerade kapitalmedelsförluster disponeras av riksgäldskontoret och tillförs medel genom särskilt anslag på driftbudgeten och genom återbetalningar på tidigare bortskrivna lån m m.

Värdeminskning a) På statlig kapitalfond redovisade byggnader och andra anläggningar avskrivs även med hänsyn till tillgångarnas beräknade successiva värdeminskning. Detta sker genom *årsavskrivningar*.

Avsättning till värdeminsknings- (avskrivnings-) konto sker genom att medel för årsavskrivning överförs från fastighetsfondens stat på vilken fondens löpande inkomster och utgifter redovisas.

Avskrivningarna påbörjas under året näst efter det under vilket byggnaden färdigställts (slutbesiktigats). Konstant avskrivning tillämpas.

Årsavskrivningen utgör i allmänhet 1,25 % av det redovisade byggnadsvärdet. För byggnader med 25 % grundavskrivning blir därmed den faktiska avskrivningstiden 60 år och med 50 % grundavskrivning 40 år. För helt (100 %) grundavskrivna anläggningar sker naturligtvis ingen årsavskrivning.

På investeringar i om- eller tillbyggnader, d v s sådana som inte är att betrakta som kostnader för smärre förbättringsarbeten och underhåll, görs också såväl grundavskrivning som årlig avskrivning. Årsavskrivningarna procentberäknas sedan på det totala byggnadsvärdet. Detta förfaringsätt innebär att nyinvesteringen blir avskriven samtidigt som den ursprungliga byggnaden och på så sätt snabbare än om den skulle ha avskrivits som enskilt objekt.

De årliga avsättningarna till värdeminskningkonto har ansetts böra ske i takt med tillgångarnas successiva värdeminskning. Målet är alltså, att när en tillgång nått gränsen för sitt ekonomiska utnyttjande, den skall kunna utrangeras och avföras ur räkenskaperna med anlitande av till värdeminskningkontot avsatta medel.

På fastighetsfonderna skall alltså inte samlas upp medel som gör det möjligt att ersätta den utrangerade anläggningen till dagens priser. Frågan om er-

sättningsanskaffning och medelstildelning för denna förutsätts nämligen alltid skola prövas i särskilt sammanhang.

b) Vid de affärsdrivande verken redovisas rullande järnvägsmateriel, fartyg, arbetsmaskiner etc som tillgångar på affärsverksfonderna och avskrivs i förhållande till objektens beräknade genomsnittliga livslängd. Se nedan.

Avskrivning sker numera i dessa fall i regel på tillgångarnas återanskaffningsvärde för att göra det möjligt att förnya inventarierna etc utan tillskott från riksgäldskontoret. Avskrivningskostnaderna belastar affärsverkens rörelse (driftkostnaderna). De på värdeminskningkontona uppsamlade avskrivningsmedlen disponeras emellertid inte fritt för återanskaffning av utrangerad materiel. Denna anskaffas av medel på investeringsanslag under fonden och dispositionsrätten till dessa anslag och/eller bemyndigande att beställa ny materiel är beroende av Kungl Maj:ts särskilda beslut.

Redovisningsfrågor. De till avskrivning avsatta medlen tillgodoföres så gott som undantagslöst särskilt avskrivnings- (värdeminskning-) konto, dvs indirekt avskrivning tillämpas.

Det bör nämnas att i myndighetens räkenskaper kan inte avskrivningsanslaget belastas och värdeminskningsskontot gottskrivas i en enda bokföringstransaktion. Avskrivningsanslaget redovisas nämligen på statsregleringsfonden och värdeminskningsskontot på en kapitalfond. Alla transaktioner däremellan måste ske via ett avräkningskonto. Detta regleras i samband med bokslutet.

Kapitalfonder för vilka icke redovisas några avskrivningsmedel

a) För fonden för statens aktier anvisas ej avskrivningsmedel. Storleken av utdelningen på aktierna i statsägda bolag kan ju inte förutses då aktierna likvide-

ras och kan sedan växla under olika år. Nedskrivning av aktiekapitalet på grund av förluster kan dock förekomma.

b) Ur fonden för förslag till statsverket utlämnas förskott till statliga myndigheter för projekteringskostnader, beredskapslagring etc. Myndigheterna betalar vanligen ingen ränta på lyftade medel hos riksgäldskontoret. Nedskrivning av kapitalet sker dock ej. Räntekostnaderna stannar m a o på riksgäldskontoret i detta fall.

Om byggnadsprojektet senare förverkligas täcks förskotten under fonden för förslag till statsverket från investeringsanslag under fastighetsfonden. Avskrivningen på detta värde sker sedan enligt de regler som angivits ovan.

Avskrivning av inventarier

Utredningen har inhämtat uppgifter från ett antal myndigheter ifråga om de regler och den praxis som nu gäller ifråga om avskrivningsmetoder, urval av avskrivningsobjekt, avskrivningsunderlag och avskrivningstider för inventarier. Uppgifterna har redovisats i detta avsnitt av bilagan. Vissa av uppgifterna ingår i en tabell 3:1 på s 346. I sammanställningen har även intagits motsvarande uppgifter avseende vissa byggnader.

I allmänhet anskaffar de icke affärsdrivande verken sina inventarier av medel från anslag på driftbudgeten vilket innebär att dessa tillgångar som regel *inte aktiveras*. På kapitalbudgeten redovisas anskaffning av inventarier – förutom på affärsverksfonderna – i första hand på väg- och vattenbyggnadsverkets förrådsfond, sjöfartsverkets fond och statens datamaskinfond.

Vid de affärsdrivande verken aktiveras inte alla tillgångar som anskaffas utan en viss begränsning sker enligt regler som inte är gemensamt bestämda utan växlar från verk till verk.

I fråga om *avskrivningsmetoder* tillämpas genomgående *konstant avskriv-*

ning vid de myndigheter inom statsförvaltningen som undersökningen omfattat. Så är fallet även inom kommunerna.

Redovisningsmässigt sker i de flesta fall *kollektiv* avskrivning vilket innebär att avskrivningen sker gruppvis med ett enda belopp, varför avskrivningsbeloppen för de enskilda objekten inom gruppen inte behöver beräknas individuellt. Undantag görs för de inventarier som redovisas på väg- och vattenbyggnadsverkets förrådsfond samt vissa större objekt på sjöfartsverkets fond. I dessa fall sker avskrivning på de individuella objekten.

Vissa myndigheter tillämpar enbart *bokföringsmässiga* och andra enbart *kalkylmässiga* avskrivningar. I några fall använder myndigheten båda metoderna.

Där bokföringsmässiga avskrivningar sker tillämpas vanligen indirekt avskrivning, d v s avsättning sker till värdepapperskonto. Direkt avskrivning sker dock ifråga om postverkets och vattenfallsverkets driftsinventarier.

Vid myndigheter som ej är fondförvaltande, (där alltså anskaffning av inventarier sker med anlåtande av anslag på driftbudgeten) sker i vissa fall kalkylmässiga avskrivningar. Sådana avskrivningar sker vid några »producerande», taxebundna myndigheter, (statens provningsanstalt, statens bakteriologiska laboratorium, statistiska centralbyråns datacentral, m fl). De kalkylmässiga avskrivningarna erfordras som underlag för prissättningar och för att ge en rättvisande resultatredovisning.

Vid väg- och vattenbyggnadsverket samt sjöfartsverket sker förutom nyssnämnda bokföringsmässiga avskrivningar avseende kapitalfondstillgångar även kalkylmässiga sådana i viss utsträckning. De kalkylmässiga avskrivningarna inom sjöfartsverkets fond avses skola beräknas genom ett indextillägg till de bokföringsmässiga avskrivningarna.

Principerna för *urval av avskrivningsobjekt* är inte enhetliga när det gäller de icke affärsdrivande verken. Det kan sålunda som särskilt exempel nämnas att vid statens bakteriologiska laboratorium sker avskrivning på samtliga inventarier utom de som direkt kan hänföras till förbrukningsinventarier. Några restriktioner vad beträffar livslängd och anskaffningskostnader förekommer inte. Vid övriga myndigheter förekommer däremot mer eller mindre strikt fastställda regler för urvalet av avskrivningsprojekt.

De inventarieobjekt som redovisas på väg- och vattenbyggnadsverkets förrådsfond utgörs bl a av person- och lastbilar, vägmaskiner samt viss speciell kontorsutrustning. Inom sjöfartsverkets fond har som minimigräns för avskrivning av inventarier satts en anskaffningskostnad av 1 000 kr och en livslängd på fem år. Objekten indelas i olika tillgångsgrupper efter verksamhetsgrenar (sjösäkerhet, sjömätning etc) och omfattar bland inventarier t ex fyrutrustning, fartyg och arbetsmaskiner. Vid statens provningsanstalt och datamaskincentralen måste en inventarietillgångs livslängd överstiga tre år för att den skall bli föremål för avskrivning. Detta har för datamaskincentralens del medfört att i princip endast datamaskiner och dess kringutrustning avskrivs. Beträffande statens provningsanstalt måste inventariens anskaffningsvärde dessutom vara högre än 500 kr.

Enligt Svenska Stadsförbundets rekommendationer bör i *kommunernas* redovisning avskrivning ske på alla inventarier som har längre livslängd än tio år och då så anses motiverat även på tillgångar med kortare livslängd. Beträffande kontorsinventarier rekommenderas på grundval av kapitalredovisningskommitténs (KRK) förslag att endast kontorsmaskiner, instrument och apparater m m med ett anskaffningsvärde överstigande 100 kr bör medtas

och föranleda avskrivning i de fall där kostnads- och redovisningssynpunkter motiverar avskrivning. (Av detta framgår att kontorsmöbler kan betraktas som förbrukningsmaterial och anskaffningskostnaden direkt påförs driften.)

Såväl ursprungligt anskaffningsvärde som nuanskaffningsvärde utgör inom statsförvaltningen *underlag för avskrivning av inventarier*.

Inom affärsverksfonderna sker avskrivning av inventarier på basis av ursprungligt *anskaffningsvärde* vid vattenfallsverket, luftfartsverket och försvarets fabriksverk. Samma princip används vid väg- och vattenbyggnadsverket, sjöfartsverket och datamaskincentralen. Vid väg- och vattenbyggnadsverket görs dock för varje individuellt objekt med hjälp av index vissa justeringar för penningvärdesförändringar. En liknande princip avses tillämpad vid sjöfartsverket (se ovan). Vid datamaskincentralen motiveras avskrivning på anskaffningsvärdet med att maskinpriserna inte stigit i takt med något gängse index. Vidare kan nuanskaffningsvärdet vara svårt att bestämma då maskinerna genom den tekniska utvecklingen vid utbyte i regel ersätts av andra med icke jämförbara prestanda.

Indexberäknat *nuanskaffningsvärde* används som underlag för avskrivningarna, t ex av postverkets bilar och vid statens provningsanstalt samt i princip även vid statens järnvägar. Det kan tilläggas att televerket avskriver sina inventarier redan vid anskaffningen.

I den kommunala redovisningen rekommenderas att avskrivningarna baseras på nuanskaffningsvärdet. Undantag från nämnda regel kan bli aktuellt i de fall behovet av en fullständig kostnadsredovisning är mindre framträdande, t ex inom administrativ förvaltning.

I statlig redovisning varierar *avskrivningstiderna* för inventarier tillhörande skilda objektgrupper från 3 år (t ex

inom väg- och vattenbyggnadsverket) till ca 12 år (vid bakteriologiska laboratoriet). På grund av att de olika objektgrupperna i föreliggande material inte är jämförbara är det inte motiverat att ange något relevant medelvärde för avskrivningstider.

Avskrivningstidens längd är självfallet även beroende av i vilken utsträckning tillgångarna utnyttjas. Vid avskrivning av de datamaskinanläggningar som redovisas på statens datamaskinfond avses sålunda avskrivningarna böra vara proportionella mot användningsgraden.

För kommunernas del har KRK framlagt tämligen preciserade förslag beträffande avskrivningstider för olika grupper av tillgångar. Främsta syftet har varit att bidra till säkrare kostnadsjämförelser. Följande allmänna principer anses böra följas.

För kommunala anläggningar med en livslängd *över tio år* bör den genomsnittliga avskrivningstiden för respektive grupper av tillgångar beräknas med hänsyn till normala förhållanden och utgångspunkt från tillgångarnas antagna ekonomiska livslängd.

För att undvika dold brist och därigenom bristande förmögenhetskontroll bör en säkerhetsmarginal ingå i beräkningarna så att avskrivningstiden inte blir för lång.

