

Rapport till Finanspolitiska rådet
2008/5

Vidareutveckling av det finanspolitiska regelverket

Per Molander och Gert Paulsson
Mapsec

De åsikter som uttrycks i denna rapport är författarnas egna och speglar inte nödvändigtvis Finanspolitiska rådets uppfattning.

Finanspolitiska rådet är en myndighet som har till uppgift att göra en oberoende granskning av regeringens finanspolitik. Rådets uppgifter fullföljs framför allt genom publiceringen av rapporten **Svensk finanspolitik** som lämnas till regeringen en gång per år. Rapporten ska kunna användas som ett underlag för riksdagens granskning av regeringens politik. Rådet anordnar även konferenser. I serien **Studier i finanspolitik** publiceras fördjupade studier av olika aspekter på finanspolitiken.

Finanspolitiska rådet
Box 3273
SE-103 65 Stockholm
Kungsgatan 12-14
Tel: 08-453 59 90
Fax: 08-453 59 64
info@finanspolitiskaradet.se
www.finanspolitiskaradet.se

ISSN 1654-8000

Sammanfattning

I rapporten summeras några av erfarenheterna från de senaste 10-15 årens reformer av det finanspolitiska regelverket. Den fråga som analyseras är om några av de kvarstående problemen kan bearbetas med ytterligare förändringar av det existerande regelverket. Slutsatsen är att så är fallet; såväl användningen av utgiftstaket som hantering av budgeteringsmarginal och tekniska justeringar bör regleras ytterligare i budgetlagen. Beträffande redovisning och budgetering konstateras att det finns argument både för och emot en övergång till bokföringsmässiga principer också i budgeteringen, varför en sådan övergång inte kan rekommenderas lika entydigt.

1 Bakgrund och problembeskrivning

Kollektivt beslutsfattande handlar om att jämka samman individers och grupperns önskemål och krav till gemensamma ställningstaganden som är acceptabla för alla. Detta är en komplicerad aktivitet, även om man utgår från att alla berörda parter har välgrundade föreställningar om verkligheten och uppträder rationellt. Det finns situationer i vilka det inte går att skapa en majoritet för något handlingsalternativ, och det förekommer också att man hamnar i låsta lägen som av alla inblandade upplevs som irrationella, trots att varje part agerar rationellt i förhållande till sina egna preferenser. Om man dessutom släpper på förutsättningen att parterna är fullt informerade, tillstöter nya komplikationer.

Sådana situationer bör inte ses som undantag utan hör i själva verket till det kollektiva beslutsfattandets fundamentala villkor. Med viss förenkling kan man systematisera dessa återkommande beslutsproblem till en hanterlig uppsättning dilemman, en sorts arketytiska problem som man i kollektivt beslutsfattande måste förhålla sig till.

Den politiska sfärens metod för att hantera dessa komplikationer är normer och institutioner. Innebörden av en norm är att de agerande avstår från en del av sin handlingsfrihet till förmån för vad som är rationellt i en vidare mening eller ur ett längre tidsperspektiv. Institutioner kan ses som formaliserade normer.

Att institutionella ramar för beslutsfattandet påverkar utfallet är alltså knappast ägnat att förvåna; det är det som är avsikten. Viktigt är naturligtvis att valet av institutioner sker på basis av bästa tillgängliga kunskap om effekterna av olika institutionella alternativ. De reformer av det finanspolitiska regelverket som genomfördes kring mitten av 1990-talet och som sedan har vidareutvecklats i olika avseenden byggde på en systematisk genomgång av erfarenheter från andra länder i syfte att utröna vilka förändringar som kunde bidra till att stärka finanspolitiken och minska risken för offentligfinansiella svårigheter av det slag som Sverige upplevde i början av 1990-talet.

Det är värt att understryka att de reformer som genomfördes inte hade någon viss politik ”inbyggd” i den meningen att de med automatik skulle leda till en mindre offentlig sektor, en lägre statsskuld eller liknande. Den samlande idén bakom reformerna var att öka *transparensen* i finanspolitiken, det vill säga att underlätta för riksdagen att utöva sin grundlagsfästa finansmakt genom att förse den med ett bättre beslutsunderlag. Ambitionerna beträffande statsskuldens utveckling, utgiftstakets nivå och andra viktiga parametrar i finanspolitiken bestäms till fullo av riksdagen och kan när som helst ändras av den. I den mån det finns kopplingar mellan de finanspolitiska reformerna och grundläggande demokrativärden handlar det om att stärka demokratin.¹

¹ Se Molander (2001) för en utveckling av detta perspektiv på regelverket.

I det följande sammanfattas några erfarenheter från de dryga tio år som Sverige har levt med det reformerade finanspolitiska regelverket. Efter en utvärdering (kapitel 4) byggd på en generell abstrakt beskrivning av finanspolitikens grundproblem (utvecklad i kapitel 3) diskuteras principerna för den statliga redovisningen och budgeteringen (kapitel 5). I rapportens kapitel 6 ges förslag till förändringar av det finanspolitiska regelverket.

2 Reformerna i sammandrag

Även om budgetprocessen och det finanspolitiska regelverket genomgick betydande förändring vid mitten av 1990-talet, har de befunnit sig i mer eller mindre kontinuerlig omvandling under åtminstone två decennier. I 1988 års kompletteringsproposition annonserades en större myndighetsreform, vilken innebar en modernisering av det ekonomiadministrativa regelverket för myndigheterna. Reformen, som var fullt genomförd 1993, innebar att myndigheterna i stort sett fick en finansiell ram för sin verksamhet och inom denna stor frihet att utforma verksamheten vad gäller bemanning, lokaler, teknisk utrustning och så vidare. Tanken var samtidigt att varje myndighet skulle förses med tydliga resultatmål som ersättning för den tidigare detaljregleringen av verksamhetsbudgeten. Reformen innebar också att myndigheterna övergick till en redovisning enligt bokföringsmässiga principer och att årsredovisningarna därmed kom att likna den privata sektorns, med de uppenbara skillnader som beror på verksamheternas olika karaktär. Även betalningssystemet moderniserades; varje myndighet fick ett räntebärande konto i Riksgäldskontoret, som hade ansvaret för statens koncernkontosystem och upplåningen.

Hösten 1992 publicerades en analys av den svenska budgetprocessen, som härledde en betydande del av de aktuella statsfinansiella problemen till svagheter i budgetprocessen.² Rapporten kom att påverka bland annat arbetet i den då sittande Riksdagsutredningen, som förordade en förändrad beslutsprocess för statsbudgeten i riksdagen.³ De viktigaste inslagen i den förändring av riksdagens budgetprocess som beslutades under 1994 var:

- en beslutsordning i vilken riksdagen först röstar om budgetens övergripande parametrar (total omslutning och nedbrytning i ett antal utgiftsområden) och därefter om detaljerna i budgeten (anslagnivå);
- en ny indelning av statens budget baserad på 27 utgiftsområden;
- övergång till kalenderår, med vissa följdändringar (bland annat ökad betydelse för den ekonomiska vårpropositionen).

Senhösten 1994 inleddes diskussioner på regeringsnivå om ett utgiftstak för den offentliga sektorn, och riksdagen fattade våren 1995 ett principbeslut om

² Molander (1992).

³ Talmanskonferensen (1994).

ett sådant.⁴ Arbetet med att utveckla regelverket för utgiftstaket kom att kopplas till de övriga brister som hade identifierats i den tidigare nämnda rapporten och som avsåg de delar av budgetprocessen som regeringen har det huvudsakliga ansvaret för (utarbetandet av budgetförslaget till riksdagen och implementeringen av den beslutade budgeten). Ett förslag till nytt regelverk presenterades av finansministern för riksdagen i december 1995. Huvudkomponenterna i detta förslag var:

- *En konsekvent tillämpad top-down-ansats i budgeteringen:* Detta innebär att man utgår från övergripande restriktioner på budgeten och arbetar sig nedåt mot detaljerna. Ansatsen tillämpas både under regeringens och Regeringskansliets arbete med att ta fram ett budgetförslag och i presentationen av detta förslag i och för riksdagens behandling, som följer samma uppläggning.
- *Ett treårigt, nominellt utgiftstak:* Taket omfattar hela den statliga sektorn exklusive räntorna på statsskulden och justeras inte för avvikelser mellan förväntad och faktisk inflationstakt.
- *Etablering av bruttobudgetering som princip:* Inkomster redovisas på budgetens inkomstsida och utgifter på utgiftssidan.
- *En årlig redogörelse för skatteutgifter (tax expenditures):* Avvikelser från standard-satser på skatter och avgifter redovisas, och de uteblivna inkomsternas omfång uppskattas.
- *Avskaffande av förslagsanslagen:* Förslagsanslagen var obegränsade anslag i första hand avsedda för regelstyrda ändamål som transfereringar till hushållen.
- *En budgeteringsmarginal avsedd för oförutsedd utgiftsutveckling.*
- *Månatlig budgetuppföljning på anslagsnivå under pågående budgetår.*
- *Förstärkt prognosverksamhet:* Avvecklingen av förslagsanslagen gjorde det nödvändigt att förstärka prognosverksamheten framför allt vad gäller regelstyrda anslag, eftersom den ansvariga myndigheten måste begära höjningar av anslagen då överskridanden förutses. Vid större överskridanden krävs riksdagsbeslut.
- *Ekonomiadministrativ värdering av myndigheterna:* EA-värdet hos en myndighet anger hur väl den respekterar det ekonomiadministrativa regelverket. Exempel på sådant som efterfrågas är anslagshantering, uppföljning under pågående budgetår, hantering av fordringar och kvalitet och punktlighet i redovisningen. Värderingen sköts av Ekonomistyrningsverket och publiceras årligen.
- *Förbättrad budgetårscykel:* Huvudförändringen var att tyngdpunkten i årscykeln försköts mot den första halvan av året. Vårpropositionen, presenterad

⁴ Ursprungligen användes termen ”utgiftsmål” i dessa diskussioner.

för riksdagen den 15 april, blev ett centralt dokument med förslag till utgiftstak och ramar för de följande budgetåren, medan budgetpropositionen som tidigare innehöll det detaljerade budgetförslaget.

- *Ett avsnitt om "Åtgärder med anledning av revisionens iakttagelser" som stående inslag i budgetpropositionen:* Detta tvingar regeringen att ta större hänsyn till revisionens rapporter.⁵
- *En budgetlag:* Denna sammanfattar huvuddragen i regeringens befogenheter på finansmaktens område.⁶

Det nya systemet tillämpades första gången i budgetarbetet våren 1996 och var i full drift från 1 januari 1997.

Några år senare beslutade riksdagen på regeringens förslag om ett överskottsmål för de offentliga finanserna. Detta tillämpades från och med år 2000.

Under tiden fortsatte arbetet med att utveckla de mer tekniska aspekterna på statsförvaltningens ekonomiska styrning inom ramen för det så kallade Vesta-projektet. Fokus låg på en vidareutveckling av resultatstyrningen och en rörelse mot en budgetering enligt bokföringsmässiga principer. Detta arbete slutredovisades år 2000, och ett förslag till reviderad budgetlag presenterades 2003.⁷ Några avgörande steg mot en komplett budgetering enligt bokföringsmässiga principer kom dock aldrig att tas på basis av detta eller det efterföljande arbetet.

En utvärdering av den nya processen genomfördes kring år 2000 både av riksdagen och av regeringen.⁸ Man konstaterade att den i allt väsentligt hade fungerat väl. Riksdagen bedömde dock att en alltför stor del av riksdagens arbete kommit att kretsa kring budgeten i och med att beslut om utgiftstak och utgiftsramar låg under vårsessionen, medan det detaljerade budgetförslaget behandlades under hösten. Man beslöt därför att alla beslut rörande tak och budget skulle tas på hösten.

3 Finanspolitikens grundproblem

Finanspolitiken utgör inget undantag från regeln att den institutionella ramen påverkar politikens förande. Det finns nu en omfattande empirisk litteratur kring dessa samband, gällande både institutionell utformning på hög nivå (parlamentarism kontra presidentstyre, majoritetsval kontra proportionella val)⁹ och i mer detaljerat avseende (budgetprocessens karaktäristika)¹⁰. Nedan åter-

⁵ Detta avsnitt infördes redan i 1994 års kompletteringsproposition.

⁶ SFS 1996:1059.

⁷ Finansdepartementet (2000, 2003).

⁸ Riksdagskommittén (2001) och SOU 2000:61.

⁹ Se t.ex. Lijphart (1999) och Persson och Tabellini (2003).

¹⁰ Poterba (1993), von Hagen och Harden (1994) och Strauch och von Hagen (1999).

ges ett urval av resultat från litteraturen med utgångspunkt från fem typproblem som de är avsedda att lösa. Problemen överlappar delvis. En och samma norm eller regel kan givetvis bidra till lösningen av mer än ett problem, vilket gör att den kan förekomma på mer än ett ställe i genomgången.

3.1 Aggregering av preferenser

Ända sedan Condorcets analys i slutet av 1700-talet har det varit känt att majoritetsbeslut inte säkert leder till stabila lösningar. Sedan den moderna traditionen inleddes av Arrow har flera instabilitetsresultat visats av bland andra Plott, McKelvey och Schofield.¹¹ Banks (1995) visade att om antalet policydimensioner överstiger $(p + 1)/2$, där p är antalet röstande, finns det i allmänhet ingen jämvikt för röstningsproceduren.¹² Resultatet bör naturligtvis inte tolkas alltför bokstavligt, men innebörden – att en minskning av antalet beslutsdimensioner givet antalet röstande ökar sannolikheten för att det skall gå att nå fram till ett stabilt majoritetsbeslut – är intuitivt tilltalande.

Ett av budgetreformens bärande element var införandet av en ortodox *top-down-process*, där både beredningen av budgetförslaget i Regeringskansliet och behandlingen i riksdagen inleds med de övergripande parametrarna – budgetens totala omslutning och nedbrytningen i 27 utgiftsområden – för att därefter övergå i diskussioner om budgetens utseende på detaljnivå. Motivet var bland annat att råda bot på just den typ av instabilitet som tog sig uttryck i att det både inom regeringskollektivet och i riksdagen gick att skapa tillfälliga koalitioner för att öka utgiftsnivån utan motsvarande finansiering. Det förekom till och med att det rådde enighet i Finansutskottet om att en viss utgiftsökning skulle finansieras men att denna inte blev av, eftersom det inte gick att nå en majoritet för någon konkret finansiering. Genom den nya sekventieringen av budgetbesluten både i regeringskretsen och i riksdagen har sådana risker reducerats högst väsentligt.

3.2 Fångarnas dilemma

Fångarnas dilemma illustrerar ett universellt förekommande glapp mellan individuell och kollektiv rationalitet, som ligger bakom mycket av normbildningen både på det privatmoraliska planet och inom den politiska sfären.¹³ Alla kan vi då och då uppleva frestelser att tillskansa oss fördelar på andras bekostnad, samtidigt som vi är medvetna om att samhället inte skulle fungera om alla gav efter för dessa frestelser. I politiken kallas problemet ofta ”*common pool-problemet*” och handlar då om att företrädarna för en viss sektor – en organi-

¹¹ Se Nurmi (1998) för en översikt.

¹² En tillämpning på Sveriges riksdag med 349 ledamöter och en statsbudget med omkring 500 anslag ger vid handen att någon jämvikt inte existerar vid fullständigt fri omröstning ($500 > (349 + 1)/2 = 175$).

¹³ Molander (1994).

serad intressegrupp, en partifraktion eller en minister – kan vinna fördelar utan att behöva stå för hela kostnaden, eftersom finansieringen i de flesta fall sker kollektivt via skatter.

Det finns en mycket omfattande empirisk litteratur kring vilka faktorer som gynnar kooperativt uppträdande i situationer liknande fångarnas dilemma.¹⁴ Ett gott informationsläge, fysisk närhet och möjligheter till kommunikation skapar allmänt gynnsamma betingelser.

Utgiftstaket, och då framför allt *top-down-ansatsen* bidrar till goda betingelser för ansvarsfullt uppträdande genom att skapa en gemensam arena för de finanspolitiska besluten. Den minister eller riksdagspolitiker som önskar öka utgifterna för ett visst ändamål tvingas inte bara argumentera för detta ändamål utan måste också presentera en finansiering. Oavsett om finansieringen är tänkt att ske genom ett ökat skatteuttag eller genom minskning av utgifterna på andra områden innebär denna uppläggning av diskussionen att beslutsproblemet blir mer korrekt återgivet, eftersom varje utgift ju på ett eller annat måste finansieras. En samtidig diskussion av de övergripande restriktionerna skapar en symmetri i beslutsfattandet som aktualiserar dessa restriktioner och försvårar snävt intresseorienterade beteendemönster.¹⁵

Avvecklingen av förslagsanslagen var en annan komponent av betydelse i detta sammanhang. De regelstyrda utgiftssystemen svarar inom OECD-länderna typiskt för två tredjedelar av utgiftsmassan på statsbudgeten, och hanteringen av dessa är uppenbarligen central för utgiftsutvecklingen. Förslagsanslagen inom det tidigare budgetsystelet var oförenliga med idén om ett utgiftstak, samtidigt som en enkel kontantbegränsning (*cash limit*) inte är förenlig med lagfästa rättigheter. I och med att ett överskridande av berörda anslag nu kräver regeringsbeslut aktualiseras spänningen mellan förmånerna och budgetrestriktionerna, vilket kan förväntas leda till mer genomtänkta förhållningssätt inom berörda myndigheter och på politiskt ansvarig nivå.

Ökad transparens har kommit till uttryck också genom förbättrad uppföljning under pågående budgetår och den årliga redovisningen av skatteutgifter.

Yttre normer som Maastricht-kriterierna kan spela en viss roll i detta sammanhang, men instrumentet är tveeggat. I flera EU-länder har flitigt hänvisande till dessa regler för att motivera impopulära åtgärder bidragit till att EU kommit att förknippas med besvärande restriktioner, samtidigt som åtgärderna i sig har fått minskad legitimitet. Sverige har ur det perspektivet haft ett bättre utgångsläge, eftersom de finanspolitiska målen här har karaktären av självpåtagna restriktioner.

¹⁴ För ingångar till denna litteratur, se Molander (2001).

¹⁵ Goodin (1986).

3.3 Tidsinkonsistensproblemet

Rationella beslut förutsätter att framtida konsekvenser av beslut i form av nyttor och kostnader vägs samman med hjälp av någon form av diskontering. Kostnader och nyttor är dock inte symmetriskt fördelade över tiden, och det finns en risk att diffusa framtida kostnader kommer att undervärderas i förhållande till mer närliggande och synliga nyttor. Detta är ett problem redan för en enskild beslutsfattare i en Robinson Crusoe-ekonomi men blir mer uttalat i en politisk miljö, där kostnader och nyttor fördelar sig ojämnt över olika samhällsgrupper. En särskild komplikation är att vissa beslut har konsekvenser för barn och ännu ofödda, som inte deltar i besluten.

I en klassisk analys av Kydland och Prescott pekas på att diskretionära beslut över tiden med stor sannolikhet inte blir konsistenta eller optimala.¹⁶ Botemedlet mot denna brist på konsistens är en regelstyrning som tar hänsyn till att de olika aktörerna i en politisk miljö kan förväntas uppträda strategiskt.

Det treåriga utgiftstaket är det mest synliga uttrycket för ambitionen att utsträcka tidshorisonten för det finanspolitiska beslutsfattandet utöver den grundlagsbundna ettårsperioden. Det några år senare tillkomna *överskottsmålet* har ett liknande motiv och har framför allt till följd av de senare årens diskussion om de demografiska förändringarnas offentligfinansiella konsekvenser kommit att knytas till det mycket långa tidsperspektivet. Det kan nämnas att generationsräkenskaper diskuterades inom Finansdepartementet vid mitten av 1990-talet¹⁷ men avfördes som förknippade med alltför stora osäkerheter för att vara operativt användbara.

Garantier innebär ofta långsiktiga åtaganden som är svåra att kostnadsbestämma i beslutsskedet. Tillkomsten av en *garantiförordning* som preciserade budgetlagens 14 och 15 §§ innebar ökad klarhet, bland annat genom Riksgäldskontorets skyldighet att bestämma avgifter för utställda garantier på affärsmässiga grunder.

3.4 Beslut under osäkerhet

Allt beslutsfattande sker under osäkerhet, och i den politiska sfären med i vissa fall mycket långsiktiga beslut är detta särskilt påtagligt. Även om beslutsfattarna är fullt informerade om konsekvenser och sannolikhetsfördelningar råder en viss otydlighet till följd av att de kan ha större eller mindre riskaversion; man kan inte avfärda vissa val i detta avseende som irrationella. Till detta kommer att sannolikheterna i de flesta praktiskt förekommande fall inte är kända.

¹⁶ Kydland och Prescott (1977).

¹⁷ Olsson (1995).

Potentiellt allvarliga effekter har också det förhållandet att människans varseblivning när det gäller sannolikhetsrelaterade frågor lider av systematiska skevheter.¹⁸

En första grupp av åtgärder mot osäkerhet och skevheter i uppfattningen av osäkerhetens natur och omfattning är *information* för att minska eller undanröja dem. Samtliga åtgärder inom budgetreformens ram som syftar till ökad transparens kan därför i någon mening kopplas till detta mål. Det ständigt pågående arbetet med att förbättra prognoser och uppföljning bidrar till att förbättra beslutsunderlaget. En indirekt effekt av avskaffandet av förslagsanslagen var att intresset för prognoser hos myndighetsledningarna och departementen ökade markant, eftersom det nu blev väsentligt att med framförhållning identifiera risker för överskridanden.

Även med förbättrat prognosunderlag kommer det att kvarstå osäkerhet. Makroekonomiska prognoser på tre-fyra års sikt har inte den precisionen att de gör det möjligt att förutsäga skatteintäkter och utgifter med någon högre noggrannhet, och beträffande enskilda anslag på budgeten kan osäkerheten vara stor redan på ett års sikt. Det måste därför finnas en viss flexibilitet i budgeten för att hantera sådan kvarstående osäkerhet. Vissa omdispositioner kan göras med hjälp av den etablerade metoden med tilläggsbudgetar under pågående budgetår. Ökad flexibilitet åstadkoms också genom att antalet anslag på budgeten minskades påtagligt, från över 660 (exklusive äldre anslag) till drygt 500. Utgiftstaket innebar emellertid nya och större krav; *budgeteringsmarginalen* är det huvudsakliga medlet för att tillgodose behovet av handlingsfrihet som krävs inom ramen för ett nytt regelverk.

3.5 Principal-agent-problem

En långt driven arbetsfördelning är ett av det moderna samhällets huvudkaraktäristika. Både hushåll och företag är mer eller mindre beroende av andra för sin försörjning med grundläggande varor och tjänster. Formellt kan detta uttryckas som relationer mellan uppdragsgivare och uppdragstagare (*principal* och *agent*). Samtidigt som sådana relationer är en förutsättning för det industriella samhällets produktivitetsutveckling är de förknippade med en rad problem. För att en relation av detta slag skall fungera krävs tre saker: ett tydligt formulerat *uppdrag*, *information* om hur uppdragstagaren genomför sitt uppdrag och *sanktionsmöjligheter* i de fall uppdraget inte genomförs i enlighet med vad som överenskommit (respektive belöningar i motsatt fall).¹⁹ Lättast att uppfylla dessa krav är det om det existerar ett formellt kontrakt som specificerar uppdraget, såsom fallet normalt är i den privata sfären.

¹⁸ Kahneman m.fl. (1982).

¹⁹ Teoribildningen kring situationer med så kallad asymmetrisk information är mycket omfattande. För en enkel introduktion med tillämpning på den offentliga sfären och vidare referenser, se Lindbeck m.fl. (2000) och Andersson (2002). Mer avancerade framställningar är Laffont och Tirole (1993) och Bolton and Dewatripont (2005).

För analysen av de problem som uppkommer i utövandet av offentlig makt kan det vara fruktbart att se relationerna mellan olika instanser som en serie av uppdragsförhållanden. Medborgarna väljer sina representanter i riksdagen i allmänna val. Riksdagens sammansättning avgör sedan vem som kan bli statsminister och hur regeringen kommer att se ut. Regeringen har till sitt förfogande en förvaltning för att omsätta sitt program i praktisk politik. I vissa sektorer kompliceras situationen av att det är kommuner eller landsting som har ansvar för produktionen av de offentliga tjänster som är det konkreta uttrycket för den politiska majoritetens vilja.

Inom den offentliga sfären är situationen av flera anledningar mer komplicerad än i den privata. Uppdragen är ofta otydligt formulerade; kontraktens ofullständighet blir här kännbar. Särskilt påtagligt har det varit i länder som Nya Zeeland, som gått långt i riktning mot en formaliserad kontraktsstyrning.²⁰ Sanktionsrepertoaren är begränsad, eftersom vissa typer av belöningar och sanktioner sällan eller aldrig utnyttjas inom denna sfär. Generellt får normer större betydelse än materiella incitament i den offentliga sfären.²¹ Desto viktigare blir därför informations- och återföringsmekanismerna, eftersom de avgör vilket underlag uppdragsgivaren har för att utkräva ansvar och skapa ett normtryck gentemot uppdragstagaren.

Ett viktigt bidrag till tydligheten i uppdragskedjan var tillkomsten av en *budgetlag*, som specificerar regeringens befogenheter på finansmaktens område.²² Budgetlagen undanröjde ett antal oklarheter men lämnade samtidigt utrymme för varierande tolkningar på ett antal punkter.

På det finanspolitiska området kommer behovet av information till uttryck på en rad områden. Tidigare nämnda åtgärder i syfte att öka transparensen inom finanspolitiken – aktualisering av övergripande budgetrestriktioner, förbättrade prognoser och uppföljning, redovisning av skatteutgifter – har relevans också för principal-agent-problemet. I 1995 års internrevisionsförordning ålades alla större myndigheter att införa en egen *internrevision*.²³ Frågor kring utveckling av regelverket för intern kontroll och styrning har sedan dess behandlats av en offentlig utredning och i en departementspromemoria, vilket bland annat har lett till en förordning om intern kontroll och styrning i staten.²⁴ Arbetet med myndigheternas internrevision samordnas nu av Ekonomistyrningsverket.

Vid mitten av 1990-talet infördes också en ekonomiadministrativ värdering av myndigheterna, en sorts Standard & Poor's index för kvaliteten i ekonomiadministrationen. Verksamheten sköts i dag av Ekonomistyrningsverket, som årligen publicerar resultatet av genomgången.

²⁰ Detta aktualiserades bl.a. efter olyckan vid Cave Creek; se State Services Commission (1998).

²¹ Le Grand (2003).

²² SFS (1996:1059).

²³ SFS 1995:686.

²⁴ SOU 2003:93 och Finansdepartementet (2006).

Fram till omorganisationen av den statliga revisionen 2003 fungerade därutöver Riksrevisionsverket som en form av internrevisionsorgan för hela den statliga sektorn, underställt regeringen. *Skapandet av Riksrevisionen* som en myndighet under riksdagen innebar en förstärkning av riksdagens position gentemot den verkställande makten.²⁵ Samtidigt innebar förändringen att regeringen kom att sakna ett eget revisionsorgan gentemot myndighetsfären.

Generellt gäller att de olika tillsyns- och revisionsorganen i kraft av offentlighetsprincipen också kommer att förse medborgare, massmedia och andra intressenter med information om hur den offentliga förvaltningen fullgör sitt uppdrag.