Enligt KRK:s mening skulle dock alltför långtgående detaljbestämmelser beträffande avskrivningstider innebära den nackdelen att möjligheterna att ta individuell hänsyn till intensitet i utnyttjande och nedslitning skulle minska. Av detta skäl följer att för inventarier med en livslängd *understigande tio år* tillkommer det i regel respektive förvaltning att själv avgöra avskrivningstider m m. Härvidlag förutsätts att hänsyn skall tas till ekonomisk-teknisk utveckling och att periodiserings- och kostnadsynpunkter beaktas.

Tabell 3:1. Sammanställning över gällande avskrivningsprinciper vid vissa myndigheter

Myndighet	Förvaltnings- byggnader		Inventarier								
			Person- och paketbilar		Lastbilar och bussar		Kontors- maskiner och kontors- utrustning		Övriga inven- tarier		
	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	
<i>Affärsverksfonder m m</i>											
Försvarets fabriksverk .	a	2,0		—		—		100	a	20 ¹	
Luftfartsverket.....	a	2,0	a	10	a	20 ²			a	100	
Postverket.....	n	1,5—2,0	n	13	n	10		100		100	
Statens järnvägar:.....	n	2,0					a	10	n	10	
járnv.drift.....			n	10	n	10					
bildrift.....			n	12	n	15					
Televerket.....	n	2,0		100 ³		100 ³		100 ³		100 ³	
Vattenfallsverket.....	a	2,0	a	20	a	20		— ⁴	a	10	
Sjöfartsverkets fond ...	a	2,5							a, n	5	
Väg- o. vattenbyggn- verkets förrådsfond....	n	2,5	n	20	n	12 5	n	33, 12,5 ⁶		—	
Datamaskincentr.....								100	a	20 ⁷	
Statens bakt. lab.....									n	8	
Statens provn.anst.....							n	8	n	10 ⁸	
Rikspolisstyrelsen.....				25 ⁹							
<i>Kommunerna.....</i>	n	2,0	n	20	n	20			n	10 ¹⁰	

Förkortningar:

A = avskrivningsunderlag, B = procentuell årlig avskrivning.

a = anskaffningsvärde, n = nuanskaffningsvärde.

¹ »Inventarier skall avskrivas med minst 20 % per år» (av Kungl Maj:t fastställd avskrivningsprocentsats). I praktiken innebär detta att samtliga inventarier som ej redovisas på fonden avskrivas med 100 % första året.

² Brandbilar.

³ Samtliga inventarier betraktas som omsättningstillgångar och avskrivas med 100 % vid anskaffandet.

⁴ Avskrivningsprocenten för byggnadsinventarier bestäms inte centralt utan av resp byggnadsavdelning.

⁵ Särskild specifikation häröver har uppgjorts av sjöfartsstyrelsen. Bokföringsmässig avskrivning sker på anskaffningsvärdet. I kostnadsredovisningen sker även avskrivning på nuanskaffningsvärdet.

⁶ Fotogrammetrisk utrustn. 33 % och stansar 12,5 % per år.

⁷ Datamaskiner och dess kringutrustning.

⁸ Laboratorieutrustning.

⁹ Bilarna utranteras efter visst antal körda mil; en genomsnittlig användningstid är 4 år, dvs årsavskrivningen = 25 %.

¹⁰ Laboratorieutrustning och inventarier som arbetsmaskiner m m.

BILAGA 4

Beräkningar beträffande statliga tjänstepensioner

utförda av SPP Pensionstjänst AB¹

I det följande redovisade beräkningar avser samtliga tjänstemän vid myndigheter tillhörande VII huvudtiteln (Finansdepartementet). Statistiskt material innehållande uppgifter om kön, ålder, ortsgrupp, löneplan och löneklass har erhållits från statistiska centralbyrån. Begreppsförklaring till i denna PM använda termer återfinns å s 350.

Målsättning

Beräkningarna syftar till att belysa de kostnader, som utöver kostnader för allmän försäkring, följer av SPR för aktiva befattningshavare.

Beräkningsmetod

Beräkningar har utförts på det sätt att man försökt fastställa å ena sidan kapitalvärdet av framtida lön och å andra sidan kapitalvärdet av sådan framtida pension, som efter genomförd samordning, skall utbetalas av staten. Sistnämnda del benämnes i det följande SPR-netto. Kapitalvärdet av SPR-netto har satts i relation till kapitalvärdet av lön varigenom ett mått på pensionskostnaden erhållits.

Även om den skisserade metoden är helt entydig inrymmer dock däri en mängd problem som fordrar ställningstagande för metodens genomförbarhet. Några av dessa problem skall här beröras.

a. Kapitalvärdet av framtida lön är beroende av uppnådd ålder vid beräk-

ningstidpunkten och av pensionsåldern. Efterföljande resultatbilagor har utarbetats för olika åldersgrupper. Den genomsnittliga pensionsåldern har satts till 65 år för man och 63 år för kvinna.

b. Kapitalvärdet av framtida lön är beroende av löneutvecklingen. För beräkningarnas genomförande erfordras därför antaganden om den framtida utvecklingen. Här har antagits en årlig nominell löneökning om 5 alternativt 6 % för år. Dessa procenttal förutsätts innefatta dels generella löneökningar, dels beföringstillägg.

c. Kapitalvärdet av SPR-netto är beroende av dels pensionsåldern (jämför a. ovan), dels löneutveckling under den aktiva tiden (jämför b. ovan), dels totalpensionens eventuella utveckling under pensionärstid, dels utvecklingen av ATP och folkpension.

För att ernå likformighet vid beräkningarna har totalpensionens utveckling under pensionärstid, liksom ATP:s och folkpensionens utveckling, antagits följa basbeloppets förändringar och därmed det allmänna prisläget. Detta har nödvändiggjort en uppdelning av det under b. angivna löneökningantagandet (t) i dels ett antagande om reallöneökning (r), dels ett antagande om löneökning på grund av stegrade levnadskostnader (s).

d. Samtliga kapitalvärden är beroende av den framtida marknadsräntan (m). Denna har antagits utgöra 5 al-

¹) Utdrag ur skrivelse till statskontoret 12.12.1966

ternativt 6 % för år och har kombinerats med antaganden om löneökning på det sätt som framgår av följande tabell:

	Alternativ 1		Alternativ 2	
r.....	3	3	3	3
s.....	3	2	2	1
t.....	6	5	5	4
m.....	6	5	6	5

e. Samtliga kapitalvärden är vidare beroende av framtida dödlighet, invaliditet, familjesammansättning etc. Vid beräkningarna har dessa antaganden hämtats från nu gällande grunder för kollektiv tjänstepensionering med erforderliga kompletteringar och modifieringar.

Bearbetning av statistiskt material

Det statistiska materialet har bearbetats varvid löneklass översatts till lön med hjälp av lönetabeller i bilaga 2 (till bilaga A) till »Ramöverenskommelse 1966–1968». I samband med bearbetningen har de individuella personerna sammanförts i femårsgrupper (den i resultatbilagorna angivna åldern är gruppens mittålder). Varje sådan femårsgrupp har uppdelats enligt följande:

delgrupp »= 6,50», som omfattar personer vilka kan förväntas erhålla maximal medelpensionspoäng, d v s 6,50,

delgrupp »≤ 6,50», som omfattar personer vilka visserligen kan förväntas erhålla någon eller några pensionspoäng lika med 6,50 men som beräknas erhålla en medelpensionspoäng mindre än 6,50,

delgrupp »< 6,50», som omfattar personer vilka icke kan förväntas erhålla någon pensionspoäng lika med 6,50.

För varje femårsgrupp har beräknats genomsnittlig tjänstetidsfaktor enligt SPR, genomsnittlig poängångarsfaktor enligt ATP samt genomsnittlig medelpensionspoäng enligt ATP. De vid beräkningarna framkomna talvärdena må betraktas som uppskattningar.

Med så erhållet material som underlag samt med hjälp av tidigare omnämnda antaganden har beräknats kapitalvärde av lön, kapitalvärde av SPR, kapitalvärde av ATP samt kapitalvärde av folkpension. Kapitalvärde av SPR-netto har framkommit som skillnaden mellan å ena sidan kapitalvärde av SPR och å andra sidan kapitalvärde av ATP och folkpension. Kapitalvärde av SPR-netto har satts i relation till kapitalvärde av lön. Det erhållna relationstalet anger förhållandet mellan kapitalvärde av *total* SPR-netto och kapitalvärde av *framtida* lön. För att möjliggöra en avskärmning av gången anställningstid även med avseende på SPR-netto har införts ett hjälptal, som i resultatbilagorna benämns »kapitalfördelningsfaktor». Denna faktor har för grupper vars mittålder < 30 år satts lika med 1 och för övriga åldersgrupper satts lika med kvoten mellan å ena sidan återstående tid från mittåldern till pensionsåldern och å andra sidan tiden från anställningens början till pensionsåldern (jämför vad ovan sagts om genomsnittlig tjänstetidsfaktor enligt SPR).

Beräkningsresultat

Resultatet av beräkningarna redovisas å närslutna tabeller; män och kvinnor gruppvis var för sig.

Sammanfattning och kommentarer

Den använda metoden är entydig men starkt beroende av införda antaganden. Med tanke härpå har beträffande marknadsränta och löneutveckling alternativa antaganden tillämpats vid dessa beräkningar. Genom fortlöpande insamling och bearbetning av statistiska data samt genom återkommande kostnadsundersökningar, t ex vart femte år, torde tillräcklig säkerhet i resultaten kunna uppnås och bibehållas.

Den genomsnittliga pensionsåldern

har vid beräkningarna satts till 65 år för man och 63 år för kvinna. Dessa åldrar är möjligen något för höga. Även i detta avseende torde insamling och bearbetning av observationer angående ålder vid avgång med ålderspension kunna ge ett säkrare resultat. För att ge en antydning om pensionsålderns påverkan på kapitalvärde av lön och kapitalvärde av SPR-netto har särskilda beräkningar utförts vilka redovisas å s 359 under rubriken »Uppskattningar av kapitalvärden vid annan pensionsålder än 65 år för man och 63 år för kvinna».

De i tabellerna redovisade beräkningarna har utförts utan hänsyn till frivillig avgång. Denna företeelse är oklar i sina konturer. Av tillgänglig statistik kan man nämligen icke klart utläsa mängden av verklig frivillig avgång. Vad man vet är att frivillig avgång är störst i de yngre åldrarna och högre för kvinnor än för män. Den totala mängden av arbetstillfällen inom bostadsorten, den för tillfället rådande konjunkturen samt förhållanden som i

övrigt kan påverka yrkesinriktning och löneinkomst spelar säkerligen en icke obetydlig roll. Den frivilliga avgången får effekt såväl på kapitalvärde av lön som på kapitalvärde av SPR-netto. Kapitalvärdet av lön blir beroende av anställningstidens längd för de frivilligt avgångna personerna. Kapitalvärde av SPR-netto blir likaledes beroende av anställningstidens längd samt, med hänsyn till regler för beräkning av tjänstelivränta och familjelivränta, även av ålder vid avgången. För en acceptabel uppskattning av den frivilliga avgångens effekt på kapitalvärden av lön och kapitalvärden av SPR-netto erfordras insamling och bearbetning av erforderliga statistiska uppgifter och på basis därav av särskild kartläggning av företeelsen. För att dock ge en antydning om dess effekt har särskilda beräkningar utförts avseende tänkta extremfall. Dessa beräkningar redovisas å s 360 under rubriken »Beräkningar i anslutning till frivillig avgång».