4 Utvärdering av de institutionella reformerna

4.1 Aggregering av preferenser

I mycket allmänna ordalag kan konstateras att försöket att stabilisera budgetdiskussionen via utgiftstak och top-down-ansats har varit framgångsrikt. Under den helt dominerande delen av efterkrigstiden har svensk demokrati levt med minoritetsregeringar, vilket erfarenhetsmässigt inte är en gynnsam situation för det offentligfinansiella saldot.²⁶ Under flera decennier var dessa minoritetsregeringar ändå stabila i kraft av det parlamentariska läge som rådde i riksdagen. Mot slutet av 1980-talet ökade den parlamentariska instabiliteten. Under de tre senaste mandatperioderna har minoritetsregeringarna stötts av partier inom ramen för informella samarbetsavtal, en ordning som sannolikt dock motiverats mer av allmänpolitiska strategiska överväganden än av det snävare kravet att få statsbudgeten accepterad av riksdagen.

Det kan finnas anledning att mer i detalj beskriva förutsättningarna för budgetomröstningar i riksdagen, eftersom de på ett intressant sätt illustrerar betydelsen av detaljer i regelverket för budgetprocessens egenskaper i stort. I den svenska riksdagen sker omröstningar i utskotten genom att alternativ parvis ställs mot varandra. Först ställs de olika motförslagen till regeringens förslag mot varandra i en serie omröstningar. Sedan det motförslag som har starkast stöd på detta sätt har sållats fram, ställs detta mot regeringens förslag. I den svenska riksdagen bjuder praxis att representanterna för de partier som har fått sina förslag bortröstade lägger ner sina röster i de följande omröstningarna. Detta innebär att en minoritetsregering har förutsättningar att få sitt förslag accepterat, så länge det stöds av en minoritet som är starkare än den starkaste minoritetsgrupperingen i oppositionen. I det norska stortinget råder däremot röstpakt i utskotten. Denna skillnad – att en norsk regering måste ha en majoritet för sina förslag och att det alltså inte räcker att inte ha en majoritet emot –

²⁵ SFS 2002:1022.

²⁶ Se t.ex. Roubini och Sachs (1989).

är förklaringen till att budgetreformen i Norge, som i stora stycken modellerades på den svenska, inte har haft samma konsekvenser i detta avseende. Det är värt att notera att denna för utfallet viktiga röstningsregel inte är stadfäst i riksdagsordningen utan bara är etablerad i praxis.

4.2 Fångarnas dilemma

Även mot bakgrund av syftet att reducera ”*common pool*-problemet” får *utgiftstaket* och *top-down*-ansatsen sägas ha varit en framgång. Mätt med etablerade externa mått som saldo och statsskuld har Sveriges situation förbättrats markant sedan den första halvan av 1990-talet och hör nu till de bästa bland EU:s medlemsländer. Hur mycket av detta som kan tillskrivas budgetreformen är naturligtvis svårt att avgöra. Reformen förbättrade strukturindex för den svenska budgetprocessen med omkring 30 punkter, vilket enligt von Hagens estimat skulle motsvara en långsiktig sänkning av statsskulden med omkring 30 procent av BNP.²⁷ Med gällande räntor innebär detta sänkta ränteutgifter för staten med omkring 1 procent av BNP, andra kostnadssänkningar oräknade. Detta betyder dock inte att situationen är problemfri.

Grundregler för den svenska budgeteringen är *fullständigheten* – statsbudgeten skall omfatta alla statliga utgifter – och *bruttoprincipen* – utgifter skall hanteras på utgiftssidan och inkomster på inkomstsidan. Lagen (1996:1059) om statsbudgeten (BL) preciserar de närmare förutsättningarna. Undantag från bruttoprincipen kan medges om inkomster bara skall täcka en begränsad del av utgifterna eller om krav på fullkostnadstäckning från avgifter råder (BL 17 och 18 §§). Andra viktiga regler är att större investeringar framförallt infrastrukturen skall finansieras med anslag (BL 22§) och att utdelningar från statliga bolag och offentligrättsliga avgifter skall inlevereras på angiven inkomsttitel på statsbudgeten. Under den gångna tioårsperioden har ett antal avvikelser från huvudreglerna skett på ett sätt som innebär ökat utrymme för utgifter och en försämring av saldot:²⁸

- Subventioner har medgivits genom skatteavdrag och skattekontokrediteringar, exempelvis inom arbetsmarknadsområdet, vilket innebär att statens inkomster har minskat och saldot har försämrats utan att utgiftsnivån har påverkats.
- Vissa investeringar inom infrastrukturen har finansierats genom lån i riksgälden, vilket innebär att kostnaderna sprids över ett större antal år än om hela investeringen skulle ha finansierats över budgeten, såsom huvudregeln är för investeringar.
- Offentligrättsliga avgifter har i ökande omfattning nettobudgeterats.

²⁷ Von Hagen (1992), Molander (1999).

²⁸ En översikt återfinns i prop. 2006/07:100, kap. 4.

- Utdelningar från statliga bolag har inte alltid inlevererats i sin helhet utan överförs till andra bolag eller till särskilda fonder för exempelvis forskning.
- Tekniska justeringar av utgiftstaket har genomförts asymmetriskt, det vill säga förändringar som reallt har minskat utgiftsutrymmet har lett till justeringar av takets nivå, medan motsvarande inte har gällt för förändringar i motsatt riktning. Bland annat ledde förändringar av momshanteringen i förhållande till den kommunala sektorn till en ökning av utgiftsutrymmet.

Den volymmässigt dominerande posten har varit utgifter på inkomstsidan. Att skatteutgifter numera årligen rapporteras till riksdagen har alltså inte varit tillräckligt för att hålla tillbaka användningen av sådana utgifter.

Det bör noteras att ovanstående avvikelser i förhållande till grundidéerna med budgetregelverket endast har betydelse i förhållande till utgiftstaket. Överskottsmålet är definierat med hjälp av den offentliga sektorns finansiella netto, vilket inte påverkas av hanteringen i ovan angivet avseende.

Avvecklingen av förslagsanslagen har även den fungerat, med vissa undantag. Budgetlagen föreskriver (42 §) att regeringen, om den bedömer att det finns risk för att ett anslag kommer att överskridas, skall vidta sådana åtgärder som den har befogenhet till eller föreslå riksdagen nödvändiga åtgärder. Anslaget för sjukpenningförsäkringen tilläts dock under slutet av 1990-talet växa starkt utan att några egentliga motåtgärder vidtogs. Detta ledde till undanträngning av andra utgifter under utgiftstaket. Bland annat tvangs regeringen till indragning av anslagssparande hos ett antalet myndigheter, och ett år försköts decemberbetalningen av avgiften till EU till januari påföljande år för att utgiftstaket inte skulle brytas igenom (något som är möjligt i och med takets utgiftsmässiga definition).

Det rapporteras att den interna budgetprocessen i Regeringskansliet successivt har försvagats sedan reformen.²⁹ Det fanns farhågor att senareläggningen av besluten kring utgiftstaket från vår till höst skulle få denna effekt, och det orsakssambandet kan inte uteslutas. Det räcker dock inte som förklaring, eftersom denna omläggning skedde 2002 och försvagningen hade iakttagits redan tidigare. Sannolikt ligger en del av förklaringen i den minskade betydelsen hos regeringsöverläggningarna kring budgeten. De första åren efter reformen, med början våren 1996, var detta möte i regeringskretsen – skapat efter norsk förebild – centralt för att förankra budgeten hos statsråden. Överläggningarna kortades efter några år och synes ha fått successivt mindre betydelse. Även andra faktorer har sannolikt bidragit till försvagningen av den interna processen; de institutionella variablerna förklarar givetvis inte allt som sker i budgetarbetet och finanspolitiken.

²⁹ Prop. 2006/07:100, s. 90.

4.3 Tidsinkonsistensproblemet

Det *treåriga utgiftstaket* är jämte *överskottsmålet* det viktigaste instrumentet för att sträcka ut beslutshorizonten och reducera tidsinkonsistensproblemet. Överskottsmålets tidshorizont är längre, men utgiftstaket är å andra sidan en skarpare restriktion i den meningen att det lättare kan verifieras om den har respekterats eller inte.

Utgiftstaket har respekterats sedan det infördes 1997. Vid några tillfällen har detta som illustrerades i föregående avsnitt skett genom dispositioner som på olika sätt bryter mot regelverkets intentioner. Det faktum att man vidtagit sådana dispositioner indikerar ju å andra sidan att man har ansett det viktigt att respektera utgiftstaket; enklare hade ju annars varit att helt enkelt ignorera det.

Allvarligare på sikt är de tendenser till förkortning av tidsperspektivet som kunnat iakttas från 2002. I budgetpropositionen för år 2003 skrev regeringen:

Från och med i år tar inte riksdagen ställning till utgiftstaket förrän i samband med budgetpropositionen. Med anledning av riksdagens beslut (förslag 2000/01:RS1, bet. 2000/01:KU23, rskr. 2000/01:274) aviserade regeringen i 2002 års ekonomiska vårproposition att förslag om utgiftstak och saldomål för 2005 skulle lämnas i budgetpropositionen för 2003. Valet har inneburit att beredningstiden för ställningstagandet avseende den långsiktiga budgetpolitiken inte varit tillräcklig. Regeringen saknar därför möjlighet att i denna proposition lägga fram förslag till utgiftstak och saldomål för 2005. I stället återkommer regeringen i 2003 års ekonomiska vårproposition i avsnittet om riktlinjer för budgetpolitiken, med sin bedömning av lämpligt utgiftstak och saldomål för såväl 2005 som 2006. Förslag om dessa utgiftstak och saldomål tas sedan in i budgetpropositionen för 2004.³⁰

Motiveringen för att inte ange ett utgiftstak för 2005 angavs alltså vara valet 2002. I budgetpropositionen för år 2005 gavs ingen motivering för att avstå från det tredje året i beslutsperioden:

Riksdagen har sedan 1996 normalt fastställt ett utgiftstak för staten tre år i förväg. Utgiftstaket för staten sätter en övre gräns för statens utgifter. I denna proposition gör regeringen i stället en bedömning hur utgiftstaket för 2007 bör beräknas (se i avsnitt 4.1.1.). Vidare föreslås tekniska justeringar av utgiftstaken för åren 2005–2006.³¹

I den följande budgetpropositionen angavs i stället statistisk-tekniska problem med beräkningen av BNP som motiv för att ett förslag till utgiftstak för det tredje året inte hade presenterats:

Riksdagen har sedan 1996 i regel tre år i förväg fastställt ett utgiftstak för staten, vilket sätter en övre gräns för statens utgifter. Till följd av att regeringen ville utreda huruvida den potentiella BNP-tillväxten i Sverige förändrats under senare år redovisades i budgetpropositionen för 2005 endast ett beräkningstekniskt utgiftstak för 2007. I denna proposition föreslår regeringen ett utgiftstak för 2007. Vidare gör regeringen en bedömning av utgiftstakets nivå för 2008. Förslaget och bedömningen redovisas i avsnitt 4.2.1.³²

Motiveringen övertygar inte. Om det till följd av en förändrad uppskattning av BNP-nivån hade blivit motiverat att justera utgiftstakets nivå, hade detta kun-

³⁰ Prop. 2002/03:1.

³¹ Prop. 2004/05:1.

³² Prop. 2005/06:1.

nat göras till föremål för en teknisk justering utan men för utgiftstakets trovärdighet.

Efter regeringsskiftet 2006 inskränkte sig den nyttillträdda regeringen till en bedömning av utgiftstaket det tredje året:

Riksdagen fastställer i regel tre år i förväg ett utgiftstak för staten, vilket sätter en övre gräns för statens utgifter. Utgiftstak föreslås i budgetpropositionen. I denna budgetproposition lämnas ett förslag till sänkt utgiftstak för 2007, ett förslag till utgiftstak för 2008 samt en bedömning av utgiftstaket för 2009. Regeringens ambition är att utgiftstaket för staten uttryckt som en andel av BNP skall minska svagt de närmaste åren.³³

I vårpropositionen 2007 och budgetpropositionen för 2008 har regeringen upprepat att respekten för det budgetpolitiska regelverket är viktig för finanspolitikens trovärdighet. Finansutskottet har välkomnat arbetet med att göra regelverket tydligare.³⁴

Sammanfattningsvis kan konstateras att tidshorizonten med skiftande eller utblivna motiveringar har förkortats.

Överskottsmålet har – så långt sådana uppskattningar kan göras med någon precision ex post – respekterats under den period som det har varit i kraft. Kritik mot otydlighet och svårigheter att utvärdera målet har dock framförts av både IMF och OECD.³⁵ I viss mån ligger denna otydlighet inbyggd i själva överskottsmålets ambition att fastlägga en restriktion över en konjunkturcykel. Regeringen har från och med budgetpropositionen för 2007 avskaffat de årliga överskottsmålen.

Garantier är en form av ekonomiska åtaganden som går utöver det årliga budgetperspektivet och ofta också över det treåriga utgiftstakets. Respekten för budgetlagens grundkrav på kostnadstäckande avgifter är därför svår att utvärdera annat än på lång sikt. Riksrevisionen framförde i en rapport 2004 viss kritik mot bristande överblick över statens risktagande på området.³⁶ Riksgäldskontoret har i en rapport argumenterat för att avgifterna för insättningsgarantin – det klart största av statens garantiåtaganden – inte har varit riskavspeglande och därför bör ändras.³⁷ Insättningsgarantinämnden har nyligen upphört, och Riksgäldskontoret har övertagit dess uppgifter. Bostadskreditnämnden införde under år 2006 en ny avgiftsmodell som är riskbaserad. Antalet garantiärenden i Regeringskansliet har varit ganska lågt på senare år,³⁸ vilket indikerar att budgetlagens undantagsparagraf inte har kommit till särskilt stor användning. Det förefaller alltså sammanfattningsvis som om lagens intentioner om riskbaserade avgifter nu i stort sett har realiserats.

³³ Prop. 2006/07:1.