Begreppsförklaringar

- ATP = försäkring för tilläggs pension enligt lag om allmän försäkring.
- Basbelopp = 4 000 kr/år multiplicerat med det tal, vilket anger förhållandet mellan det allmänna prisläget under tredje månaden före den som basbeloppet avser och prisläget i september 1957. Ändring av detta relationstal medför ändring av basbeloppet endast om talet stigit eller nedgått med minst tre procent sedan närmast föregående ändring av basbeloppet vidtogs. Basbeloppet avrundas till närmaste hundratal kronor och utgjorde vid ingången av innevarande år (1966) 5 300 kr/år.
- Delgrupp »=6,50» = delgrupp ur totalgruppen vars medlemmar förväntas uppnå en slutlig medelpensionspoäng lika med 6,5.
- Delgrupp »≤6,50» = delgrupp ur totalgruppen vars medlemmar visserligen kan förväntas erhålla någon eller några pensionspoäng lika med 6,5 men den slutliga medelpensionspoängen förväntas bli lägre än 6,5.
- Delgrupp »<6,50» = delgrupp ur totalgruppen vars medlemmar icke kan förväntas erhålla någon delpensionspoäng lika med 6,5. Medelpensionspoängen blir lägre än 6,5.
- Frivillig avgång = avgång ur tjänst utan samband med invaliditet, uppnådd pensionsålder eller dödsfall.
- Kapitalfördelningsfaktor = faktor med vars hjälp kapitalvärdet av pension för viss åldersgrupp fördelas med avseende på återstående anställningstid.
- m = marknadsränta (% per år).
- Medelpensionspoäng enligt ATP = medeltalet av de pensionspoäng som erhållits eller, om någon erhållit poäng för mer än femton år, medeltalet av de femton högsta poäng-talen (huvudregel).
- Pensionsgrundande inkomst enligt ATP = summan av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete minskad med det vid årets ingång gällande basbeloppet (huvudregel).
- Pensionspoäng enligt ATP = kvoten mellan den pensionsgrundande inkomsten inom ATP och det vid årets ingång gällande basbeloppet.
- Pensionsålder = den ålder från vilken den anställda beräknas börja uppbära ålderspension.
- Poängårsfaktor enligt ATP = kvoten mellan antalet år då pensionspoäng erhållits och antalet erforderliga år för full pension. I förekommande fall begränsas kvoten till 1. Enligt huvudregeln gäller för full pension trettio poänggivande år.
- P63 = beteckning på den dödlighetstabell som för närvarande (1966) tillämpas inom kollektiv tjänstepensionering.
- r = reallöneökning (% per år).
- s = stegrade levnadskostnader (% per år).
- SPR = statens allmänna tjänstepensionsreglemente jämte tilläggsbestämmelser och tillämpningsföreskrifter.
- SPR-netto = den pension som enligt SPR efter genomförd samordning skall utgå till befattningshavaren eller efterlevande till denne.
- t = sammanlagd löneökning (% per år).
- Tjänstetidsfaktor enligt SPR = kvoten mellan antalet tillgodoräknade tjänsteår och antalet erforderliga år för full pension. I förekommande fall begränsas kvoten till 1.

Tabell för man; pensionsålder 65 år — $A_1(m)$. Totalgrupp

Alt. 1: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 6% (5%); varav reallöneökning = 3% (3%)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ålder	Antal	Löne- summa tkr/mån	Tjänstetids- faktor SPR	Poängårs- faktor ATP	Medelpen- sionspoäng ATP	Kapitalvärde (tkr) av		»Kapital- fördeln.- faktor»	(8) · (9)	(8) : (7) %	(10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22.....	317	440	1,000	1,000	6,03	215 991	23 325	1,000	23 325	10,80	10,80
27.....	364	746	1,000	1,000	6,30	322 550	48 196	1,000	48 196	14,94	14,94
32.....	432	949	1,000	1,000	6,22	354 748	58 272	0,943	54 950	16,43	15,49
37.....	522	1 208	0,998	1,000	5,98	381 014	70 048	0,935	65 495	18,38	17,19
42.....	858	1 957	0,992	1,000	5,58	504 698	101 156	0,773	78 194	20,04	15,49
47.....	1 295	1 295	0,984	1,000	5,21	260 620	70 628	0,610	43 083	27,10	16,53
52.....	579	1 445	0,976	0,970	4,64	210 225	71 024	0,444	31 535	33,78	15,00
57.....	477	1 221	0,971	0,750	4,23	110 611	70 923	0,275	19 504	64,12	17,63
62.....	380	909	0,970	0,508	3,70	32 737	61 568	0,103	6 342	188,07	19,37
Summa	4 405	10 170				2 393 194	575 140		370 624	24,03	15,49

Tabell för man; pensionsålder 65 år — $A_1(m)$. Delgrupp » = 6,50»

Alt. 1: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 6% (5%); varav reallöneökning = 3% (3%)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ålder	Antal	Löne- summa tkr/mån	Tjänstetids- faktor SPR	Poängårs- faktor ATP	Medelpen- sionspoäng ATP	Kapitalvärde (tkr) av		»Kapital- fördeln.- faktor»	(8) · (9)	(8) : (7) %	(10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22.....	80	158	1,000	1,000	6,50	77 694	10 844	1,000	10 844	13,96	13,96
27.....	222	540	1,000	1,000	6,50	233 379	38 498	1,000	38 498	16,50	16,50
32.....	202	564	1,000	1,000	6,50	210 599	40 050	0,943	37 767	19,02	17,93
37.....	206	650	0,998	1,000	6,50	205 125	45 558	0,935	42 597	22,21	20,76
42.....	212	789	0,992	1,000	6,50	203 588	55 506	0,773	42 906	27,26	21,07
47.....	176	702	0,984	1,000	6,50	141 307	46 869	0,610	28 590	33,17	20,23
52.....	103	459	0,976	0,970	6,50	66 760	30 128	0,444	13 377	45,13	20,03
57.....	108	462	0,971	0,750	6,50	41 884	31 172	0,275	8 572	74,42	20,47
62.....	53	243	0,970	0,508	6,50	8 870	18 863	0,103	1 943	212,66	21,91
Summa	1 362	4 567				1 189 206	317 488		225 094	26,70	18,93

Tabell för män; pensionsålder 65 år — A_1 (m). Delgrupp » $\leq 6,50$ »

Alt. 1: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 6% (5%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1) Ålder	(2) Antal	(3) Löne- summa tkr/mån	(4) Tjänstetids- faktor SPR	(5) Poängårs- faktor ATP	(6) Medelpen- sionspoäng ATP	(7) Kapitalvärde (tkr) av		(8) »Kapital- fördeln.- faktor»	(10) (8) · (9)	(11) (8) : (7) %	(12) (10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22	228	273	1,000	1,000	5,91	134 253	12 183	1,000	12 183	9,07	9,07
27	142	206	1,000	1,000	6,00	89 171	9 698	1,000	9 698	10,88	10,88
32	229	385	1,000	1,000	5,99	143 686	18 178	0,943	17 142	12,65	11,93
37	313	553	0,998	1,000	5,69	174 595	24 339	0,935	22 757	13,94	13,03
42	613	1 114	0,992	1,000	5,36	287 261	43 663	0,773	33 751	15,20	11,75
47	99	234	0,984	1,000	5,68	47 159	10 386	0,610	6 335	22,02	13,43
52	109	298	0,976	0,970	5,66	43 290	13 758	0,444	6 109	31,78	14,11
57	18	56	0,971	0,750	5,68	5 041	3 219	0,275	885	63,86	17,56
62	4	13	0,970	0,508	5,76	589	864	0,103	89	146,69	15,11
Summa	1 755	3 132				925 045	136 288		108 949	14,73	11,78

Tabell för män; pensionsålder 65 år — A_1 (m). Delgrupp » $< 6,50$ »

Alt. 1: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 6% (5%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1) Ålder	(2) Antal	(3) Löne- summa tkr/mån	(4) Tjänstetids- faktor SPR	(5) Poängårs- faktor ATP	(6) Medelpen- sionspoäng ATP	(7) Kapitalvärde (tkr) av		(9) »Kapital- fördeln.- faktor»	(10) (8) · (9)	(11) (8) : (7) %	(12) (10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22	9	8	1,000	1,000	4,95	4 044	299	1,000	299	7,39	7,39
27	0	—	1,000	1,000	—	—	—	1,000	—	—	—
32	1	1	1,000	1,000	5,00	463	45	0,943	42	9,72	9,07
37	3	4	0,998	1,000	4,71	1 295	151	0,935	141	11,66	10,89
42	33	54	0,992	1,000	4,86	13 850	1 987	0,773	1 536	14,35	11,09
47	201	359	0,984	1,000	4,54	72 154	13 372	0,610	8 157	18,53	11,30
52	367	689	0,976	0,970	4,03	100 175	27 138	0,444	12 049	27,09	12,03
57	351	703	0,971	0,750	3,69	63 686	36 533	0,275	10 047	57,36	15,78
62	323	654	0,970	0,508	3,36	23 278	41 846	0,103	4 310	179,77	18,52
Summa	1 288	2 472				278 945	121 371		36 581	43,51	13,11

Tabell för kvinna; pensionsålder 63 år — $A_1(k)$. Totalgrupp

Alt. 1: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 6% (5%); varav reallöneökning = 3% (3%)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ålder	Antal	Löne- summa tkr/mån	Tjänste- tidsfaktor SPR	Poängårs- faktor ATP	Medelpen- sionspoäng ATP	Kapitalvärde (tkr) av		»Kapital- fördeln.- faktor»	(8) · (9)	(8) : (7) %	(10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22	808	944	1,000	1,000	5,64	441 775	51 431	1,000	51 431	11,64	11,64
27	257	410	1,000	1,000	5,93	167 880	26 060	1,000	26 060	15,52	15,52
32	154	283	1,000	1,000	5,81	99 154	18 189	0,939	17 079	18,47	17,22
37	183	343	0,989	1,000	5,50	100 447	20 029	0,876	17 545	19,94	17,47
42	189	348	0,966	0,952	4,81	82 119	19 671	0,725	14 261	23,95	17,37
47	213	373	0,945	0,920	4,07	67 260	19 753	0,564	11 141	29,37	16,56
52	210	375	0,935	0,873	3,48	46 809	20 488	0,392	8 031	43,77	17,16
57	168	303	0,925	0,650	3,16	21 084	19 315	0,216	4 172	91,61	19,79
61	79	143	0,920	0,450	2,88	3 568	10 518	0,072	757	294,79	21,22
Summa	2 261	3 522				1 030 096	205 454		150 477	19,95	14,61

Tabell för kvinna; pensionsålder 63 år — $A_1(k)$. Delgrupp » = 6,50»

Alt. 1: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 6% (5%); varav reallöneökning = 3% (3%)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ålder	Antal	Löne- summa tkr/mån	Tjänste- tidsfaktor SPR	Poängårs- faktor ATP	Medelpen- sionspoäng ATP	Kapitalvärde (tkr) av		»Kapital- fördeln.- faktor»	(8) · (9)	(8) : (7) %	(10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22	93	170	1,000	1,000	6,50	79 637	12 874	1,000	12 874	16,17	16,17
27	70	159	1,000	1,000	6,50	64 955	12 624	1,000	12 624	19,43	19,43
32	54	138	1,000	1,000	6,50	48 432	10 784	0,939	10 126	22,27	20,91
37	39	115	0,989	1,000	6,50	33 720	8 863	0,876	7 764	26,28	23,02
42	25	85	0,966	0,952	6,50	20 103	6 584	0,725	4 773	32,75	32,02
47	17	61	0,945	0,920	6,50	10 947	4 369	0,564	2 464	39,91	22,51
52	7	36	0,935	0,873	6,50	4 530	2 982	0,392	1 169	65,83	25,81
57	8	28	0,925	0,650	6,50	1 933	1 954	0,216	422	101,09	21,83
61	2	8	0,920	0,450	6,50	181	676	0,072	49	373,48	27,07
Summa	315	800				264 438	61 710		52 265	23,34	19,76

Tabell för kvinna; pensionsålder 63 år — $A_1(k)$. Delgrupp » $\leq 6,50$ »

Alt. 1: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 6% (5%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1) Ålder	(2) Antal	(3) Löne- summa tkr/mån	(4) Tjänste- tidsfaktor SPR	(5) Poängsår- faktor ATP	(6) Medelpen- sionspoäng ATP	(7) Kapitalvärde (tkr) av		(9) »Kapital- fördeln.- faktor»	(10) (8) · (9)	(11) (8) : (7) %	(12) (10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22.....	617	685	1,000	1,000	5,62	320 355	34 502	1,000	34 502	10,77	10,77
27.....	177	241	1,000	1,000	5,76	98 632	12 959	1,000	12 959	13,14	13,14
32.....	75	116	1,000	1,000	5,72	40 550	6 094	0,939	5 722	15,03	14,11
37.....	100	171	0,989	1,000	5,59	50 024	8 621	0,876	7 552	17,23	15,10
42.....	58	116	0,966	0,952	5,62	27 338	6 182	0,725	4 482	22,61	16,39
47.....	34	77	0,945	0,920	5,55	13 843	4 097	0,564	2 311	29,60	16,69
52.....	21	57	0,935	0,873	5,67	7 180	3 320	0,392	1 301	46,24	18,12
57.....	5	15	0,925	0,650	5,61	1 046	1 049	0,216	225	99,33	21,45
61.....	1	3	0,920	0,450	5,78	76	254	0,072	18	334,21	23,68
Summa	1 088	1 481				559 047	77 071		69 072	13,79	12,36

Tabell för kvinna; pensionsålder 63 år — $A_1(k)$. Delgrupp » $< 6,50$ »

Alt. 1: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 6% (5%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1) Ålder	(2) Antal	(3) Löne- summa tkr/mån	(4) Tjänste- tidsfaktor SPR	(5) Poängsår- faktor ATP	(6) Medelpen- sionspoäng ATP	(7) Kapitalvärde (tkr) av		(9) »Kapital- fördeln.- faktor»	(10) (8) · (9)	(11) (8) : (7) %	(12) (10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22.....	98	89	1,000	1,000	4,93	41 783	4 055	1,000	4 055	9,70	9,70
27.....	10	10	1,000	1,000	4,89	4 293	477	1,000	477	11,11	11,11
32.....	25	29	1,000	1,000	4,61	10 172	1 311	0,939	1 231	12,89	12,10
37.....	44	57	0,989	1,000	4,41	16 703	2 545	0,876	2 229	15,24	13,34
42.....	106	147	0,966	0,952	3,99	34 677	6 905	0,725	5 006	19,91	14,44
47.....	162	236	0,945	0,920	3,52	42 470	11 286	0,564	6 365	26,57	14,99
52.....	182	281	0,935	0,873	3,14	35 099	14 185	0,392	5 561	40,41	15,84
57.....	155	260	0,925	0,650	2,93	18 102	16 317	0,216	3 524	90,14	19,47
61.....	76	132	0,920	0,450	2,79	3 311	9 589	0,072	690	289,61	20,84
Summa	858	1 241				206 610	66 670		29 138	32,27	14,10

Tabell för män; pensionsålder 65 år — A_2 (m). Totalgrupp

Alt. 2: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 5% (4%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)		(9)	(10)	(11)	(12)
						Kapitalvärde (tkr) av					
Ålder	Antal	Löne- summa tkr/mån	Tjänste- tidsfaktor SPR	Poängårs- faktor ATP	Medelpen- sionspoäng ATP	löner	SPR-netto	»Kapital- fördeln.- faktor»	(8) · (9)	(8) : (7) %	(10) : (7) %
22	317	440	1,000	1,000	6,03	182 417	15 099	1,000	15 099	8,28	8,28
27	364	746	1,000	1,000	6,30	276 559	31 199	1,000	31 199	11,28	11,28
32	432	949	1,000	1,000	6,22	309 165	39 336	0,943	37 094	12,72	12,00
37	522	1 208	0,998	1,000	5,98	337 920	49 389	0,935	46 179	14,62	13,67
42	858	1 957	0,992	1,000	5,58	456 080	74 665	0,773	57 716	16,37	12,65
47	476	1 295	0,984	1,000	5,21	240 255	54 458	0,610	33 219	22,67	13,83
52	579	1 445	0,976	0,970	4,64	197 932	57 454	0,444	25 510	29,03	12,89
57	477	1 221	0,971	0,750	4,23	106 479	59 998	0,275	16 499	56,35	15,50
62	380	909	0,970	0,508	3,70	31 485	54 551	0,103	5 619	173,26	17,85
Summa	4 405	10 170				2 138 292	436 149		268 134	20,40	12,54

Tabell för män; pensionsålder 65 år — A_2 (m). Delgrupp » = 6,50»

Alt. 2: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 5% (4%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)		(9)	(10)	(11)	(12)
						Kapitalvärde (tkr) av					
Ålder	Antal	Löne- summa tkr/mån	Tjänste- tidsfaktor SPR	Poängårs- faktor ATP	Medelpen- sionspoäng ATP	löner	SPR-netto	»Kapital- fördeln.- faktor»	(8) · (9)	(8) : (7) %	(10) : (7) %
22	80	158	1,000	1,000	6,50	65 617	6 832	1,000	6 832	10,41	10,41
27	222	540	1,000	1,000	6,50	200 103	24 783	1,000	24 783	12,39	12,39
32	202	564	1,000	1,000	6,50	183 538	26 880	0,943	25 348	14,65	13,81
37	206	650	0,998	1,000	6,50	181 924	31 954	0,935	29 877	17,56	16,42
42	212	789	0,992	1,000	6,50	183 976	40 703	0,773	31 463	22,12	17,10
47	176	702	0,984	1,000	6,50	130 265	36 009	0,610	21 965	27,64	16,86
52	103	459	0,976	0,970	6,50	62 856	24 243	0,444	10 764	38,57	17,12
57	108	462	0,971	0,750	6,50	40 319	26 288	0,275	7 229	65,20	17,93
62	53	243	0,970	0,508	6,50	8 401	16 651	0,103	1 715	198,20	20,41
Summa	1 362	4 567				1 056 999	234 343		159 976	22,17	15,13

Tabell för män; pensionsålder 65 år — A_3 (m). Delgrupp » $\leq 6,50$ »

Alt. 2: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 5% (4%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1) Ålder	(2) Antal	(3) Löne- summa tkr/mån	(4) Tjänste- tidsfaktor SPR	(5) Poängårs- faktor ATP	(6) Medelpen- sionspoäng ATP	(7) Kapitalvärde (tkr) av		(8) SPR-netto	(9) »Kapital- fördeln.- faktor»	(10) (8) · (9)	(11) (8) : (7) %	(12) (10) : (7) %
						löner	SPR-netto					
22	228	273	1,000	1,000	5,91	113 385	8 062	1,000	8 062	8 062	7,11	7,11
27	142	206	1,000	1,000	6,00	76 456	6 416	1,000	6 416	6 416	8,39	8,39
32	229	385	1,000	1,000	5,99	125 223	12 424	0,943	11 716	11 716	9,92	9,36
37	313	553	0,998	1,000	5,69	154 848	17 326	0,935	16 200	16 200	11,19	10,46
42	613	1 114	0,992	1,000	5,36	259 588	32 480	0,773	25 107	25 107	12,51	9,67
47	99	234	0,984	1,000	5,68	43 474	8 043	0,610	4 906	4 906	18,50	11,28
52	109	298	0,976	0,970	5,66	40 759	11 141	0,444	4 947	4 947	27,33	12,14
57	18	56	0,971	0,750	5,68	4 853	2 724	0,275	749	749	56,13	15,43
62	4	13	0,970	0,508	5,76	439	758	0,103	78	78	172,67	17,77
Summa	1 755	3 132				819 025	99 374		78 181	78 181	12,13	9,55

Tabell för män; pensionsålder 65 år — A_3 (m). Delgrupp » $< 6,50$ »

Alt. 2: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 5% (4%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1) Ålder	(2) Antal	(3) Löne- summa tkr/mån	(4) Tjänste- tidsfaktor SPR	(5) Poängårs- faktor ATP	(6) Medelpen- sionspoäng ATP	(7) Kapitalvärde (tkr) av		(8) SPR-netto	(9) »Kapital- fördeln.- faktor»	(10) (8) · (9)	(11) (8) : (7) %	(12) (10) : (7) %
						löner	SPR-netto					
22	9	8	1,000	1,000	4,95	3 415	205	1,000	205	205	6,00	6,00
27	0	—	1,000	—	—	—	—	1,000	—	—	—	—
32	1	1	1,000	1,000	5,00	404	32	0,943	30	30	7,92	7,43
37	3	4	0,998	1,000	4,71	1 148	107	0,935	100	100	9,32	8,71
42	33	54	0,992	1,000	4,86	12 515	1 480	0,773	1 144	1 144	11,83	9,14
47	201	359	0,984	1,000	4,54	66 516	10 404	0,610	6 346	6 346	15,64	9,54
52	367	689	0,976	0,970	4,03	94 316	22 070	0,444	9 799	9 799	23,40	10,39
57	351	703	0,971	0,750	3,69	61 307	30 987	0,275	8 521	8 521	50,54	13,90
62	323	654	0,970	0,508	3,36	22 645	37 141	0,103	3 826	3 826	164,01	16,90
Summa	1 288	2 472				262 266	102 426		29 971	29 971	39,05	11,43

Tabell för kvinna; pensionsålder 63 år — $A_2(k)$. Totalgrupp

Alt. 2: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 5% (4%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1) Ålder	(2) Antal	(3) Löne- summa tkr/mån	(4) Tjänstetids- faktor SPR	(5) Poängårs- faktor ATP	(6) Medelpen- sionspoäng ATP	(7) Kapitalvärde (tkr) av		(9) »Kapital- fördeln.- faktor»	(10) (8) · (9)	(11) (8) : (7) %	(12) (10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22.....	808	944	1,000	1,000	5,64	375 550	33 742	1,000	33 742	8,98	8,98
27.....	257	410	1,000	1,000	5,93	144 925	17 269	1,000	17 269	11,92	11,92
32.....	154	283	1,000	1,000	5,81	87 026	12 500	0,939	11 738	14,36	13,49
37.....	183	343	0,989	1,000	5,50	89 746	14 395	0,876	12 610	16,04	14,05
42.....	189	348	0,966	0,952	4,81	74 784	14 768	0,725	10 707	19,75	14,32
47.....	213	373	0,945	0,920	4,07	62 511	15 557	0,564	8 774	24,89	14,04
52.....	210	375	0,935	0,873	3,48	44 451	16 904	0,392	6 626	38,03	14,91
57.....	168	303	0,925	0,650	3,16	20 480	16 647	0,216	3 596	81,28	17,56
61.....	79	143	0,920	0,450	2,88	3 533	9 392	0,072	676	265,84	19,13
Summa	2 261	3 522				903 006	151 174		105 738	16,74	11,71

Tabell för kvinna; pensionsålder 63 år — $A_2(k)$. Delgrupp » = 6,50»

Alt. 2: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 5% (4%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1) Ålder	(2) Antal	(3) Löne- summa tkr/mån	(4) Tjänstetids- faktor SPR	(5) Poängårs- faktor ATP	(6) Medelpen- sionspoäng ATP	(7) Kapitalvärde (tkr) av		(9) »Kapital- fördeln.- faktor»	(10) (8) · (9)	(11) (8) : (7) %	(12) (10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22.....	93	170	1,000	1,000	6,50	67 699	8 153	1,000	8 153	12,04	12,04
27.....	70	159	1,000	1,000	6,50	56 074	8 245	1,000	8 245	14,70	14,70
32.....	54	138	1,000	1,000	6,50	42 508	7 344	0,939	6 896	17,28	16,22
37.....	39	115	0,989	1,000	6,50	30 128	6 303	0,876	5 521	20,92	18,33
42.....	25	85	0,966	0,952	6,50	18 307	4 895	0,725	3 549	26,74	19,39
47.....	17	61	0,945	0,920	6,50	10 174	3 409	0,564	1 923	33,51	18,90
52.....	7	36	0,935	0,873	6,50	4 302	2 429	0,392	952	56,46	22,13
57.....	8	28	0,925	0,650	6,50	1 878	1 680	0,216	363	89,46	19,33
61.....	2	8	0,920	0,450	6,50	179	601	0,072	43	335,75	24,02
Summa	315	800				231 249	43 059		35 645	18,62	15,41

Tabell för kvinna; pensionsålder 63 år — $A_2(k)$. Delgrupp » $\leq 6,50$ »

Alt. 2: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 5% (4%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ålder	Antal	Lönesumma tkr/mån	Tjänstetidsfaktor SPR	Poängärsfaktor ATP	Medelpensionspoäng ATP	Kapitalvärde (tkr) av		»Kapitalfördeln.-faktor»	(8) · (9)	(8) : (7) %	(10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22	617	685	1,000	1,000	5,62	272 332	22 839	1,000	22 839	8,39	8,39
27	177	241	1,000	1,000	5,76	85 146	8 697	1,000	8 697	10,21	10,21
32	75	116	1,000	1,000	5,72	35 590	4 232	0,939	3 974	11,89	11,17
37	100	171	0,989	1,000	5,59	44 694	6 236	0,876	5 463	13,95	12,22
42	58	116	0,966	0,952	5,62	24 896	4 651	0,725	3 372	18,68	13,54
47	34	77	0,945	0,920	5,55	12 865	3 226	0,564	1 819	25,08	14,14
52	21	57	0,935	0,873	5,67	6 819	2 733	0,392	1 071	40,08	15,71
57	5	15	0,925	0,650	5,61	1 019	896	0,216	194	87,93	19,04
61	1	3	0,920	0,450	5,78	75	226	0,072	16	301,33	21,33
Summa	1 088	1 481				483 436	53 736		47 445	11,12	9,82

Tabell för kvinna; pensionsålder 63 år — $A_2(k)$. Delgrupp » $< 6,50$ »

Alt. 2: marknadsränta = 6% (5%); årlig löneökning = 5% (4%) varav reallöneökning = 3% (3%)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ålder	Antal	Lönesumma tkr/mån	Tjänstetidsfaktor SPR	Poängärsfaktor ATP	Medelpensionspoäng ATP	Kapitalvärde (tkr) av		»Kapitalfördeln.-faktor»	(8) · (9)	(8) : (7) %	(10) : (7) %
						löner	SPR-netto				
22	98	89	1,000	1,000	4,93	35 519	2 750	1,000	2 750	7,74	7,74
27	10	10	1,000	1,000	4,89	3 706	328	1,000	328	8,85	8,85
32	25	29	1,000	1,000	4,61	8 928	923	0,939	867	10,34	9,71
37	44	57	0,989	1,000	4,41	14 924	1 857	0,876	1 627	12,44	10,90
42	106	147	0,966	0,952	3,99	31 580	5 221	0,725	3 785	16,53	11,99
47	162	236	0,945	0,920	3,52	39 471	8 922	0,564	5 032	22,60	12,75
52	182	281	0,935	0,873	3,14	33 331	11 742	0,392	4 603	35,23	13,81
57	155	260	0,925	0,650	2,93	17 583	14 072	0,216	3 040	80,03	17,29
61	76	132	0,920	0,450	2,80	3 279	8 565	0,072	617	261,21	18,82
Summa	858	1 241				188 321	54 380		22 649	28,88	12,03

Uppskattningar av kapitalvärden vid annan pensionsålder än 65 år för man och 63 år för kvinna

Syftet med nedanstående jämförelse är att ge en antydan om hur kapitalvärden av löner och SPR-netto förändras ifall antagandet om genomsnittlig pensionsålder ändras från 65 till 63 år för man och från 63 till 60 år för kvinna. Det förutsättes att de män och kvinnor som redan uppnått 63 respektive 60 år kvarstår i tjänst till den högre pensionsåldern.