³⁴ Finansutskottet (2007).

³⁵ IMF (2005), OECD (2005).

³⁶ Riksrevisionen (2004).

³⁷ Riksgäldskontoret (2007).

³⁸ Peter Danielsson, Finansdepartementet, pers. medd.

4.4 Beslut under osäkerhet

Prognosunderlaget blir särskilt viktigt i ett system med utgiftstak. Riksrevisionen har i en rapport konstaterat att träffsäkerheten i regeringens prognoser inte är vare sig sämre eller bättre än andra prognosleverantörers. De medelfristiga kalkylerna är svårare att utvärdera; bland annat har beräkningarna av potentiell BNP reviderats ganska kraftigt under senare år. Riksrevisionen menar också att modellernas uppbyggnad borde beskrivas mer utförligt för att utomstående bedömare lättare skulle kunna bilda sig en uppfattning.³⁹

Uppföljningen under pågående budgetår har dock förbättrats. Regeringen lämnar uppföljningar till riksdagen fyra gånger per år och en slutlig redogörelse i årsredovisningen för staten. I samband med reformen vid 1990-talets mitt infördes som nämnts ett heltäckande system för anslagsuppföljning. För vissa anslag är prognosproblemet trivialt, eftersom de månatliga utgifterna helt enkelt är en tolfedel av de årliga. För beteendeberoende anslag som sjukpenningförsäkringen och vissa företagsstöd föreligger emellertid ett genuint prognosproblem. Den modell som introducerades i samband med reformen bygger på en utgiftsprofil estimerad på basis av de närmast föregående årens utgiftsprofiler. Metoden är enkel men har visat sig fungera. Ekonomistyrningsverket har det sammanhållande ansvaret för den månadsvisa uppföljningen och uppdateringen av det prognostiserade utfallet.

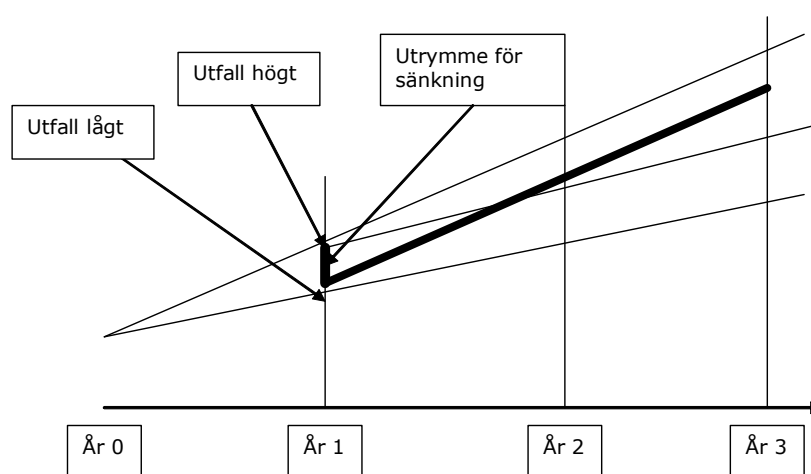
Budgeteringsmarginalen – statsbudgetens instrument för att hantera den osäkerhet som inte går att reducera bort – har fungerat mindre väl. Det finns ett problem inbyggt i själva konstruktionen. Marginalen är till för att minska sannolikheten för att utgifterna skall bryta igenom utgiftstaket. Det innebär att det med stor sannolikhet finns ett utgiftsutrymme kvar när budgetåret har gått så långt att prognoserna för utfallet blir rimligt säkra. I sin grundform är budgeteringsmarginalen ofinansierad, det vill säga detta utgiftsutrymme kan inte utnyttjas utan att budgetsaldot försämras. Om inkomstprognoserna också har gjorts försiktigt, vilket torde vara regel, finns emellertid en möjlighet att utnyttja budgeteringsmarginalen för utgiftshöjningar. Om detta är varaktiga utgifter, finns en risk för att marginalen gentemot framtida oförutsedda ökning av utgiftsnivån och försämringar av saldot minskar. Detta skedde också ganska snart efter reformen. Marginalen krympte kraftigt, och regeringen tvangs till olika ad hoc-åtgärder för att klara utgiftstaksrestriktionen.

Problemet med hanteringen av marginalen är som sagt oupplösligt förknippat med det osäkerhetsproblem som den är tänkt att lösa. Det finns två sätt att förstärka regelverket. Det första och mest omedelbara är att förbättra redovisningen hur budgeteringsmarginalen har använts, så att riksdagen får möjligheter att verifiera att den har utnyttjats för det avsedda ändamålet – att möta oförutsedda utgiftsdrivande faktorer – och ingenting annat. En sådan redovisning kan lämnas i vårpropositionen efter avslutat budgetår i samband med att årsredovisningen för staten presenteras.

³⁹ Riksrevisionen (2006).

Den andra åtgärden är att sänka utgiftstaket motsvarande det utrymme inom marginalen som inte har krävts. Detta outnyttjade utrymme kan uppskattas när budgetutfallet föreligger någon månad in på det följande budgetåret. Eftersom osäkerheten nu har minskat beträffande de två år som återstår av den ursprungligen treåriga beslutsperioden, kan man utan att öka risktagandet eliminera det eventuella extra utrymme som finns för att bibehålla styrkan i den ursprungliga restriktionen. Mekanismen illustreras i nedanstående figur.

Figur 1. Hantering av budgeteringsmarginalen



Anm. Om budgetutfallet blir högt, krävs hela den budgeteringsmarginal som ursprungligen beräknades, och utgiftstaket blir oförändrat. Om budgetutfallet blir lågt, finns ett utrymme för att sänka utgiftstaket, så att den ursprungliga restriktionen bibehålls.

Ingenting hindrar att regeringen åtminstone vad gäller det löpande budgetåret föreslår riksdagen detta i vårpropositionen, även om man i principbeslutet 2002 reserverade budgetpropositionen för beslut om utgiftstaket. En sänkning av utgiftstaket motsvarande ej utnyttjat utrymme är närmast att jämföras med en tilläggsbudget, som ju presenteras just i vårpropositionen.

4.5 Principal-agent-problem

Själva skapandet av en budgetlag innebär ett förtydligande av regeringens handlingsfrihet på finansmaktens område och kan därmed sägas ha bidragit till hanteringen av principal-agent-problemet mellan riksdag och regering. Det är numera få länder som inte har en budgetlag, samtidigt som det föreligger relativt stora skillnader mellan vad man valt att lagfästa och hur (se kapitel 6).

Att Riksrevisionen gjordes till en myndighet under riksdagen innebär att riksdagens möjligheter att självständigt skaffa sig en bild av hur den statliga förvaltningen fungerar har förbättrats. Det innebär att Sverige också i detta avse-

ende fick en mer normal organisation av granskningen av den statliga förvaltningen.

Forskning visar att revisionens iakttagelser får större effekt om det finns en infrastruktur för att ta om hand rapporterna och säkerställa att förslagen granskas och när så är lämpligt förverkligas.⁴⁰ Redan före budgetreformen (1994) infördes ett avsnitt i den dåvarande kompletteringspropositionen med rubriken ”Åtgärder med anledning av revisionens iakttagelser”. Denna enkla åtgärd (nu införd i budgetlagen) ökade påtagligt intresset för revisionens årliga rapport i både departement och myndigheter. Viktig för kvalitetsutvecklingen av myndigheternas ekonomiadministration har också EA-värderingen varit; kvaliteten har stadigt förbättras under den period som systemet har varit i drift.

Att det tidigare Riksrevisionsverket var en myndighet under regeringen innebär som konstaterats att regeringen efter revisionsreformen inte har ett eget revisionsinstrument gentemot myndighetsfären. Problemet berördes av den tidigare nämnda utredningen om internrevision i staten, men några beslut har ännu inte fattats i frågan.

En förändring som kan få betydelse på sikt är att departementen i växande omfattning förstärker sin egen kompetens för utvärdering och analys. Till bilden hör också en växande skara sektorsbundna utvärderingsmyndigheter, även om utvecklingen i detta avseende är något ojämn.⁴¹

4.6 Summering

Viktigast av de problem som har diskuterats i det föregående är tendenserna att förkorta tidshorizonten genom att med försening fatta beslut om utgiftstaket. Det finns en betydande risk att detta uppfattas som steg på vägen mot en avveckling av det treåriga perspektivet och en återgång till de ettåriga budgetbesluten, i synnerhet som de i aktuella budgetpropositioner angivna motiven inte övertygar och det i något fall inte har lämnats någon motivering alls.

Också mångfalden av sätt att kringgå utgiftstakets restriktion genom utgifter på inkomstsidan, uteblivna tekniska justeringar etcetera riskerar att underminera tilltron till utgiftstaket.

Budgeteringsmarginalen är oundgänglig i ett system med utgiftstak på grund av att en viss del av osäkerheten i budgetunderlaget inte kan undanröjas, men erfarenheterna från den praktiska användningen visar att frestelserna att utnyttja handlingsutrymmet på annat sätt än det avsedda är stora. Härigenom skapas också svårigheter att upprätthålla respekten för utgiftstaket under de budgetår som följer.

Samtliga dessa aspekter – användningen av ett treårigt utgiftstak, den redovisningsmässiga hanteringen av det och användningen av en budgete-

⁴⁰ Ahlbäck (1999).

⁴¹ Se Molander (2008).

ringsmarginal – är både möjliga och rimliga att påverka i det formella regelverket.

Överskottsmalet är också ett centralt instrument för finanspolitiken, men problemet att reglera detta i lag är större. Det finns dock möjligheter att reglera det i mer abstrakta ordalag på det sätt som görs i vissa andra länder; ett förslag på hur detta kan göras ges i kapitel 6.

Regeringsöverläggningarnas minskade roll och tendenserna till försvagning av de interna rutinerna för budgetprocessen i Regeringskansliet är också allvarliga men är svåra att reglera. Det handlar i stora stycken om regeringens egen uppläggning av arbetet i Regeringskansliet. Även om det naturligtvis inte kan råda någon total frihet i detta avseende förefaller detta inte vara lämpligt att göra till föremål för lagreglering. Det är dock att beklaga att man inte har valt att göra regeringsoverläggningarna till det viktiga inslag i årscykeln som det kan bli och som det är i Norge, där det ses som en möjlighet för den sittande regeringen att få uppmärksamhet kring sin politik.

Avsaknaden av ett regeringens eget internrevisionsorgan för myndighetssfären kan också ses som ett problem. Här krävs dock en analys av behov och ambitionsnivå som faller utanför ramen för denna diskussion.

5 Redovisningsprinciper

5.1 Grundläggande redovisningsprinciper och deras tillämpning

Det finns två huvudsakliga redovisningsprinciper: kassamässig redovisning (*cash accounting*) och redovisning enligt bokföringsmässiga principer (*accrual accounting*). De båda principerna definieras på följande sätt av International Federation of Accountants Public Sector Committee (IFAC PSC):

“Cash basis means a basis of accounting that recognizes transactions and other events when cash is received or paid....The primary financial statement is the cash flow statement.

Accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid).....The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net asset/equity, revenue and expenses.”⁴²

Den huvudsakliga skillnaden rör vid vilken redovisningsperiod transaktionerna uppmärksammas i redovisningen. Denna skillnad är störst och tydligast vid investeringstransaktioner, där betalningen i normalfallet görs i direkt anslutning till att tillgången levereras, medan förbrukningen av tillgången sker över hela tillgångens ekonomiska livslängd. Också för ett stort antal andra transaktioner

⁴² International Federation of Accountants Public Sector Committee (2000), s. 12-13.

kan betalning och resursförbrukning ske under olika redovisningsperioder. Det gäller exempelvis alla transaktioner som innebär betalning i för- eller efterskott.

I det här sammanhanget finns det några begrepp som är centrala:

- *Utbetalning och inbetalning* avser ut- respektive inflöde av betalningsmedel och uppstår när in- respektive utflödet sker.
- *Utgift och inkomst* avser anskaffning respektive avyttring av resurser och uppstår enligt redovisningspraxis när fakturor erhålls respektive skickas iväg och därmed också bokförs.
- *Kostnad och intäkt* avser värdet av de resurser som förbrukats respektive utförts och uppstår när resurserna förbrukas respektive prestationerna utförs.

Valet av redovisningsprincip påverkar vilken redovisningsinformation som tas fram. Vid kassamässig redovisning är det endast någon form av likviditetsredovisning (kassaredovisning) som presenteras. Ett sådant redovisningsdokument kan ställas upp på olika sätt, men det omfattar ofta ingående balans, likvida medel, periodens inbetalning (uppdelade på olika typer av inbetalningar), periodens utbetalningar (uppdelade på olika typer av utbetalningar) samt utgående balans likvida medel. Vid en redovisning enligt bokföringsmässiga principer presenteras en likviditetsredovisning (kassaredovisning), en resultaträkning med intäkter och kostnader samt en balansräkning med tillgångar, skulder och kapital. Det är viktigt att notera att också en budgetering och redovisning enligt bokföringsmässiga principer således omfattar information om likviditeten. Skillnaden är att det därutöver presenteras information om intäkter, kostnader, tillgångar, skulder och kapital.

Kassamässiga och bokföringsmässiga principer tillämpas ytterst sällan i sin renodlade form i offentliga organisationer. I stället är det nästan undantagslöst någon mellanform med mer eller mindre modifierade lösningar som tillämpas.⁴³ Detta får även konsekvenser för vad man kan läsa ut av dessa dokument. En resultaträkning som bygger på en renodlad redovisning enligt bokföringsmässiga principer har exempelvis ett delvis annat innehåll och en delvis annan innebörd än en resultaträkning som bygger på modifierade bokföringsmässiga principer.