En lägre pensionsålder medför kortare återstående anställningstid och därmed lägre kapitalvärde av löner. Den medför ett tidigareläggande av ålderspensions utbetalning och därmed högre kapitalvärde av SPR-netto. Härtill kommer att den lägre pensionsåldern påverkar en mängd andra faktorer som t. ex. tjänstetidsfaktor enligt SPR, poängårsfaktor enligt ATP och medelpensionspoäng enligt ATP, vilket i sin tur medför ändring av kapitalvärde av SPR-netto. Det resultat som här redovisas har framkommit på basis av uppskattningar för totalgrupp, alternativ 1.

De i tabellen angivna talvärdena har följande innebörd:

rad 1 = kapitalvärde av löner respektive SPR-netto för totalgrupp, alternativ 1 (jämför summa-rad, kol. 7 och kol. 8 i tabell A, för män resp. kvinnor),

rad 2 = ändring av kapitalvärde på grund av ändrad pensionsålder,

rad 3 = (rad 1) + (rad 2),

rad 4 = (rad 3) : (rad 1).

Kön	Rad	Kapitalvärden (tkr) av	
		löner	SPR-netto
Man	1	2 393 194	575 140
	2	—196 738	+109 695
	3	2 196 456	684 835
	4	91,78%	119,07%
Kvinna	1	1 030 096	205 454
	2	—103 829	+56 469
	3	926 267	261 923
	4	89,92%	127,48%

Beräkningar i anslutning till frivillig avgång

Syftet med den jämförelse som följer härnedan är att ge en antydning om hur kapitalvärden av löner och SPR-netto förändras på grund av frivillig avgång. Sådan avgång är störst i de yngre åldrarna och högre för kvinnor än för män. Här har, som extremfall, antagits att 100% alternativt 50% av åldersgrupperna 22 och 27 år (åldersintervallet t. o. m. 29 år) bortfaller på grund av frivillig avgång efter en genomsnittlig anställningstid om fem år.

De i tabellen angivna talvärdena har följande innebörd:

Rad 1 = kapitalvärden av löner respektive SPR-netto för totalgrupp, alternativ 1 (jämför summerad, kol 7 och kol 8 i tabell A, för män resp kvinnor),

Rad 2 = ändring av kapitalvärden på grund av exemplifierad frivillig avgång,

Rad 3 = (rad 1) + (rad 2),

Rad 4 = (rad 3) : (rad 1).

Alternativ	Kön	Rad	Kapitalvärden (tkr) av	
			Löner	SPR-netto
100 %	Man	1	2 393 194	575 140
100 %	»	2	—467 381	—71 521
100 %	»	3	1 925 813	503 619
100 %	»	4	80,47 %	87,56 %
50 %	»	1	2 393 194	575 140
50 %	»	2	—233 691	—35 761
50 %	»	3	2 159 503	539 379
50 %	»	4	90,24 %	93,78 %
100 %	Kvinna	1	1 030 096	205 454
100 %	»	2	—528 416	—77 261
100 %	»	3	501 680	128 193
100 %	»	4	48,70 %	62,39 %
50 %	»	1	1 030 096	205 454
50 %	»	2	—264 208	—38 631
50 %	»	3	765 888	166 823
50 %	»	4	74,35 %	81,20 %

BILAGA 5

Bokföringsexempel m. m.

Förslag till indelning av kontoklass 1. Aktiva och passiva konton

Vid upplägning av konton i klass 1 torde följande indelning i huvudgrupper beaktas:

10 *Finanskonton m m*

I denna grupp uppläggs konton för statsverkets checkräkning, likvider med särskilda ämbetsverk och myndigheter, levereringar samt tillgångskonton som sammanhänger med kassarörelsen (kassa, postgiro, bank).

11 *Fordringar*

Fordringskonton av olika slag, däribland interimskonton för utgiftsförskott och inkomstrest, utlämnade förskott uppläggs under denna rubrik.

12 *Övriga tillgångar*

Bland dessa uppläggs i förekommande fall konton för egen förrådsrörelse.

13-14 *Skulder*

Motsvarande grupp 11 ovan uppläggs här konton för interimsskulder (utgiftsrester och inkomstförskott). Bland övriga skulder kan nämnas deponerade medel, källskatt för anställda liksom övrig intresserörelse som förmedlas i avlöningsrutinen.

15 *Kapitalfonder*

I denna grupp sker statsregleringsfondens avräkning med kapitalfonden enligt följande:

- Om kapitalfondens verksamhet redovisas i *särskilt* kontosystem skall här endast finnas ett avräkningskonto med fonden.
 - Om verksamheten redovisas i samma kontosystem som myndighetens övriga verksamhet skall avräkningen specificeras i erforderlig omfattning. Sålunda uppläggs dels fondens tillgångs- och skuldkonton och dels fondens resultatkonton under rubriken »Avräkning med kapitalfond».
- Se även förslag till kapitalfondsredovisning (s 370).

16 *Övriga fonder*

Hit räknas framförallt donationsfonder.

17-18 *Diversemedel*

Under denna rubrik uppläggs konton för länsstyrelsernas redovisning av upp- och skattemedel, konton för ofördelade likvider m m.

19 *Avräkningskonto för komplementkostnader*

Ett sifferexempel med kommentarer

Sifferexemplet avser en myndighet som utöver sin egen verksamhet även förvaltar en delfond av statens allmänna fastighetsfond.

Myndighetens organisation och verksamhet är av sådan art att de olika verksamhetsgrenarna samtidigt utgör kostnadsställen. En redovisning på dessa säkerställer sålunda den information som erfordras såväl i fråga om pro-

grambudgetering som intern budgetering på ansvarsområden.

Anslag förutsätts har tilldelats myndigheten för de utgifter som beräknats för budgetåret (alternativ II). Sålunda utgår ett anslag för myndighetens löpande verksamhet som indelats i administration, sluten vård och öppen vård enligt fastställda program. Vidare har medel anvisats för anskaffning av inventarier och baracker. Dessa investeringar redovisas utanför den löpande verksamheten och har sålunda bokförts på konton i klassen för neutrala utgifter.

Alla belopp redovisas i 1 000-tals kronor.

Komplementkostnader. Pensionsåtgärdandet har kostnadsberäknats och utfördelats på kostnadsställen med bokförda lönekostnader som fördelningsgrund. Kalkylmässig ränta och avskrivning har beräknats på tidigare år gjorda investeringar enligt särskilda anslag (vilka bokförts i klass 7, jfr ovan). Dessa komplementkostnader har i hudsak påförts arbetsdriften inom den slutna vården.

Förråd. Viss lagerhållning förekommer i anslutning till arbetsdriften och

redovisas i klass 1 (konto 1261–1263). Sk trekontoprincip tillämpas vilket innebär att lagerkontot (1261) är vilande under året medan rörelsen bokförs på separata konton för inköp respektive uttag. Kontot för inköp krediteras för returer till leverantörer liksom kontot för uttag debiteras för returer till förrådet. Dessa konton avslutas i samband med bokslutet mot det vilande lagerkontot, vilket i sin tur efter korrigering med hänsyn till eventuell inventeringsdifferens avslutas mot balanskontot. Här bör observeras att inköp till förråd med denna uppläggning ej berör klass 2 och därmed ej budgeten utan detta sker enbart då material uttas och förbrukas. En lagerökning kan sålunda enbart avläsas i klass 1.

Kapitalfondsredovisning. Anslagskonto för grundavskrivningsmedel som via ett avräkningskonto (1510) överförs till fastighetsfonden återfinns i klass 7 (7500). Inkomstitel för fondens avkastning har upplagts i klass 8 (8500). Inkomsten på detta konto är för myndighetens verksamhet neutral liksom utgiften i klass 7 avseende avskrivningsmedlen. Se vidare separat exempel nedan (s 370).

Tabell 5:1

Kostnadsställe (program): Kosthåll						
Vårdenhet	A	B	C	D	E	Summa
Kostnadsslag	01	02	03	04	05	
20 Löner.....	819	1 210	674	1 038	1 865	5 606
21 Inventarier	2	3	7	4	7	23
23 <i>Material:</i>						
Livsmedel.....	1 681	1 742	864	1 891	2 631	8 809
Övrigt	19	24	17	26	25	111
24 Adm kostnader..	1	1	1	2	3	8
25 Andra fr. tjänster.	8	11	6	9	12	46
29 Kompl. kostnader	205	303	169	260	477	1 414
Summa per vårdenhet.	2 735	3 294	1 738	3 230	5 020	16 017
Antal måltidsdagar (1 000 st)	311,5	365,6	155,6	387,8	630,7	1 851,2
Kostnad per måltids- dag.....	8: 78	9: 01	11: 17	8: 33	7: 96	8: 65

Inkomst och utgiftsjournal (motsvarande)

Kon-to	Text	Debet	Kredit
1010	Statsverkets checkräkning	70 887	168 094
1020	Likvider	3 659	10 376
1040	Bank	17	18
1061	Anstalternas inbetalningskonton .	43 080	42 532
1062	Anstalternas utbetalningskonton .	125 500	122 662
1111	Inkomstrester	5 524	4 413
1112	Utgiftsförskott	334	
1172	Reseförskott	17	18
1173	Övriga förskott	116	52
1174	Avräkning med riksgäldskontoret .	8 734	
1262	Förråd; inköp	14 712	98
1263	Förråd; uttag	41	12 917
1311	Utgiftsrester	576	932
1320	Prel.skatt	18 453	18 477
1330	Kvarskatt	1 814	1 814
1340	Varuskatt	1 298	1 493
1351	Intagnas medel	9 471	9 559
1352	Deponerade medel	87	126
1400	Övriga skulder	13	13
1510	Avräkning med fastighetsfonden . .	24 266	24 757
1610	Donationsfonder	29	28
1890	Ofördelade likvider	652	91
1910	Avräkningskonto för kompl.kost.		19 975
5011	GD:s kansli	458	
5012	Byrå I	1 475	
5013	Byrå II	791	
5014	Byrå III	1 296	
5019	Samkostnader	1 116	
5021	Nämnd I	54	
5022	Nämnd II	66	
5023	Nämnd III	43	
5031	Distriktskontor	1 314	
5111	Kosthåll	16 017	
5112	Sjukvård	7 909	
5113	Transporter	5 807	
5114	Beklädnad	9 310	
5115	Övriga driftkostnader	10 015	
5121	Verkstadsdrift	42 037	
5122	Jordbruksdrift	10 104	
5131	Undervisning	7 344	
5132	Fritidsverksamhet	4 006	
5133	Övrig behandling	2 003	
5141	Administration	3 560	
5142	Lokaler	14 242	
5191	Bidrag till icke-statliga anstalter .	122	
5211	Frivård	8 845	
5221	Bidrag	1 277	
7110	Maskin- och verktygsutrustning	2 368	
7120	Engångsanskaffning av inventarier	1 920	

Kon-to	Text	Debet	Kredit
7130	Anskaffning och montering av baracker	1 227	
7500	Fastighetsfonden vissa byggn. arb.	8 805	
8121	Verkstadsdrift		43 363
8122	Jordbruksdrift		8 320
8210	Bidrag från kommuner		125
8220	Övriga uppbörsmedel		22
8500	Fastighetsfonden		2 536
		492 811	492 811

Klass 2. En tabell över myndighetens kostnader fördelade på kostnads- slag har bilagts huvudboken. Redovis- ningen på kostnads- slag används för kostnadsanalys, uppföljning av den in- terna budgeten, jämförelser m m. Det- ta åskådliggörs i tabell 5:1 avseende kostnadsstället »Kosthåll» (även pro- gram) inom den slutna vården. I detta fall har kostnaderna även särredovisats på vårdenheter med användande av klass 6.

Huvudbokens avslutande. Konton i klass 1 har avslutats mot utgående ba- lans med undantag för statsverkets checkräkning och konto för likvider med särskilda ämbetsverk vilka i enlig- het med nuvarande system direkt brut- tosalderats mot kapitalkontot. Arbets- driften (512 och 812) har förts till kon- to 94 som utgör ett resultatkonto. Då arbetsdriftens intäkter är att hänföra till »Uppbörd under anslag» nettosal- deras kontot mot 95 »Uppsamlings- konto för egen verksamhet». Detta konto upptar myndighetens nettokost- nad (totalkostnad ./ . upp- börd under anslag) för den löpande verksamheten uppdelad på program. Komplement- kostnaderna har avgränsats enligt för- slaget varvid motsvarande utgifter tas upp på konto 97 »Driftbudgetens av- räkning» tillsammans med övriga an- slagsposter.

Huvudbok**980 Ingående balans konto**

1311 Utgiftsrester	572	1040 Bankkonto	5
1320 Anst. prel. skatt	2 599	1061 Anstalternas inbet.	5 582
1340 Varuskatt	1 298	1062 Anstalternas utb.	1 462
1351 Intagnas medel	719	1111 Inkomstresters	4 828
1352 Deponerade medel	5	1112 Utgiftsförskott	81
1400 Övriga skulder	17	1261 Förråd	1 136
1510 Avr. med fast.fond	2 562	1172 Reseförskott	3
1610 Donationsfonder	141	1173 Övriga förskott	512
1173 Övriga förskott	6	1174 Riksgäldskontoret	4 651
1890 Ofördelade likvider	756	99 Kapitalkonto	8 675
99 Kapitalkonto	18 260		
	<u>26 935</u>		<u>26 935</u>

Kontoklass 1**1010 Statsverkets checkräkning**

Enl. bok ¹	70 887	Enl. bok	168 094
99 Kapitalkonto	168 094	99 Kapitalkonto	70 887
	<u>238 981</u>		<u>238 981</u>

1020 Likviders konto

Enl. bok	3 659	Enl. bok	10 376
99 Kapitalkonto	10 376	99 Kapitalkonto	3 659
	<u>14 035</u>		<u>14 035</u>

1040 Bankkonto

980 IB	5	Enl. bok	18
Enl. bok	17	981 UB	4
	<u>22</u>		<u>22</u>

1061 Anstalternas inbetalningskonto

980 IB	5 582	Enl. bok	42 532
Enl. bok	43 080	981 UB	6 130
	<u>48 662</u>		<u>48 662</u>

1062 Anstalternas utbetalningskonto

980 IB	1 462	Enl. bok	122 662
Enl. bok	125 500	981 UB	4 300
	<u>126 962</u>		<u>126 962</u>

1111 Inkomstresters konto

980 IB	4 828	Enl. bok	4 413
Enl. bok	5 524	981 UB	5 939
	<u>10 352</u>		<u>10 352</u>

1112 Utgiftsförskott

980 IB	81	981 UB	415
Enl. bok	334		
	<u>415</u>		<u>415</u>

¹ »Enl. bok» används i exemplet för hänvisning till inkomstbok och utgiftsbok.

1172 Reseförskott

980 IB	3	Enl. bok	18
Enl. bok	17	981 UB	2
	20		20

1173 Övriga förskott

980 IB	512	980 IB	6
Enl. bok	116	Enl. bok	152
	628	981 UB	570
			628

1174 Riksgäldskontoret

980 IB	4 651	981 UB	13 385
Enl. bok	8 734		
	13 385		13 385

1261 Förråd; lagerkonto

980 IB	1 136	1263 Uttag	12 876
1262 Inköp	14 614	981 UB	2 874
	15 750		15 750

1262 Förråd; inköp

Enl. bok	14 712	Enl. bok	98
	14 712	1261 Lagerkonto	14 614
			14 712

1263 Förråd; uttag

Enl. bok	41	Enl. bok	12 917
1261 Lagerkonto	12 876		
	12 917		12 917

1311 Utgiftsresters konto

Enl. bok	576	980 IB	572
981 UB	928	Enl. bok	932
	1 504		1 504

1320 Anställdas prel. skatt

Enl. bok	18 453	980 IB	2 599
981 UB	2 623	Enl. bok	18 477
	21 076		21 076

1330 Anställdas kvarskatt

Enl. bok	1 814	Enl. bok	1 814
	1 814		1 814

1340 Varuskatt

Enl. bok	1 298	980 IB	1 298
981 UB	1 493	Enl. bok	1 493
	2 791		2 791

1351 Intagnas medel

Enl. bok	9 471	980 IB	719
981 UB	807	Enl. bok	9 559
	10 278		10 278

1352 Deponerade medel

Enl. bok	87	980 IB	5
981 UB	44	Enl. bok	126
	131		131

1400 Övriga skulder

Enl. bok	13	980 IB	17
981 UB	17	Enl. bok	13
	30		30

1510 Avräkning med fastighetsfonden

Enl. bok	24 266	980 IB	2 562
981 UB	3 053	Enl. bok	24 757
	27 319		27 319

1610 Donationsfonder

Enl. bok	29	980 IB	141
981 UB	140	Enl. bok	28
	169		169

1890 Ofördelade likvider

Enl. bok	652	980 IB	756
981 UB	195	Enl. bok	91
	847		847

1910 Avräkningskonto för komplementkostnader

96 Avgränsningskonto	19 975	Enl. bok	19 975
	19 975		19 975

Kontoklass 5. Myndighetens löpande verksamhet

01¹ Central administration

Enl. bok		95 Uppsamlingskonto	5 136
5011 Gd:s kansli	458		
5012 Byrå I	1 475		
5013 Byrå II	791		
5014 Byrå III	1 296		
5019 Samkostnader	1 116		
	5 136		5 136

502 Centrala nämnder

Enl. bok		95 Uppsamlingskonto	163
5021 Nämnd I	54		
5022 Nämnd II	66		
5023 Nämnd III	43		
	163		163

¹ Begreppet 501 Central administration utgör ej något konto i kontosystemet. 501—522 är rubriker för grupper av konton som i klass 5 betecknas med fyra siffror (5011, 5012, 5013 etc.). Av praktiska skäl har dock kontoomslutningarna införts under dessa rubriker då annars exemplet blivit onödigt omfattande. Detta gäller även 812.

503 Distriktsförvaltning

<i>Enl. bok</i>		95	Uppsamlingskonto	1 314
5031 Distriktskontor	1 314			
	<u>1 314</u>			<u>1 314</u>

511 Drift

<i>Enl. bok</i>		95	Uppsamlingskonto	49 058
5111 Kosthåll	16 017			
5112 Sjukvård	7 909			
5113 Transporter	5 807			
5114 Beklädnad	9 310			
5115 Övr. driftkostn.	10 015			
	<u>49 058</u>			<u>49 058</u>

512 Arbetsdrift

<i>Enl. bok</i>		94	Resultatkonto	52 141
5121 Verkstäder	42 037			
5122 Jordbruk	10 104			
	<u>52 141</u>			<u>52 141</u>

513 Behandling

<i>Enl. bok</i>		95	Uppsamlingskonto	13 353
5131 Undervisning	7 344			
5132 Fritidsverksamh.	4 006			
5133 Övr. behandling	2 003			
	<u>13 353</u>			<u>13 353</u>

514 Samkostnader

<i>Enl. bok</i>		95	Uppsamlingskonto	17 802
5141 Administration	3 560			
5142 Lokaler	14 242			
	<u>17 802</u>			<u>17 802</u>

519 Övrig verksamhet

<i>Enl. bok</i>		95	Uppsamlingskonto	122
5191 Bidrag till icke statliga anstalter	122			
	<u>122</u>			<u>122</u>

521 Frivård

<i>Enl. bok</i>		95	Uppsamlingskonto	8 845
5211 Frivård	8 845			
	<u>8 845</u>			<u>8 845</u>

522 Övrig verksamhet

<i>Enl. bok</i>		95	Uppsamlingskonto	1 277
5221 Bidrag	1 277			
	<u>1 277</u>			<u>1 277</u>

Kontoklass 7

7110 Maskin- och verktygsutrustning

<i>Enl. bok</i>	2 368	97	Driftsbudgetens avräkning ..	2 368
	<u>2 368</u>			<u>2 368</u>

7120 Engångsanskaffning av inventarier

Enl. bok	<u>1 920</u>	97	Driftbudgetens avräkning ...	<u>1 920</u>
	1 920			1 920

7130 Anskaffning och montering av baracker

Enl. bok	<u>1 227</u>	97	Driftbudgetens avräkning ...	<u>1 227</u>
	1 227			1 227

7500 Fastighetsfonden, vissa byggnadsarbeten (Ufsk)¹

Enl. bok	<u>8 805</u>	97	Driftbudgetens avräkning ...	<u>8 805</u>
	8 805			8 805

Kontoklass 8

812 Arbetsdrift

94	Resultatkonto	51 683	<i>Enl. bok</i>	
			8121 Verkstäder	43 363
			8122 Jordbruk	<u>8 320</u>
		<u>51 683</u>		51 683

8210 Bidrag från kommuner

97	Driftbudgetens avräkning ...	<u>125</u>	Enl. bok	<u>125</u>
		125		125

8220 Övriga uppbördsmedel

97	Driftbudgetens avräkning ...	<u>22</u>	Enl. bok	<u>22</u>
		22		22

8500 Fastighetsfonden

97	Driftbudgetens avräkning ...	<u>2 536</u>	Enl. bok	<u>2 536</u>
		2 536		2 536

Kontoklass 9

94 Resultatkonto för arbetsdrift

512	Arbetsdrift:		812	Arbetsdrift:	
	Verkstäder	42 037		Verkstäder	43 363
	Jordbruk	<u>10 104</u>	52 141	Jordbruk	<u>8 320</u>
					51 683
		<u>52 141</u>	95	Uppsaml.konto	<u>458</u>
					52 141

95 Uppsamlingskonto för egen verksamhet

50	<i>Administration</i>		96	Avgränsningskonto	97 528
501	Central adm.	5 136			
502	Centrala nämnd.	163			
503	Distr. förvaltn.	<u>1 314</u>			
		6 613			
51	<i>Sluten vård</i>				
511	Drift.	49 058			
94	Resultat arb.drift ...	458			
513	Behandling	13 353			
514	Samkostnader	17 802			
519	Övrig verksamhet ...	<u>122</u>			
		80 793			

¹ Grundavskrivningsmedel

52	Öppen vård			
521	Frivård	8 845		
522	Övrig verksamhet	1 277	10 122	
			97 528	97 528

96 Avgränsningskonto för kostnadsbokföring

95	Uppsamlingskonto	97 528	1910	Avräkn.konto för kompl.kostnader	19 975
			97	Driftbudgetens avräkning	77 553
		97 528			97 528

97 Driftbudgetens avräkning (inkomster och utgifter)

96	Avräkningskonto		8210	Bidrag fr. kommuner	125
	Löpande verksamhet	77 553	8220	Övriga uppbördsm.	22
7110	Maskin- och verktygsutrustn.	2 368	8500	Fastighetsfonden	2 536
7120	Engångsanskaffning av inventarier	1 920	99	Kapitalkonto	91 873
7130	Anskaffning och montering av baracker	1 227			
7500	Fastighetsfonden, vissa byggnadsarbeten	8 805			
99	Kapitalkonto	2 683			
		94 556			94 556

981 Utgående balanskonto

1040	Bankkonto	4	1311	Utgiftsrester	928
1061	Anstaltarnas inbet.	6 130	1320	Anst. prel. skatt	2 623
1062	Anstaltarnas utbet.	4 300	1340	Varuskatt	1 493
1111	Inkomstrester	5 939	1351	Intagnas medel	807
1112	Utgiftsförskott	415	1352	Deponerade medel	44
1261	Förråd	2 874	1400	Övriga skulder	17
1172	Reseförskott	2	1510	Avr. med fast-fonder	3 053
1173	Övriga förskott	570	1610	Donationsfonder	140
1174	Riksgäldskont.	13 385	1890	Ofördelade likvider	195
99	Kapitalkonto	9 300	99	Kapitalkonto	33 619
		42 919			42 919

99 Kapitalkonto

980	Ingående balans	8 675	980	Ingående balans	18 260
1010	Statsv. checkräkn.	70 887	1010	Statsv. checkräkn.	168 094
1020	Likvider	3 659	1020	Likvider	10 376
97	Driftbudgetens avräkning	91 873	97	Driftbudgetens avräkning	2 683
981	Utgående balans	33 619	981	Utgående balans	9 300
		208 713			208 713

Redovisning på enkla kostnadsslag (klass 2)

20 Personalkostnader			
200	Löner till tjänstemän	66 086	
208	Arvoden och särsk. ersättningar	5 976	
209	Sjukvård	145	72 207
21 Inventarier			
210	Transportmedel	115	
211	Maskiner	210	
212	Möbler och annan lokalutrustn.	220	
219	Övr. inventarier	164	709

23 Material, diverse

231 Böcker, tidskrifter			
	m. m.	513	
232	Kontorsmaterial	761	
233	Livsmedel	10 018	
234	Drivmedel, brännolja m. m.	4 631	
235	Beklädnad, sängkläder	2 506	
239	Övrig material	17 561	35 990

24 Adm.kostnader (tjänster)

240	Telefon, porto m. m.	570
241	Resersättningar	2 776

243 Kurs- och konferens- avgifter	592	
244 Annonser, information	10	
245 Publikationstryck	38	3 986
<hr/>		
25 Andra främmande tjänster		
250 Rep. och underhåll av inventarier	283	
252 Konsultationer	901	
253 Transporter	478	
255 Lokal- och markhyror	10 376	
256 Avgifter för el., vatten och avlopp m. m.	1 774	
257 Fastighetservice	1 011	14 823
<hr/>		
26 Bidrag		
260 Understöd	1 102	
262 Ersättning för vård å utomstående anstalter	122	
269 Övriga bidrag	297	1 521
<hr/>		
29 Komplementkostnader		
290 Pensionskostnader m. m.	18 051	
291 Kalkylm. avskr.	1 283	
292 Kalkylm. ränta	641	19 975
Summa klass 2		149 211

Anm. Avstämning emot klass 5 kan utföras enligt följande. Kostnader bokförda i klass 5 (kontogrupper enligt huvudboken).