Val av redovisningsprinciper avser både budget och redovisning. Vid budgetering enligt kassamässiga principer presenteras endast en likviditetsbudget (kassabudget), medan det vid budgetering enligt bokföringsmässiga principer presenteras en likviditetsbudget (kassabudget), en resultatbudget samt en budgeterad balansräkning. Som kommer att framgå av den historiska genomgången och nulägesbeskrivningen nedan är det dock i praktiken inte givet att samma principer tillämpas i budget och redovisning.

⁴³ Se t.ex. Lüder och Jones (2003), van der Hoek, (2005) och Martí (2006).

Övergången från den traditionella kassamässiga principen till bokföringsmässiga principer i budgetering och redovisning har något olika fokus i olika offentliga organisationer. I många fall fokuseras framtagandet av resultatbudget/-räkning och balansbudget/-räkning, och det informationstillskott dessa dokument ger i förhållande till likviditetsbudgeten/-redovisningen. I andra offentliga organisationer har övergången till bokföringsmässiga principer huvudsakligen handlat om att komplettera information om prestationer och effekter med information om kostnaderna för dessa objekt. Denna inriktning på reformerna kallas i anglosaxiska länder ofta för *resource budgeting and accounting*, *performance budgeting and accounting* eller *output-based budgeting and accounting*.⁴⁴ I den svenska översättningen har begreppet prestationsbaserad budgetering och redovisning använts. Likheten mellan de båda inriktningarna på reformarbetet är att det i båda fallen är stort fokus på kostnadsinformation. I det senare fallet är det dock inte fokus på vare sig resultatbudget/-räkning eller balansbudget/-räkning utan främst på kostnaderna för de objekt man valt att planera för och följa upp. Robinson and Brumby definierar *performance budgeting* på följande sätt:

”procedures or mechanisms intended to strengthen the links between the funds provided to public sector entities and their outcomes and/or outputs through the use of formal performance information in resource allocation decision making.”⁴⁵

Tanken är således att man i budgetarbetet ska fördela de totala resurserna på olika objekt och att politikerna därmed ska få ett underlag som möjliggör prioriteringar mellan olika verksamheter. I uppföljningen ska redovisningen av kostnader per objekt sedan ge ett underlag för bedömning av dels om de gjorda prioriteringarna fått genomslag i verksamheten, dels om kostnaden per objekt varit högre eller lägre än budgeterat.

5.2 Historisk framväxt och nuläge

Internationellt

Införande av redovisning och budgetering enligt bokföringsmässiga principer i statlig förvaltning har pågått i ca 20 år. De anglosaxiska länderna var tidigt ute, liksom den svenska statsförvaltningen. OECD Public Management (OECD PUMA), Världsbanken och andra internationella organisationer presenterar regelbundet översikter över vilka länder som har gått över till bokföringsmässiga principer. En översikt från OECD/World Bank, *Budget Practices and Procedures Database*, 2007, visar att tio länders statsförvaltningar har gått över till en relativt renodlad redovisning enligt bokföringsmässiga principer⁴⁶, att två länder redovisar enligt båda principerna⁴⁷ och att ytterligare sex länder har valt en

⁴⁴ Matheson (2002), Likierman (2002), Robinson and Brumby (2005) och Carlin (2006).

⁴⁵ Robinson och Brumby (2005), s. 5.

⁴⁶ Australien, Frankrike, Island, Japan, Kanada, Nya Zeeland, Polen, Spanien, Storbritannien och Schweiz. Därutöver har Sverige, som i översikten felaktigt hamnat bland länder som har en kassamässig redovisning, en redovisning enligt bokföringsmässiga principer.

⁴⁷ Italien och Österrike.

modifierad form av denna princip.^{48,49} Därutöver finns det ett antal länder som planerar att genomföra motsvarande reformer.⁵⁰ Carlin sammanfattar att det är ”a global, rather than an English speaking ‘club’ phenomenon.”⁵¹ Internationella organisationer som till exempel OECD PUMA och International Federation of Accountants Public Sector Committee (IFAC PSC) påverkar också utvecklingen. OECD PUMA gör detta mera indirekt genom kunskaps- och erfarenhetsutbyte, medan IFAC PSC:s International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) enligt bokföringsmässiga principer på ett mera påtagligt sätt ger ett avtryck i de redovisningsprinciper olika länder väljer för sina statsförvaltningar. IPSAS är inte tvingande och finns även i en enklare form med kassamässiga principer. Utvecklingsarbetet inom IFAC PSC är dock nästan uteslutande inriktat på standards för bokföringsmässiga principer.

Utöver enskilda länders redovisning är Internationella valutafondens system för finansstatistik (*Government Finance Statistics, GFS*) ett viktigt inslag i den statliga redovisningen. I samband med den senaste större reformeringen av GFS år 2001 gick fonden över till ett system som bygger på en redovisning enligt bokföringsmässiga principer.⁵²

Samtidigt som det är en tydlig internationell trend att statsförvaltningar går över till en redovisning enligt bokföringsmässiga principer har det inte funnits någon motsvarande stark trend mot budgetering enligt samma principer.⁵³ Enligt OECD/World Bank *Budget Practices and Procedure Database 2007* är det dock sex länder som har en budget baserad på bokföringsmässiga principer⁵⁴ och ytterligare tre länder som tillämpar en blandning av bokföringsmässiga och kassamässiga principer.⁵⁵ Det ska dock betonas att olika grader av modifieringar i de renodlade principerna gör det vanskligt att presentera den här typen av sammanställningar.

En del av de länder som gått över till en redovisning enligt bokföringsmässiga principer planerar att göra motsvarande övergång i budgeteringen, medan andra länder planerar att arbeta vidare med en redovisning enligt bokföringsmässiga principer och en budgetering enligt kassamässiga principer. Länder som väljer ett sådant dualt system måste dock komplettera redovisningen enligt bokföringsmässiga principer med en huvudsakligen kassamässig redovisning mot statsbudgeten.

Avslutningsvis är det värt att notera att samtliga länder som har gått över till eller planerar att gå över till bokföringsmässiga principer i redovisning och

⁴⁸ Danmark, Finland, Nederländerna, Norge, Slovakien och USA.

⁴⁹ Khan and Mayes (2007).

⁵⁰ Blöndal (2003), Lüder and Jones (2003) och Carlin (2006).

⁵¹ Carlin (2005), s. 312.

⁵² Se t.ex. Khan och Mayes (2007).

⁵³ OECD (2000), Blöndal (2003), Lüder och Jones (2003), Matheson (2002) och OECD/World Bank (2006).

⁵⁴ Kanada, Nya Zeeland, Polen, Spanien, Schweiz och Storbritannien.

⁵⁵ Irland, Island och Italien.

budgetering även genomfört ett stort antal andra reformer inom ramen för det som ofta kallas New Public Management (NPM).⁵⁶ Exempel på sådana reformer är långtgående delegering av ansvar och befogenheter, output/outcome-orienterad styrning, införande av olika typer av marknadsinslag, förbättrad likviditetsstyrning, förstärkt revision, etc. Övergången till bokföringsmässiga principer har i många fall motiverats med att en budgetering och redovisning enligt den principen på ett bättre sätt än den kassamässiga budgeteringen och redovisningen stödjer New Public Management-reformerna. Detta argument har inte minst gällt output- och outcome-orienterade reformer, det vill säga det som kallas resultatstyrning i den svenska statsförvaltningen.

Sverige

I kapitel 2 gavs en översiktlig genomgång av reformer i den svenska statsförvaltningen under de senaste decennierna. I detta avsnitt görs en fördjupad genomgång av reformerna inom främst redovisningsområdet.

I ett internationellt perspektiv var den svenska statsförvaltningen tidigt ute med att införa en redovisning enligt bokföringsmässiga principer. Redan år 1993 infördes denna princip i myndigheternas redovisning, och påföljande år använde man samma principer i den konsoliderade årsredovisningen för staten. Detta följde en motsvarande utveckling i svenska kommuner och landsting redan 1986.

Det fanns två huvudsakliga argument bakom införandet av en redovisning enligt bokföringsmässiga principer i den svenska statsförvaltningen.⁵⁷ Det främsta argumentet var att den kostnadsinformation som tas fram i en sådan redovisning på ett bättre sätt än kassamässig information stödjer den resultatstyrning med inriktning på verksamhetsgrenar, prestationer och effekter som infördes i den svenska statsförvaltningen i slutet av 1980-talet. Tanken var således att information om kostnad per verksamhetsgren, prestation och effekt skulle bli ett viktigt underlag för beslutsfattande i såväl myndigheternas interna styrning, som regeringens styrning av myndigheterna. Det andra argumentet var att en redovisning enligt bokföringsmässiga principer, som till stor del överensstämmer med den redovisning som görs i privata företag och svenska kommuner och landsting, skulle underlätta rekryteringen av kvalificerade redovisningsekonomer till statsförvaltningen. Det var således inte något upplevt behov av resultat- och balansräkningar för statliga myndigheter som var utgångspunkten för reformen, och det var definitivt inte behovet av en konsoliderad redovisning enligt bokföringsmässiga principer för hela statsförvaltningen som lyftes fram.

Den statliga redovisningen innebär att samtliga myndigheter presenterar en årsredovisning med resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys (kassaredovisning) och resultatredovisning med information om kostnader för olika

⁵⁶ Blöndal (2001), Lundqvist (2002), Mattisson m.fl. (2003) och Paulsson (2003, 2006).

⁵⁷ Riksrevisionsverket (1992), Lundqvist (2002) och Paulsson (2006).

objekt enligt bokföringsmässiga principer samt en utgiftsmässig anslagsredovisning mot statsbudgeten. Man lämnar även en delårsrapport till regeringen med resultaträkning, balansräkning och anslagsredovisning. Regeringen sammanställer sedan en konsoliderad resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys enligt bokföringsmässiga principer, och en samlad utgiftsmässig anslagsredovisning för hela staten, exklusive statliga bolag, till riksdagen.

Som nämnts ovan är budgetering och redovisning i statliga organisationer nästan undantagslöst baserade på någon form av modifiering av kassamässiga eller bokföringsmässiga principer. I den svenska statsförvaltningen har man valt en redovisning som bygger på bokföringsmässiga principer och som är modifierad i relativt liten utsträckning. De enda riktiga undantagen från de bokföringsmässiga principerna har tidigare varit hanteringen av skatter på intäktssidan samt hanteringen av naturreservat, viss konst m.m. på kostnadssidan.⁵⁸ Orsaken till det senare undantaget är främst att det i många fall inte finns något anskaffningspris att utgå ifrån, och att det i många fall inte heller är möjligt att fastställa något återanskaffningspris i form av ett marknadsvärde. Från och med årsredovisningen för staten 2006 har dock principerna för redovisning av skatter ändrats så att den i princip följer bokföringsmässiga principer. Eftersom de slutliga skatteintäkterna inte är fastställda när bokslutet görs, innebär det dock att det i årsredovisningen för staten finns ett inslag av prognoser vad gäller skatterna.⁵⁹

Intresset för en budgetering enligt bokföringsmässiga principer kan spåras ända tillbaka till programbudgetutredningen på 1960-talet. De reformer den utredningen var inriktad på överensstämde relativt väl med utvecklingen av prestationsbaserad budgetering och redovisning. Den lämnade dock inte några mer bestående avtryck i den statliga budgeteringen. Nästa gång någon form av budgetering enligt bokföringsmässiga principer på allvar diskuterades var i anslutning till införandet av en redovisning enligt samma principer, det vill säga i början av 1990-talet. Flera utredningar har också genomförts som resulterat i rapporter med mer eller mindre direkta förslag på införande av någon form av budgetering enligt bokföringsmässiga principer. En tidig utredning inom området genomfördes i mitten av 1990-talet vid dåvarande Riksrevisionsverket. Utredningen resulterade i en skrift som diskuterades i Regeringskansliet, men som aldrig ledde till några konkreta beslut.⁶⁰

Det mest omfattande utredningsarbetet påbörjades 1996 inom ramen för det så kallade Vesta-projektet (Verktyg för Ekonomisk Styrning i Staten). Det projektet berörde såväl budgetering enligt bokföringsmässiga principer som en revidering av resultatstyrningen och övriga frågeområden som behandlas i denna rapport. Resultatet av projektet blev två departementsstenciler.⁶¹ I den första presenterades övergripande förslag till införande av en budgetering enligt bok-

⁵⁸ Se t.ex. Lundqvist (2002).

⁵⁹ Se Finansdepartementet (2007) för en genomgång av de nya principerna för redovisning av skatter.

⁶⁰ Riksrevisionsverket (1995).

⁶¹ Finansdepartementet (2000, 2003).

föringsmässiga principer som var snarlik det som ovan benämnts prestationsbaserad budgetering, dvs. en nedbrytning av den övergripande ekonomiska ramen för staten i kostnadsramar för politikområden, verksamhetsområden, verksamhetsgrenar och, ytterst, prestationer och effekter. Den andra stencilen innehöll mer preciserade förslag till bland annat ändringar i budgetlagen. Båda departementsstencilerna remissbehandlades brett och diskuterades även inom Regeringskansliet och med representanter för riksdagen. Trots det omfattande utrednings- och förankringsarbetet har inget beslut fattats om införande av budgetering enligt bokföringsmässiga principer i den svenska statsförvaltningen.

Ett senare formellt dokument där frågan diskuterades var i *Årsredovisning för staten 2004*.⁶² Där sammanfattade regeringen diskussionen med att det för närvarande inte finns några planer på att införa en komplett budget enligt bokföringsmässiga principer i den svenska statsförvaltningen. Däremot menade regeringen att det kan finnas skäl att ta mindre steg för vissa poster i budgeten.

5.3 Argument för och emot bokföringsmässiga principer

Den nationella och internationella debatten handlar dels om för- och nackdelar med kassamässiga principer och bokföringsmässiga principer i allmänhet, dels om förutsättningarna för att arbeta med duala system med budgetering enligt kassamässiga principer och redovisning enligt bokföringsmässiga principer. I det följande behandlas kortfattat båda dessa aspekter.

För- och nackdelar med bokföringsmässiga principer

Ett vanligt argument för bokföringsmässiga principer är att de dokument som följer med dessa principer ger ett rikare informationsunderlag för beslutsfattare på olika nivåer i offentliga organisationer.⁶³ Kravet på transparens anses således vara bättre tillgodosett när bokföringsmässiga principer tillämpas än när man tillämpar kassamässiga principer. Detta anses vara till fördel för såväl beslutsfattare inom statsförvaltningen som medborgare som är intresserade av hur skattemedlen används.

Ett annat vanligt argument för bokföringsmässiga principer i budgetering och redovisning är det som framfördes när den svenska statsförvaltningen gick över till bokföringsmässiga principer i redovisningen, nämligen att information om kostnader på ett bättre sätt än kassamässig information stödjer den resultatinformation som tas fram i många offentliga organisationer.⁶⁴ Tanken är således att kostnader för olika objekt, till exempel verksamhetsområden, prestatio-

⁶² Finansdepartementet (2005).

⁶³ Christiaens (1999), Christiaens och Rommel (2008), Likierman (2002), Blöndal (2003), Algemene Rekenkamer (2004), Carlin (2005) och van der Hoek (2005).

⁶⁴ Likierman (2002), Algemene Rekenkamer (2004), van der Hoek (2005), Blöndal (2003), Mellor (1996) och The US Government Accounting Office (2000).

ner eller effekter, ska kunna presenteras parallellt med balans- och resultaträkningar och finansieringsanalyser.

Ett tredje argument är att bokföringsmässiga principer skapar en bättre incitamentsstruktur för chefer i offentliga organisationer eftersom de ger en god bild av kostnaderna för olika verksamheter.⁶⁵ Om det därutöver knyts ett tydligt ansvar till dessa kostnader kan ansvarsutkrävande underlättas.

Ett fjärde argument för bokföringsmässiga principer är att den information som tas fram vid en budgetering och redovisning enligt dessa principer ger beslutsfattarna incitament till ett mer långsiktigt tänkande.⁶⁶ Anledningen till det är att man uppmärksammar tillgångarna oberoende av när de är anskaffade och att man vid anskaffningstillfället även beaktar den aktuella tillgångens värde för organisationen i ett längre perspektiv.

Avslutningsvis har det tillkommit ett argument för bokföringsmässiga principer i och med att Internationella valutafonden 2001 införde bokföringsmässiga principer i sitt system för *Government Finance Statistics (GFS)*. Det innebär att alla länder oberoende av vilka principer man tillämpar i budgeteringen och redovisningen på det nationella planet måste ha tillgång till ett redovisningssystem som möjliggör framtagande av information enligt bokföringsmässiga principer.

Det finns också argument mot bokföringsmässiga principer. Det kan för det första ifrågasättas om bokföringsmässiga principer från den privata sektorn är relevanta också i offentliga organisationer med väsentligt andra styrförutsättningar.⁶⁷ Detta har lett till en omfattande diskussion med ibland mer övergripande och ibland något mera preciserad kritik mot utvecklingen. Bland annat publicerades för några år sedan en omtalad bok med titeln *Global warning*,⁶⁸ där forskare från olika länder ifrågasatte utvecklingen mot New Public Management och då främst de mer finansiellt inriktade reformerna som handlade om budgetering och redovisning enligt bokföringsmässiga principer.

Ett annat argument mot bokföringsmässiga principer är att det i vissa situationer faktiskt är betalningsströmmarna som är de centrala snarare än kostnaderna. Om riksdagen beslutar om en kraftig ökning av den statliga investeringsvolymen kommer endast en bråkdel av denna att bli synlig på budgeten om budgetering enligt bokföringsmässiga principer tillämpas; hur stor andel som blir synlig beror på arten av investeringar. Men om man önskar belysa hur staten som stor aktör påverkar finansmarknaden, är det just upplåningsbehovet under de första åren som är det viktiga, inte kostnadsfördelningen. Budgeten kan naturligtvis kompletteras med sådana beskrivningar – en redovisning får förutsättas innehålla också en finansieringsanalys – men det spelar självfallet stor roll vad riksdagen faktiskt fattar beslut om och vad som är en kompletterande re-

⁶⁵ van der Hoek (2005).

⁶⁶ Se t.ex. The US Government Accounting Office (2000).

⁶⁷ Broström (1998), Bromwich och Lapsley, (1997), Falkman (1997) och Riksdagens revisorer (2003).

⁶⁸ Olson m.fl. (1998).

dovisning. Även den nuvarande huvudsakligen utgiftsmässiga budgeten innehåller bokföringsmässiga inslag.

Ett vanligt förekommande argumentet mot bokföringsmässiga principer är vidare att det ökar komplexiteten i redovisningsinformationen och att det därmed försvarar för beslutsfattarna utan redovisningskunskap att dra korrekta slutsatser av informationen.⁶⁹ Detta var också ett argument som fördes fram i diskussionen om införande av bokföringsmässiga principer i budgeteringen i den svenska statsförvaltningen. Enligt detta resonemang har således den ökade transparensen en negativ effekt i form av ökad komplexitet och därmed ökat behov av redovisningskunskap bland användarna av informationen.

Viktigt för bedömningen är också att de ”godtyckliga” inslag som finns när bokföringsmässiga principer tillämpas vad avser fördelningen av utgifter och inkomster över olika budgetår leder till en risk för manipulation av informationen i budget- och redovisningsdokumenten. Exempelvis påverkar den valda ekonomiska livslängden för anläggningstillgångar hur stora kostnader organisationen måste ta med i resultaträkningen för ett visst år.

Forskarvärlden påpekar att det även förefaller finnas mindre ”rationella” skäl till att offentliga organisationer inför bokföringsmässiga principer. Exempelvis har Carlin⁷⁰ påpekat att det finns en form av ”evangelism” omkring dessa principer och att en reform i riktning mot sådana principer i många fall uppfattas som oundviklig eftersom den internationella trenden upplevs vara stark. Också Hepworth och Likierman⁷¹ anser att det finns ett inslag av mode i utvecklingen.

För- och nackdelar med duala system

Den svenska statsförvaltningen, liksom statsförvaltningar i många andra länder, arbetar med budgetering enligt kassamässiga principer och redovisning enligt bokföringsmässiga principer. Det finns väldigt olika uppfattningar om huruvida detta är en långsiktigt bra lösning, eller om en redovisning enligt bokföringsmässiga principer förutsätter motsvarande principer i budgetering. I det följande avsnittet diskuteras kortfattat de argument som förs fram för och emot duala system. Vi utgår ifrån att alternativet till ett sådant system är ett enhetligt system, där såväl budgeteringen som redovisningen baseras på bokföringsmässiga principer. Orsaken till denna utgångspunkt är att det inte finns någon diskussion i Sverige eller andra länder som har gått över till en redovisning enligt bokföringsmässiga principer om att återgå till en kassamässig redovisning. De erfarenheter som vunnits av en redovisning enligt bokföringsmässiga principer tyder också på att en sådan redovisning har fördelar jämfört med en renodlat kassamässig redovisning (se nästa avsnitt). Christiaens och Rommels⁷² argument att införandet av en redovisning enligt bokföringsmässiga principer i

⁶⁹ Likierman, (2000, 2002), The US Government's Accounting Office (2000) och Algemene Rekenkamer (2004).

⁷⁰ Carlin (2005).

⁷¹ Hepworth (2002) och Likierman (2002).

⁷² Christiaens och Rommels (2008).

framtiden troligtvis kommer att bli mera selektiv än den har varit i de länder där man infört en sådan redovisning är så här långt ett undantag i debatten.

De argument som framförs för användning av bokföringsmässiga principer i allmänhet i offentliga organisationer (se ovan) framförs också för införandet av bokföringsmässiga principer i budgeteringen i de statsförvaltningar där man redan infört motsvarande principer i redovisningen. Således lyfter man ofta fram att en budgetering enligt bokföringsmässiga principer skapar en mera transparent bild av vad olika beslut får för ekonomiska konsekvenser, och att möjligheterna att titta på information om kostnader för olika verksamheter skapar förutsättningar för politikerna att prioritera mellan olika verksamheter.

Ett vanligt förekommande argument för enhetliga system med bokföringsmässiga principer i både redovisningen och budgeteringen är att en sådan lösning skapar förutsättningar för jämförelser mellan plan och utfall på ett mera transparent sätt en motsvarande jämförelser baserade på enbart kassamässig information.⁷³ Det var exempelvis ett av huvudargumenten i Finansdepartementets båda departementsstenciler som rekommenderade en övergång till budgetering enligt bokföringsmässiga principer i svensk statsförvaltning.⁷⁴

Samtidigt framförs det, som tidigare nämnts, att den information som tas fram när bokföringsmässiga principer tillämpas, inte enbart är mera omfattande utan också mera komplex.⁷⁵ Om komplexiteten leder till att politiker och tjänstemän inte förstår informationen i en budget som är uppställd enligt bokföringsmässiga principer, riskerar budgetbesluten att bli sämre snarare än bättre. Vad gäller informationens komplexitet råder det dock mycket delade meningar. För det första framförs det ibland att information som baseras på bokföringsmässiga principer inte behöver vara svårare att förstå, eftersom det är den typen av information som tas fram i andra organisationer i samhället och därför är välkänd för många politiker. För det andra har det framförts att de duala system som används i den svenska statsförvaltningen och många andra statsförvaltningar är komplexa eftersom de inte är kompatibla.⁷⁶ Redogörelsen i årsredovisningen för staten för skillnaden mellan statsbudgetens saldo och resultatet i resultaträkningen visar tydligt denna komplexitet.

Studier har dock visat att intresset för den redovisningsinformation som tas fram när bokföringsmässiga principer tillämpas är begränsat i duala system.⁷⁷ Orsaken till det antas vara att politiker är framåtblickande och att man av det skälet huvudsakligen är intresserade av den information som har en mer eller mindre direkt bäring på framtida budgetar. I ett dualt system är det den kassamässiga redovisningsinformation som utgör en uppföljning mot statsbudgeten som har den funktionen. The Congressional Budget Office (CBO) i USA

⁷³ Finansdepartementet (2000).

⁷⁴ Finansdepartementet (2000, 2003).

⁷⁵ Blöndal (2004) och International Federation of Accountants Public Sector Committee (2002).

⁷⁶ US Government Accounting Office (2000).

⁷⁷ Mellor (1996), Hepworth (2002), Lüder and Jones (2003).

menar emellertid att man mycket väl kan arbeta med duala system, eftersom de redovisningsdokument som följer av de båda principerna har olika syften och därför kommer till användning i olika sammanhang.⁷⁸ Den kassamässiga redovisningen har som främsta syfte att utgöra en uppföljning mot fördelningen av medel i den kassamässiga budgeten, medan redovisningsdokumenten som bygger på den bokföringsmässiga principen har som syfte att bland annat underlätta ansvarsutkrävande.

Vanliga argument mot en budgetering enligt bokföringsmässiga principer är att det godtyckliga inslaget i de bokföringsmässiga principerna riskerar att leda till en sämre kontroll över statens finanser och sämre transparens än en kassamässig budgetering. Detta problem anses dessutom förstärkas av att de dokument som bygger på bokföringsmässiga principer är mer komplexa och därför svårare att förstå för politiker och tjänstemän utan redovisningsbakgrund. En studie av svenska kommuner visar också att man tenderar att öka avskrivningarna under budgetår då man annars skulle fått ett överskott, medan man tenderar att minska dem under budgetår då man annars skulle fått ett underskott.⁷⁹

5.4 Erfarenheter av enhetliga och duala system

De internationella erfarenheterna av duala system är begränsade eftersom det är få länder som arbetat med kassamässiga principer i budgeteringen och bokföringsmässiga principer i redovisningen under någon längre tidsperiod. Den svenska statsförvaltningen är en av de offentliga organisationer i världen som har arbetat med ett dualt system längst tid. Under de år som har gått sedan införandet av en redovisning enligt bokföringsmässiga principer har det gjorts ett antal studier av denna redovisning. I dessa studier har också frågan om förutsättningarna för tillämpning av ett dualt system i ett längre perspektiv tangerats. I detta avsnitt följer en sammanfattning av några av de erfarenheter som vunnits internationellt och i den svenska statsförvaltningen. Det bör noteras att vissa av dessa studier har fokuserat på konsekvenserna av ett dualt system för relationen mellan regeringen och myndigheterna, medan några studier har fokuserat på konsekvenserna för relationen mellan riksdagen och regeringen.

⁷⁸ Congressional Budget Office (2007).

⁷⁹ Stalebrink (2007).

Internationella erfarenheter

Flera internationella studier visar att redovisningsinformation som baseras på bokföringsmässiga principer får liten användning i beslutsfattandet i statsförvaltningar med duala system.⁸⁰ När det gäller tjänstemän har exempelvis International Federation of Accountants Public Sector Committee funnit att chefer tenderar att fokusera på den information som utgör uppföljning mot budgeten, eftersom det är den man hålls ansvarig för. Det bör dock noteras att det också i statsförvaltningar där man infört bokföringsmässiga principer i både budgetering och redovisning har visat sig att beslutsfattarna tenderar att fokusera på den kassamässiga informationen. En studie av statsförvaltningen i Storbritannien, som sedan några år tillbaka använder bokföringsmässiga principer i både budgetering och redovisning, visar detta, och skälet uppges vara att man inte vill ”lose the grip on the public purse.”⁸¹

Erfarenheterna från ett enhetligt system med bokföringsmässiga principer i budgetering och redovisning i statsförvaltningen i Nya Zeeland indikerar att man har fått ett ökat långsiktigt fokus i budgetarbetet.⁸² Det är framför allt informationen i balansräkningen som har uppmuntrat till en diskussion om utvecklingen av statens tillgångar.