Grupp 501	5 136	
502	163	
503	1 314	
511	49 058	
512	52 141	
513	13 353	
514	17 802	
519	122	
521	8 845	
522	1 277	
Summa	149 211 (= summa klass 2)	

Sifferexempel avseende kapitalfond

Sifferexemplet avser att åskådliggöra verksamheten på en kapitalfond, avslutad på huvudbokskonton. Det bokslut som avser fonden blir en obligatorisk bilaga till den fondförvaltande myndighetens huvudbok. Exemplet avser en delfond till statens allmänna fastighets-

fond. Beloppen redovisas i 1 000-tals kronor.

All verksamhet som är hänförlig till fonden har i exemplet sammanförts till en enhet. Sålunda bokföres både drift och investeringsverksamhet över avräkningskontot med statsregleringsfonden. Vid bokslutstillfället utvisar detta konto en avräkningsfordran på statsregleringsfonden (myndigheten). Motsvarande belopp som skuld skall självfallet återfinnas i myndighetens huvudbok på konto »Avräkning med fastighetsfonden», vilket har följande utseende.

Enl bok . . .	24 266	Ing balans..	2 562
Utg balans.	3 053	Enl bok . . .	24 757
	27 319		27 319

Verksamheten har uppdelats i en drift- och en investeringsstat i analogi med riksstaten. Sålunda finns i klass 9 ett »Inkomsters och utgifters konto» för varje del. Klasserna 5 och 8 har disponerats så att kontogrupperna 0-5 avser drift och 6-9 investeringar.

Belopp svarande mot det överskott som enligt staten för fonden skall överföras till statsregleringsfonden och redovisas under »Inkomster av statens kapitalfonder» på driftbudgeten har i exemplet bokförts som kalkylränta och belastar sålunda verksamheten.

Investeringsstatens inkomster och utgifter har avslutats mot kapitalkontot med samma motivering som i nuläget, nämligen att dessa konstituerar förändringar i det investerade kapitalets storlek.

Redovisningen på kostnadslag (klass 2) är liksom i myndighetens egen kostnadsredovisning statistisk. Kostnadernas fördelning får i detta avseende åskådliggöras tabellariskt och biläggas bokslutet.

Inkomst- och utgiftsjournal (motsvarande)

KONTO		Debet	Kredit	Saldo
80	Ersättning för till statsmyndigheter upplåtna lokaler		6 376	CR 6 376
82	Externa hyror och arrenden	3	845	CR 842
50	Reparations- och underhållskostnader	2 806	49	2 757
51	Kostnader för förhyrda lokaler	425	7	418
57	Investeringar	18 555		18 555
		21 789	7 277	14 512
	Tillkommer efter omföringar enligt I nedan			
88	Remisser		8 734	CR 8 734
89	Avskrivningsmedel från rikstaten		8 805	CR 8 805
53	Ränta på i fonden investerat kapital	2 536		2 536
150	Avräkningskonto med SF	24 757	24 266	491
		49 082	49 082	—

Åtgärder och transaktioner i samband med upprättandet av bokslut för kapitalfond

Kapitalfondens bokföring:

Statsregleringsfondens bokföring:

I. Följande omföringar bokföres i ink/utg. journal:

1. Kapitalräntan (fondens avkastning) bokföres

Debiteras: 53. Ränta på i fonden investerat kapital

Krediteras: 150. Avräkning med SF

Debiteras: Avräkning med fastighetsfonden (1510)

Krediteras: Ink. titel för överskott på fonden (8500)

Belopp: 2 536

2. Lånemedlen bokföres enl. investeringsbemyndigandet

Debiteras: 150. Avräkning med SF

Krediteras: 88 remisser

Debiteras: Avräkning med riksgäldskontoret (1174)

Krediteras: Avräkning med fastighetsfonden (1510)

Belopp: 8 734

3. Grundavskrivningsmedel överförs från rikstaten

Debiteras: 150. Avräkning

Krediteras: 89 Avskrivningsmedel från rikstaten

Debiteras: Konto för avskrivningsanslag (7500)

Krediteras: Avräkning med fastighetsfonden (1510)

Belopp: 8 805

II. Bokslutet för kapitalfonden:

1. Dagbokssiffrorna införes

2. Avsättning till värdeminskningsskonto

a. Årsavskrivning

b. Grundavskrivning

3. Årets reservation för reparationer och underhåll överföres till konto 182. Reserverade medel

4. Driftstatens konton (50—56, 80—86) avslutas med konto 90. Driftstatens inkomster och utgifter

5. Under året gjorda investeringar (57) överföres till tillgångskonton i klass 1.

6. Investeringsstatens övriga konton avslutas mot 91 invest. statens ink. och utg.

7. Konto 91 bruttosalderas mot kapitalkontot

8. Konton i klass 1 avslutas mot utgående balans

9. Utgående balans bruttosalderas mot kapitalkonto

Huvudbok

980 Ingående balans konto					
180 Vårdemkonto	64 218	100 Fastigheter	114 946		
182 Res medel	2 562	150 Avräkn.kto m SF	2 562		3 248
990 Kapitalkonto	117 508	990 Kapitalkto	66 780		
	184 288		184 288		3 248
100 Fastigheters konto					
980 IB	114 946	981 UB (8)	133 501		1 016
57 Investeringar	18 555				1 016
	133 501				
150 Avräkningskonto med statsregleringsfonden (SF)					
980 IB	2 562	Enl bok (1)	24 266		418
Enl bok (1)	24 757	981 UB (8)	3 053		418
	27 319				
180 Vårdeminskningskonto					
981 UB (8)	74 039	980 IB	64 218		2 536
		51 (2a)	1 016		2 536
		58 (2b)	8 805		
	74 039		74 039		
182 Reserverade medel					
981 UB (8)	3 053	980 IB	2 562		18 555
		50 (3)	491		18 555
	3 053				
50 Reparations- och underhållskostnader					
Enl bok (1)	2 757	90 (4)			3 248
182 Res medel (3)	491				
	3 248				
51 Avsättning till vårdeminskningskonto (årsavskrivning)					
180 Vårdemkonto (2a)	1 016	90 (4)			1 016
	1 016				1 016
52 Kostnader för förhyrda lokaler					
Enl bok (1)	418	90 (4)			418
	418				418
53 Ränta på i fonden investerat kapital					
Enl bok (1)	2 536	90 (4)			2 536
	2 536				2 536
57 Investeringar					
Enl bok (1)	18 555	100 Fastigheter (5)			18 555
	18 555				18 555
58 Avsättning till vårdeminskningskonto (grundavskrivning)					
180 Vårdemkonto (2b)	8 805	91 (6)			8 805
	8 805				8 805

80 Ersättning för till statsmyndigheter upplåtna lokaler

90 (4).....	6 376	Enl bok (1).....	6 376
	<u>6 376</u>		<u>6 376</u>

82 Externa hyror och arrenden

90 (4).....	842	Enl bok (1).....	842
	<u>842</u>		<u>842</u>

88 Remisser

91 (6).....	8 734	Enl bok (1).....	8 734
	<u>8 734</u>		<u>8 734</u>

89 Avskrivningsmedel från riksstaten

91 (6).....	8 805	Enl. bok (1).....	8 805
	<u>8 805</u>		<u>8 805</u>

90 Driftstatens inkomster och utgifter (50—55, 80—85)

50 (4).....	3 248	80 (4).....	6 376
51 (4).....	1 016	82 (4).....	842
52 (4).....	418		
53 (4).....	2 536		
	<u>7 218</u>		<u>7 218</u>

91 Investeringsstatens inkomster och utgifter (56—59, 86—89)

58 (6).....	8 805	88 (6).....	8 734
990 Kapitalkonto (7).....	17 539	89 (6).....	8 805
	<u>26 344</u>	990 Kapitalkonto (7).....	8 805
			<u>26 344</u>

981 Utgående balans konto

100 Fastigheter (8).....	133 501	180 Vårdemkonto (8) ...	74 039
150 Avräkn.kto m. SF (8) ..	3 053	182 Res medel.....	3 033
990 Kapitalkonto (9).....	77 092	990 Kapitalkonto (9).....	136 554
	<u>213 646</u>		<u>213 646</u>

990 Kapitalkonto

980 IB.....	66 780	980 IB.....	117 508
91 Invest.statens ink och utg (7).....	8 805	91 Invest.statens ink och utg (7).....	17 539
981 UB (9).....	136 554	981 UB.....	77 092
	<u>212 139</u>		<u>212 139</u>