När det gäller frågan om komplexitet finns det internationellt sett olika erfarenheter. Exempelvis visar en studie från Australien och Nya Zeeland, som båda tillämpar bokföringsmässiga principer i budgetering och redovisning, att parlamentsledamöterna upplever informationen som mera komplex än den tidigare kassamässiga informationen.⁸³ Frågan om denna upplevda komplexitet får negativa implikationer för beslutsfattandet och ytterst statsfinanserna är svårare att besvara. En longitudinell studie av utvecklingen i Nya Zeeland visar att såväl statsskulden som kostnaderna per prestation blev lägre sedan man införde budgetering och redovisning enligt bokföringsmässiga principer.⁸⁴ De ansvariga för studien menar dock att den positiva utvecklingen troligtvis främst beror på ett tydligt åtagande från politikernas sida att åstadkomma en sådan utveckling och inte på införandet av nya principer för budgetering och redovisning.⁸⁵

Det finns också studier som indikerar att kostnaderna för införandet och användningen av en budgetering enligt bokföringsmässiga principer är höga. Det handlar om dels kostnader för att implementera systemet, dels kostnader för att löpande hantera större volymer data. Det senare anses kunna bli ett speciellt

⁸⁰ Christiaens (1999), International Federation of Accountant Public Sector Committé (2002), Lüder och Jones (2003) och Algemene Rekenkamer (2004).

⁸¹ Algemene Rekenkamer (2004), s. 81.

⁸² Warren och Barnes (2003).

⁸³ Algemene Rekenkamer (2004).

⁸⁴ Warren och Barnes (2003).

⁸⁵ Ibid.

stort problem för mindre enheter som saknar specialistkompetens inom området.⁸⁶

Svenska erfarenheter av ett dualt system

Den svenska statsförvaltningen har haft ett dualt system i nästan 15 år. Erfarenheterna av denna ordning är blandade. En studie av användningen av den konsoliderade årsredovisningen för staten i mitten på 1990-talet visade att informationen i resultat- och balansräkningarna inte användes i någon större utsträckning i Riksdagen.⁸⁷ Detta ansågs bero på bland annat att informationen kommer vid fel tidpunkt i riksdagsarbetet samt att bokföringsmässiga principer inte upplevdes vara relevanta som underlag för beslutsfattande i Riksdagen. Riksrevisionsverket konstaterade i en annan rapport om den konsoliderade årsredovisningen för staten att den också fortsättningsvis bör baseras på bokföringsmässiga principer, men att det kan finnas skäl att göra vissa ändringar i dokumentet så att det på ett bättre sätt tillgodoser Riksdagens informationsbehov.⁸⁸

En studie av användningen av redovisningsinformation visade tydligt att såväl den kassamässiga informationen som den information som är baserad på bokföringsmässiga principer används i Regeringskansliet och myndigheterna.⁸⁹ Studien visar dock att det när det gäller redovisningsinformation som baseras på bokföringsmässiga principer främst är kostnaderna för olika objekt som används, medan balans- och resultaträkningarna användes mera sparsamt, och när de används är det framför allt i styrningen av myndigheter med en stor andel avgiftsfinansiering. En orsak till det senare resultatet kan vara att myndigheter med en stor andel avgiftsfinansiering i praktiken lever under bokföringsmässiga förhållanden också i budgeteringen. När det gäller användningsområden visade studien att kostnader för olika objekt framför allt används i mer ”management-orienterade sammanhang” i såväl myndigheterna som Regeringskansliet. Användning av informationen i ”budgetpolitiska sammanhang” föreföll däremot vara obefintlig. Där används istället den kassamässiga anslagsredovisningen och prognoserna som bygger på samma principer. Detta är föga överraskande med tanke på att statsbudgeten är kassamässig. Det är dock värt att notera att också den redovisningsinformation som bygger på bokföringsmässiga principer faktiskt kommer till användning, även om det inte sker i budgetpolitiska sammanhang.

En annan studie som delvis var inriktad på användningen av myndigheternas årsredovisningar i Regeringskansliet indikerade att användningen var begränsad: ”Regeringskansliets reaktioner på årsredovisningens innehåll har inte beskrivits som särskilt intensiva. Det förklarades med att dialogen mellan myn-

⁸⁶ Carlin (2006) och Pallot (2001).

⁸⁷ Riksdagens revisorer (1996).

⁸⁸ Riksrevisionsverket (1998).

⁸⁹ ESV (2003) och Paulsson (2006).

digheten och departementet är framtids- och budgetorienterad. Årsredovisningarna, som är historiska dokument, ägnas mindre intresse.”⁹⁰ Notera dock att studien avser årsredovisningarna i stort och inte enbart den redovisningsinformation som baseras på bokföringsmässiga principer.

Frågan om komplexiteten i redovisningsinformationen behandlas i båda studierna ovan. Enligt den förstnämnda studien⁹¹ är det stora skillnader i ”begriplighet” mellan olika delar av den finansiella informationen. Kostnader för olika objekt upplevs vara enklast att förstå både i Regeringskansliet och i myndigheterna, medan balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys upplevs vara svåra att förstå. Enligt Riksdagens revisorer är komplexiteten i redovisningen enligt bokföringsmässiga principer stor: ”För att förstå sig på de finansiella rapporterna behöver man arbeta med statlig redovisning dagligen.”⁹² Också Finansdepartementet har uppmärksammat komplexiteten i det duala system som tillämpas i den svenska statsförvaltningen.⁹³ I remissbehandlingen av departementsstencilen varierade dock uppfattningarna om komplexitet mellan remissinstanserna. Merparten av myndigheterna föreföll mena att komplexiteten är stor i det nuvarande systemet och att enhetliga principer i budgetering och redovisning skulle innebära en förenkling. Det fanns dock även myndigheter som var av den motsatta uppfattningen och som menade att inte minst prognoser enligt bokföringsmässiga principer skulle komma att öka komplexiteten.

5.5 Slutsatser

Som framgått kan ingen entydig slutsats dras beträffande valet mellan kassamässiga och bokföringsmässiga principer, eller mellan enhetliga och duala system. Det finns relevanta argument både för och emot olika lösningar, och erfarenheterna från olika länder pekar inte entydigt i någon viss riktning.

Det kan finnas flera orsaker till detta. För det första är det uppenbart att statsförvaltningar i olika länder använder olika modifieringar av både kassamässiga och bokföringsmässiga principer. Det innebär exempelvis att en del av de förväntade positiva effekterna av budgetering enligt bokföringsmässiga principer redan kan ha erhållits i länder som arbetar med en modifierad kassamässig budgetering, samtidigt som de inte erhållits i länder som arbetar med budgetering enligt modifierade bokföringsmässiga principer. Allt beror på vilka modifieringar som gjorts. Det finns således inte två tydliga alternativ när det gäller principer för budgetering och redovisning, vilket försvårar en tolkning av både debatten och erfarenheterna.

⁹⁰ Riksdagens revisorer (2003), s. 18.

⁹¹ ESV (2003).

⁹² Riksdagens revisorer (2003), s. 18.

⁹³ Finansdepartementet (2000).

För det andra kan olikheterna i slutsatser bero på att man utgår ifrån olika syften med budgetering och redovisning. Det är exempelvis tydligt i den studie som gjorts av användningen av redovisningsinformation i myndigheter och Regeringskansliet i den svenska statsförvaltningen. Om vi relaterar oss till Schicks genomgång av tre olika syften – kontroll på totala finanser, effektivitet i resursfördelningen och god resurshushållning⁹⁴ – är det uppenbart att redovisningsinformationen som baseras på bokföringsmässiga principer i första hand användes för att planera och följa upp hur myndigheternas resurshushållning och nästan inte alls för de två förstnämnda syftena. Vissa respondenter i studien menade att detta var ett viktigt bidrag och att redovisningsinformationen enligt bokföringsmässiga principer har en roll att fylla, medan andra respondenter menade att informationen var av lågt värde, eftersom den på grund av de kassamässiga principerna i budgeteringen inte användes som grund för resursfördelning och prioriteringar.

Oberoende av vilka orsaker det finns till de skilda uppfattningarna vad gäller bokföringsmässiga principer i allmänhet och duala system i synnerhet går det inte utifrån en litteraturgenomgång att finna starkt stöd för en övergång till budgetering enligt bokföringsmässiga principer i den svenska statsförvaltningen. Såväl internationella som svenska studier pekar på att en sådan reform kan ha både positiva och negativa effekter.

En viktig fråga i sammanhanget är naturligtvis också hur stor skillnad det blir i tillgången på information. Vid en budgetering enligt bokföringsmässiga principer kommer det att presenteras en budgeterad resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys. Detta innebär onekligen en ökad transparens jämfört med dagens statsbudget. Samtidigt är det viktigt att komma ihåg att det redan idag är möjligt att följa exempelvis förmögenhetsutvecklingen genom den konsoliderade balansräkning som presenteras i årsredovisningen för staten. Informationen finns således *ex post*, men inte *ex ante*. Frågan är om förekomsten av sådan information *ex ante* skulle påverka beslutsfattandet i regering och riksdag.

Vid en budgetering enligt bokföringsmässiga principer skulle såväl utgiftstaket som anslagen blir kostnadsmissiga istället för utgiftsmässiga. Konsekvenserna för taket skulle dock troligtvis inte bli så stora om investeringar i infrastruktur, militärt materiel med mera sker någorlunda jämnt över tiden. Då skulle de nuvarande utgiftsmässiga anslagen för dessa investeringar i stort sett motsvaras av summan av avskrivningar på befintliga och nya anläggningstillgångar. Av samma skäl skulle inte heller utrymmet för investeringar förändras, givet att reformen utformas på ett neutralt sätt. En indikation på detta är att resultatet i resultaträkningen var drygt 20 miljarder år 2004, medan statsbudgetens saldo samma år var drygt 14 miljarder.

⁹⁴ Schick (2001).

6 Förstärkning av det finanspolitiska regelverket

6.1 Den svenska budgetlagen i internationell jämförelse

Det finanspolitiska regelverket är *till sitt innehåll* förhållandevis homogent inom den grupp av OECD-länder som Sverige normalt jämför sig med. Den offentliga maktens möjlighet att beskatta medborgarna omges med en rad olika restriktioner på hur denna makt får utövas, vilka krav på beslutsunderlag som ställs och hur statens finansiella transaktioner med medborgarna och omvärlden skall redovisas och granskas. *Formen* hos denna reglering varierar däremot, beroende på skillnader i lagstiftningstradition, politisk historia och andra faktorer.⁹⁵

Den vanligaste konstruktionen är att finansmaktens grundvillkor beskrivs relativt kortfattat i grundlagen, varefter en eller flera lagar beskriver mer i detalj hur denna finansmakt skall utövas, vad parlamentet valt att delegera till den verkställande makten, hur revision skall bedrivas etcetera. Till detta kommer förordningar utfärdade av regeringen eller instans som regeringen bestämmer. Efter införandet av en budgetlag och andra relaterade författningar på senare år hör Sverige till denna normalgrupp. De relevanta lagarna och förordningarna är i första hand:

- Regeringsformen, i första hand 9 kap.
- Delar av riksdagsordningen (bl.a. utskottsindelning, omröstningsregler)
- Lag (1996:1059) om statsbudgeten
- Lag (1988:1387) om statens upplåning och skuldförvaltning
- Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet
- Lag (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen
- Kommunallag (1991:900)
- Ett stort antal förordningar, exempelvis anslagsförordning, avgiftsförordning och kapitalförsörjningsförordning.⁹⁶

Även andra hierarkier förekommer som nämnts. I vissa länder (Frankrike, Spanien) är budgetlagen (*loi organique*) överordnad annan lagstiftning på området. I Norge baseras regleringen endast på förordningar utfärdade av Stortinget, medan dessa förordningar i Danmark utfärdas av regeringen. I de länder som saknar grundlag (t.ex. Storbritannien) finns en grupp budgetrelaterade lagar

⁹⁵ För data rörande praxis för budgetering och ekonomisk styrning i den offentliga sektorn, se OECD:s och Världsbankens databas <http://webnet4.oecd.org/budgeting/Budgeting.aspx>. En analys av lagregleringen görs i Lienert (2004).

⁹⁶ Det ekonomiadministrativa regelverket sammanfattas årligen i EA-boken utgiven av Ekonomistyrningsverket (ESV, 2007).

kompletterad med förordning från parlamentet (*”standing orders”*) och av regeringen utfärdade förordningar.

Internationella organ som OECD, IMF och revisionsorganet Intosai har publicerat dokument som syftar till att etablera *good practice* eller *best practice* på sina respektive ansvarsområden. Ett försök att ur dessa extrahera vissa generella principer för budgetlagsreglering har gjorts av Lienert:⁹⁷

- *Beslutsauktoritet*: Specificerar var beslutsmakten ligger i budgetprocessens olika skeden. Parlamentets överhöghet i finansmaktsfrågor är central.
- *Årsbasis*: Budgeten beslutas normalt på årsbasis.
- *Universalitet*: Alla inkomster och utgifter redovisas brutto på budgeten. Inkomster öronmärks inte, och utgifter kvittas inte mot inkomster.
- *Enhet*: Den verkställande makten presenterar sitt förslag samlat, normalt i ett enda dokument.
- *Specifcitet*: Inkomster och utgifter redovisas på inkomsttitlar respektive anslag. Parlamentet beslutar om ändamålet för anslagen.
- *Balans*: Balansen mellan inkomster och utgifter redovisas i budgetförslaget i en väldefinierad mening.
- *Ansvarighet*⁹⁸: Den verkställande makten redogör för parlamentet hur den utnyttjar sina befogenheter. Inom den verkställande makten finns ett väldefinierat system för fördelning av ansvar. Ett oberoende revisionsorgan rapporterar minst en gång per år till parlamentet.
- *Transparens*: Rollfördelningen inom staten är tydlig. Information om ekonomi och verksamhet i staten är allmänt tillgänglig. Det finanspolitiska regelverkets termer är klart definierade.
- *Stabilitet*: Mål för budget och skuldsättning formuleras inom ett regelbundet uppdaterat flerårigt ramverk. Skattebaser, skattesatser och avgifter är förhållandevis stabila över tiden.
- *Resultat*: Förväntade och uppnådda resultat rapporteras i budgetdokumenten. Principerna om effektivitet och god hushållning är vägledande för styrningen av den statliga sektorn.