Litteraturförteckning

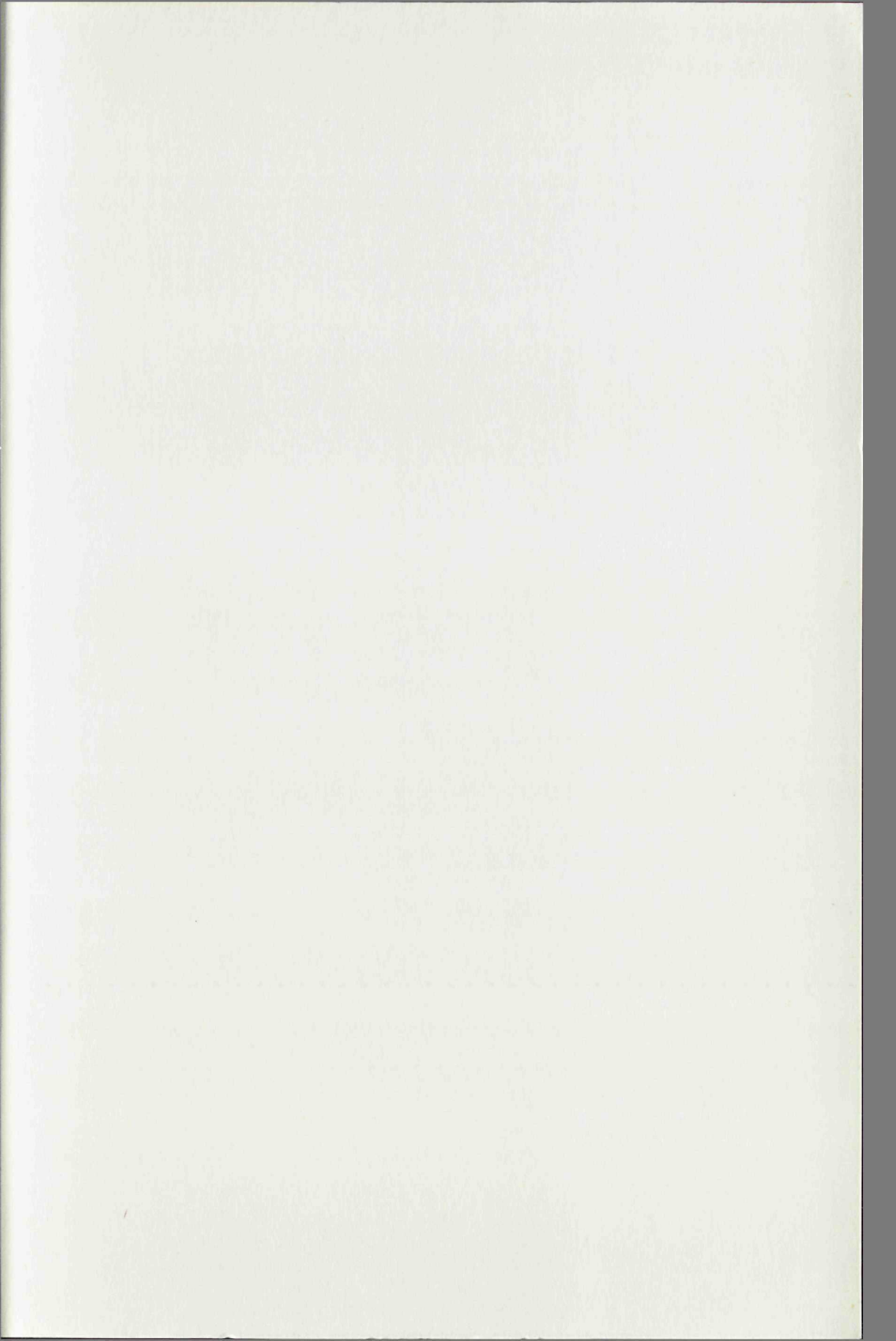
- A Manual for Programme and Performance Budgeting. Department of Economic and Social Affairs, United Nations, New York 1965.
- Ames, Edward: Soviet Economic Process, Homewood USA, 1965.
- Argyris, Chris: Human Problems with Budgets. Harvard Business Review, 31/1953.
- Asztely, S: Kostnadsanalys på sjukhus och dess samordning med budgetarbetet. Sjukhuset. 6/1959.
- Barnard, Chester: The Functions of the Executive, Cambridge USA, 1946.
- Bestämmelser och praxis rörande statens budget. SOU 1952: 45.
- Budgeting and Accounting. Commission on Organization of the Executive Branch of the Government (Hoover-kommissionen), Washington, 1949.
- Budgeting for Economic Development. Committee for Economic Development, 1966.
- Budgeting for National Objectives. Committee for Economic Development, 1966.
- Burkhead, Jesse: Government Budgeting, New York och London, 1956.
- Dale, Ernest: Planning and Developing the Company Organization Structure, New York 1953.
- Dean, Joel: Managerial Economics, Englewood Cliffs USA, 1964.
- Campbell, Robert W: Soviet Economic Power, Cambridge USA, 1960.
- Exempel på prestationsbudgets. Göteborgs Stadskollegium. Utdrag ur Göteborgs Stadsfullmäktiges handlingar 300 A och 300 B för 1964.
- 15 Years of Progress. Improvement of Financial Management in the United States Government utgiven av Secretary of the Treasury, Director of the Bureau of the Budget och US Comptroller General, 1963.
- Företagets långsiktplanering. Studieförbundet Näringsliv och Samhälle, Stockholm, 1964.
- Goldberg, Walter: Budgetering i offentlig (kommunal) förvaltning, Göteborg, 1963
- Goldberg, Walter: Planerings- och kontrolltal. Förenklade data för beslut i kommunal förvaltning, Göteborg, 1963.
- Heiser, H C: Budgeting, Principles and Practice, 1959.
- Henrikson, Arne, Ivarsson, Sven-Ivar och Edgren, Claes: Rapport om amerikansk programbudgetering, Stockholm, 1965.
- Hitch, Charles och McKean, Roland: The Economics of Defense in the Nuclear Age, Cambridge USA, 1963.
- Hultqvist, Arne: Företagets målsättning. Affärssekonomi, 18/1965.
- Höök, Erik: Den offentliga sektorns expansion, Stockholm, 1962.
- Ivarsson, Sven-Ivar: Budgeten som kontrollinstrument i statlig förvaltning. Ekonomisk Revy, 8/1964.
- Kammerer, Gladys: Program Budgeting, An Aid to Understanding. University of Florida Civil Inf Ser nr 38, Gainesville, 1961.
- Key, V O: The Lack of a Budgetary Theory. Artikel i The American Political Science Review. Vol XXXIV, 1940.
- Lewis, Verner B: Toward a Theory of a Theory of Budgeting. Public Administration Review, Chicago, 1952.
- Lindblom, Charles E: Decision-making in Taxation and Expenditures. Public Finances: Needs, Sources and Utilization, 1961.
- Lundberg, Arne: Statsförvaltningens kostnader. Tiden, 1/1962.
- Lundberg, Erik: Kalkylränta och investeringsinriktning. Ekonomisk Tidskrift, 2/1960.
- Lundberg, Erik: Produktivitet och räntabilitet, Stockholm, 1961.
- McKean, Roland: Efficiency in Government through Systems Analysis, New York, 1958, 1963.
- Mosher, Frederick C: Program budgeting: Theory and Practice, New York, 1964.
- Novick, David: Which Program Do We Mean in "Program Budgeting", RAND Corporation, 1964.
- Novick, David: Program Budgeting, Washington, 1965.
- Organisatorisk och administrativ omdaning av Statens Vattenfallsverk. Del 1 Organisation och del 2 Ekonomi och administration. Statens Vattenfallsverk, blåvita serien nr 41 och 42, 1966.
- PM angående anslag till apparater, material och biträdespersonal. Universitetskanslersämbetet, stencil 15.5.1965.
- Rhenman, Eric: Företaget som ett styrt system, Stockholm, 1964.
- Rhenman E och Stymne B: Företagsledning i en föränderlig värld, Stockholm, 1965.
- Ridley, C E och Simon H A: Measuring Municipal Activities, Chicago, 1943.

- Roberts, Ralph S: USDA's Pioneering Performance Budget. Public Administration Review, spring 1960.
- Ruist, Erik: Industriföretagets produktions-effektivitet, Stockholm, 1960.
- Russel, T E: An Accounting System with Accrual Features for an Agency Operating of an Annual Appropriation. Federal Accountant, Vol 3 1/1953.
- Seckler-Hudson, Catheryn: Performance Budgeting in the Government of the United States. Public Finance, Vol VII, 1952.
- Schick, Allan: The road to PPB. Public Administration Review, 1967.
- Simon, H A: Administrative Behavior, New York, 1965.
- Simon, H m fl: Centralization or Decentralization in Organizing the Controller's Department, New York, 1954.
- Simon, Smithburg & Thompson: Public Administration, New York, 1965.
- Sjukhusens kostnadsredovisning. Svenska Sjukhusföreningens årsbok 1960.
- Skattebetalarnas Förenings skrivelse ang till-sättande av utredning för reformering av statsbudgetens uppställning, Sunt Förnuft, 3/1962.
- Smithies, Arthur: The Budgetary Process in the United States, New York, 1955.
- Statsutskottets utlåtande, 1959: 118, i anledning av väckta motioner om utredning angående viss komplettering av riksstaten m m.
- Stedry, Andrew: Budget Control and Cost Behavior, New York, 1965.
- Svennilson, Ingvar: Unisersitetsorganisatoriska problem. Ekonomisk Revy, 4/1966.
- Thorelli, Hans: Produktivitet — lösliga tankar om lösligt begrepp, Stockholm, 1961.
- Utredning beträffande principerna för Stockholms stads budgetuppställning och bokföring. Stadskollegiets utlåtanden och memorial, 51/1964.
- Widebäck, Göran: Budgeteringens inverkan på ett företags effektivitet, Lund, 1964.
- Widebäck, Göran: A model of budgeting, Lund, 1966.
- Wildawsky, A: The Politics of the Budgetary process, Boston, 1964.
- Wildawsky, A: Political Implication of Budgetary Reform. Public Administration Review, autumn 1961.
- Ysander, Bengt-Christer: En programbudget för försvaret. Balans 5/1962.
- Översikt av det statliga budgetsysteemets utveckling sedan år 1911. Riksräkenskapsverkets årsbok 1948.
- Utöver ovan uppräknade verk och artiklar hänvisas beträffande frågor om kostnadsredovisning och kontoplan även till följande litteratur*
- Budgeterings- och redovisningssystem för förortskommuner till Stockholm, Solna, 1962.
- Enhetliga principer för självkostnadsberäkningar. Sveriges Mekanförbund, Stockholm, 1943.
- Frenckner: Kostnadsfördelning och utgiftsredovisning, Stockholm, 1945.
- Förslag till driftsbokföring vid sjukhus. Meddelande från Svenska landstingsförbundet, 1/1958 och 1/1961.
- Förslag angående budget- och räkenskapsväsen inom landstingskommunerna. Meddelande från Svenska landstingsförbundet, 2/1961.
- Grundbegrepp anknutna till företagets externa transaktioner. Sveriges Mekanförbund, Stockholm, 1949.
- Hansen-Bernström: Handbok i redovisning, Stockholm, 1953.
- K-planen (sammanfattning av rekommendationer och anvisningar avseende ekonomisk redovisning enligt K-planen). Svenska Stadsförbundet, stencil 1.10.1965.
- Kommunernas budget och räkenskaper, Svenska stadsförbunde, och Svenska landskommunernas förbund, Jönköping, 1962.
- Kommunernas kapitalredovisning, Svenska stadsförbundet och Svenska landskommunernas förbund, Kristianstad, 1956.
- Mekanförbundets normalkontoplan med kommentarer av professor A ter Vehn, Sveriges Mekanförbund, Stockholm 1949.
- Mekanförbundets normalkontoplan. Kortfattad orientering av S Sternberg, Sveriges Mekanförbund, Stockholm, 1954.
- Normer rörande enhetlig terminologi vid industriell självkostnadsberäkning. Terminologinormer (TN). Sveriges Mekanförbund, Stockholm, 1943.
- Pensionskostnadsfinansiering. Utredning angående kostnads- och finansieringsfrågor inom kommunal personalpensionering, Svenska landskommunernas förbund, Svenska stadsförbundet och Svenska landstingsförbundet, Stockholm, 1963.
- Skare—Västhagen—Johansson: Industriell kostnadsberäkning och redovisning, Stockholm, 1962.
- Thorburn, Thomas: Företagsekonomi, Lund, 1964.
- Västhagen N: Inkomst- och utgiftsbegreppen i förvaltningsbokföring och affärsbokföring, Lund, 1950.
- Västhagen N: Affärsbokföringens grunder, Lund, 1957.

Beträffande frågor om prestationsmätning hänvisas till följande litteratur

- Arbetskunskapsterminologi. Tekniska nomenklaturcentralens publikation nr 34, Stockholm, 1960.
- Ardent, Gabriel: Technique de l'État, Paris 1953.
- Ardent, Gabriel: La mesure du rendement des entreprises et des services publiques. Revue économique, juli 1952.

- A Work Measurement System, Development and Use, Washington, 1950.
- Blau, Peter M: The Dynamics of Bureaucracy. A Study of Interpersonal Relations in two Government Agencies, Chicago, 1962.
- Dwyer John H: Yardsticks for Performance. Accounting Publ ser no 11—7, sept 1962.
- Kendrick, John W: Summary and Evaluation of Recent Work in Measuring the Productivity of Federal Agencies. Management Science, Vol 12 4/1965.
- March, J G, Simon, H A: Organizations, New York, 1958.
- Measuring Productivity of Federal Government Organizations, Bureau of the Budget, Washington, 1964.
- Paulsson-Frenckner, T: Kostnadsfördelning och internprestationsbedömning, Stockholm, 1954.
- Ridgeway, V F: Dysfunctional Consequences of Performance Measurements. Administrative Science Quarterly, 2/1956.
- Sherwood, Frank P: The Management Approach to Budgeting. International Institute of Administrative Sciences, Bryssel, 1954.
- Sherwood, Frank P: Some Non-cost Accounting Approaches to Performance Budgeting. Public Management, jan 1954.
- Vogely, W A: A Case Study in the Measurement of Government Output, Santa Monica, 1957.
- Tillägg till litteraturförteckning*
- Av de promemorior som utarbetats inom programbudgetutredningen och som inte på annat sätt redovisats i föreliggande betänkande kan nämnas följande som föreligger i stencil:
- | | |
|--|-----------|
| Kostnadsredovisning vid statsmyndigheterna | 30.4.1963 |
| Bruttoredovisning av inkomster och utgifter | 20.3.1964 |
| Redovisning av uppbördsmedel | 12.5.1964 |
| Dispositionsbestämmelser för anslag till myndighets verksamhet | 21.8.1964 |
| Pensionskostnader | 16.2.1965 |
| Litteraturoversikt | 11.3.1965 |
| Om behovet av ekonomichefer i statsförvaltningen | 25.3.1965 |
| Prestationsmätning inom svensk statsförvaltning | 9.9.1965 |
| Förslag ang SFS 1941: 535; Kungörelse med vissa föreskrifter ang bokföring och redovisning av utgifter från omkostnadsanslag för statliga verk och myndigheter m m | 9.9.1965 |
| Hyreskostnadsberäkningar | 18.1.1967 |



Pris 16 kr.