Vad som enligt vår uppfattning saknas i denna sammanfattning är top-down-ansatsen, som är viktigare för god praxis än några av de principer som finns med på listan. Även den långsiktiga hållbarheten i de offentliga finanserna – som är något mer än stabilitet på kort och medellång sikt – bör nämnas som en restriktion att beakta och redovisa.

⁹⁷ Lienert (2004), del III.

⁹⁸ Avser den engelska termen *accountability*.

Man kan konstatera att Sverige efter de reformer som har genomförts sedan mitten av 1990-talet lever upp till de krav som formuleras i sammanställningen vad regelverket anbelangar. Däremot avviker praxis, som framgått av den tidigare genomgången, på några punkter från normen. Brott har skett mot principen om bruttobudgetering (universalitet) och mot kravet på redovisning av alla inkomster på inkomstitlar (specificitet). Brister i transparens förekommer bland annat till följd av försäljningar av tillgångar kan ge en snedvriden bild av saldot.

6.2 En förstärkt budgetlag

Utgiftstaket och de finanspolitiska målen

Överskottsmålets jämfört med utgiftstaket något diffusa karaktär gör det svårt att reglera i detalj i en lagtext. Däremot kan det finnas anledning att hänvisa till kravet på långsiktig hållbarhet redan i budgetlagens portalparagraf genom ett tillägg till kraven på effektivitet och hushållning: ”I statens verksamhet skall hög effektivitet eftersträvas och god hushållning iakttas. Den ekonomiska politiken skall föras på ett sådant sätt att de offentliga finansernas långsiktiga hållbarhet säkerställs.”

Överskottsmålet bör sedan göras operativt med hjälp av en hänvisning jämsides med utgiftstaket i budgetlagens senare del. Förslagsvis kan den lediga paragrafen 39 ges följande lydelse: ”Med överskottsmål för de offentliga finanserna avses ett mål för saldot sett över en längre tidsperiod. Regeringen skall årligen för riksdagen redovisa hur uppfyllandet av ett överskottsmål bidrar till de offentliga finansernas långsiktiga hållbarhet.”

Avsnittets rubrik bör då ändras till ”Saldomål, utgiftstak och utgiftsramar” eller återgå till den ursprungliga, ”Statsfinansiell utveckling”.

För att befästa *användningen av utgiftstak* måste den nuvarande 40§ göras normerande. Vidare kan den slås samman med 41§ enligt följande: ”Förslag till tak för statens utgifter skall avse minst tre år. Förslag till riktlinjer för utgiftsramar får avse längre tid än ett budgetår. Förslag till beslut om sådana utgiftstak och ramar skall lämnas senast i budgetpropositionen för det närmaste budgetåret.”

Utgiftstaket som restriktion

För att befördra en försiktig och balanserad användning av *budgeteringsmarginalen* i enlighet med intentionerna bör den integreras i budgetlagen. Krav på redovisning av dess användning bör formuleras, förslagsvis enligt följande (41§): ”Med budgeteringsmarginal avses sådant utrymme under utgiftstaket för vilket riksdagen inte har anvisat något ändamål. Utnyttjande av budgeteringsmarginalen skall redovisas efter avslutat budgetår jämsides med utfallet av budgeten (37-38§§).”

Som konstaterades i avsnitt 3.4 bör utgiftstaket sänkas om hela budgeteringsmarginalen inte har behövt utnyttjas. En andra del av 41§ bör lyda: ”För det

fall att hela budgeteringsmarginalen ej har behövt utnyttjas skall utgiftstaket sänkas i motsvarande mån.”

Tekniska justeringar utgör ett särskilt problem. I förarbetena till budgetlagen konstateras att det för utgiftstakets trovärdighet är väsentligt att man håller de tekniska förutsättningarna för beräkningarna konstanta: ”Om man byter teknisk lösning under den period för vilken utgiftstaket har definierats, måste taket justeras för att bevara sin ursprungliga innebörd.”⁹⁹ Som framgått av genomgången ovan finns det olika möjligheter att kringgå utgiftstaket genom just sådana byten av teknik för budgetering – utgifter på inkomstsidan, utebliven inleverering av bolagsvinster och avgifter, uteblivna justering för transaktioner inom den offentliga sektorn, etcetera. Det som skapar problem är inte att man använder den ena eller den andra principen för redovisning eller budgetering utan att man byter princip.

För att bevara trovärdigheten i utgiftstaket bör sådana möjligheter reduceras eller elimineras genom att de skrivs bort i budgetlagen. En paragraf med detta syfte skulle kunna ges följande utformning: ”Förändrade principer för budgetering såsom avvikelser från principen om bruttobudgetering, implementering av stödprogram med hjälp av skatteutgifter och liknande skall redovisas för riksdagen och leda till sådana tekniska justeringar av utgiftstaket att det bevarar sin reella nivå.” Det bör noteras att det administrativa merarbetet till följd av en sådan förändring blir begränsat, eftersom den volymmässigt dominerande posten är skatteutgifter och sådana ändå redovisas för riksdagen årligen.

En följdändring är att den nuvarande 42§ får nytt nummer (43§), medan nuvarande 43§ utgår som en följd av att utgiftstaket görs obligatoriskt.

Uppföljning och diskussion av resultat

Regeringen har nyligen aviserat att vårpropositionen framgent endast skall innehålla en övergripande diskussion av de makroekonomiska förutsättningarna och huvudlinjerna i finanspolitiken. Därmed bekräftas den utveckling som har pågått under ett antal år och som innebär en återgång till den tidigare ordning där tyngdpunkten i budgetårscykeln ligger på hösten. Väsentliga budgetparametrar ligger därmed öppna under en större del av året. Som konstaterats tidigare är detta inte en problemfri utveckling; det innebär en försvagning av Regeringskansliets egen budgetprocess och av grunderna för regeringens samspel med omvärlden, representerad av exempelvis samarbetspartier och den kommunala sfären.

Det kan mot bakgrund av den sådan utveckling vara lämpligt att aktualisera ett förslag som diskuterats tidigare vid ett antal tillfällen och som innebär att riksdagens vårsession fokuseras kring resultatinformation. I och med att årsredovisningen för staten nu föreligger i tid till vårpropositionen finns förutsättningar för en grundlig diskussion av uppnådda resultat på olika politikområden. Det finns knappast anledning att göra sådana genomgångar varje år för alla politik-

⁹⁹ Finansdepartementet (1995), s. 32.

områden, men regelbundna, djupare analyser av vad som har åstadkommit skulle skapa intresse i riksdagen för hithörande frågor utan att utlösa den budgetdebatt som man menade blev resultatet av den tidigare utformningen av vårpropositionen. Om detta skall regleras i budgetlagen eller inte är en öppen fråga.

Redovisningsprinciper

Redovisningsprincipernas tekniska karaktär gör dem svåra att hantera i lagstiftning. Nuvarande konstruktion bygger på en formulering om god redovisningssed, kompletterad med mer detaljerad reglering i förordningar. En övergång till budgetering enligt bokföringsmässiga principer kräver dock att viktiga parametrar som avskrivningstider och liknande lagfästs för att förhindra manipulation. Detta kan ske antingen i budgetlagen eller i en särskild redovisningslag.

Föreslagen ny lydelse av budgetlagen

Paragraf	Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
1	I statens verksamhet skall hög effektivitet eftersträvas och god hushållning iakttas. Med statens verksamhet avses i denna lag sådan verksamhet som sköts av regeringen, domstolarna och de förvaltningsmyndigheter som lyder under regeringen.	I statens verksamhet skall hög effektivitet eftersträvas och god hushållning iakttas. <i>Den ekonomiska politiken skall föras på ett sådant sätt att de offentliga finansernas långsiktiga hållbarhet säkerställs.</i> Med statens verksamhet avses i denna lag sådan verksamhet som sköts av regeringen, domstolarna och de förvaltningsmyndigheter som lyder under regeringen.
39	-	Med överskottsmål för de offentliga finanserna avses ett mål för saldot sett över en längre tidsperiod. Regeringen skall årligen för riksdagen redovisa hur uppfyllandet av ett överskottsmål bidrar till de offentliga finansernas långsiktiga hållbarhet.
40	Avser regeringen att använda tak för statens utgifter i beredningen av förslaget till statsbudget och i genomförandet av den budgeterade verksamheten, skall förslag till beslut om ett sådant utgiftstak ingå i budgetpropositionen. Lag (2001:580).	Förslag till tak för staten utgifter skall avse minst tre år. Förslag till riktlinjer för utgiftsramar får avse längre tid än ett budgetår. Förslag till beslut om sådana utgiftstak och ramar skall lämnas årligen senast i budgetpropositionen för det närmaste budgetåret.

41	Förslag om tak för statens utgifter eller riktlinjer för utgiftsramar får avse längre tid än ett budgetår.	Med budgeteringsmarginal avses sådant utrymme under utgiftstaket för vilket riksdagen inte har anvisat något ändamål. Utnyttjande av budgeteringsmarginalen skall redovisas efter avslutat budgetår jämsides med utfallet av budgeten (37-38§§). För det fall att hela budgeteringsmarginalen ej har behövt utnyttjas skall utgiftstaket sänkas i motsvarande mån.
42	Finns det risk för att ett beslutat tak för statens utgifter eller använda utgiftsramar kommer att överskridas, skall regeringen för att undvika detta vidta sådana åtgärder som den har befogenhet till eller föreslå riksdagen nödvändiga åtgärder.	Förändrade principer för budgetering såsom avvikelser från principen om bruttobudgetering, implementering av stödprogram med hjälp av skatteutgifter och liknande skall redovisas för riksdagen och leda till sådana tekniska justeringar av utgiftstaket att det bevarar sin reella nivå.
43	Om regeringen inte lämnar ett sådant förslag som anges i 41 §, skall den i stället presentera en långsiktig beräkning av hur statens inkomster, utgifter och lånebehov kommer att utvecklas som en följd av redan fattade beslut och under väl specificerade samhällsekonomiska förutsättningar.	Finns det risk för att ett beslutat tak för statens utgifter eller använda utgiftsramar kommer att överskridas, skall regeringen för att undvika detta vidta sådana åtgärder som den har befogenhet till eller föreslå riksdagen nödvändiga åtgärder. (tidigare 42§)

6.3 Andra delar av det finanspolitiska regelverket

När det gäller principer för budgetering och redovisning finns som beskrivits i kapitel 5 argument både för och emot olika lösningar, och erfarenheterna från olika länder varierar. Det finns därför inga starka skäl att lämna någon tydlig rekommendation om förändringar i den nuvarande ordningen med en huvudsakligen kassamässig budgetering och en redovisning som huvudsakligen följer bokföringsmässiga principer. Av samma skäl presenteras inte heller några förslag till ändringar i budgetlagen inom detta område.

Referenser

- Ahlbäck, S. (1999), Att kontrollera staten. Den statliga revisionens roll i den parlamentariska demokratin, Acta Universitatis Upsaliensis, Uppsala.
- Algemene Rekenkamer (2004), Accrual Budgeting and Accounting in Central Government – Budgets and Accounts in Balance, Algemene Rekenkamer, The Hague.
- Andersson, F. (2002), Konkurrens på kommunala villkor, Svenska Kommunförbundet, Stockholm.
- Banks, J.S. (1995), Singularity theory and core existence in the spatial model, *Journal of Mathematical Economics* 24, 523-536.
- Blöndal, J.R. (2001), Budgeting in Sweden, *OECD Journal on Budgeting* 1, 27-57.
- Blöndal, J.R. (2003), Accrual accounting and budgeting: Key issues and recent developments, *OECD Journal on Budgeting* 3, 43-59.
- Blöndal, J.R. (2004), Issues in accrual budgeting, *OECD Journal on Budgeting* 4, 103-119.
- Bolton, P. och Dewatripont, M. (2005), *Contract Theory*, MIT Press, Cambridge, Mass.
- Bromwich, M. och Lapsley, I. (1997), Decentralisation and management accounting in central government, Recycling old ideas?, *Financial Accountability and Management* 13, 181-201.
- Broström, B. (1998), Accrual accounting, politics and politicians, *Financial Accountability and Management* 14, 319-333.
- Carlin, T.M. (2005), Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector, *Financial Accountability and Management* 21, 309-336.
- Carlin, T.M. (2006), Victoria's output based budgeting system – delivering as promised?, *Financial Accountability and Management* 22, 1-20.
- Christiaens, J. (1999), Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation, *Financial Accountability and Management* 15, 21-40.
- Christiaens, J. och Rommel, J. (2008), Accrual accounting reforms: Only for business-like (parts of) the government, *Financial Accountability and Management* 24, 59-75.
- Congressional Budget Office (2007), Comparing budget and accounting measures of the Federal government's fiscal condition, *OECD Journal on Budgeting* 7, 1-25.
- ESV (2003), Utvärdering av den statliga redovisningsmodellen – framtagande och användning av redovisningsinformation, 2003:28, Ekonomistyrningsverket, Stockholm.
- ESV (2007), EA 2007, Ekonomistyrningsverket, Stockholm.
- Falkman, P. (1997), Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, En redovisningsteoretisk analys, Centrum för forskning om offentlig sektor (CEFOS), Göteborg.
- Finansdepartementet (1995), Fortsatt reformering av budgetprocessen, Ds 1995:73.

- Finansdepartementet (2000), Ekonomisk styrning för effektivitet och transparens, Ds 2000:63.
- Finansdepartementet (2003), Nya principer för utformning av statsbudgeten, Ds 2003:49.
- Finansdepartementet (2005), Årsredovisning för staten 2004.
- Finansdepartementet (2006), Intern styrning och kontroll i staten, Ds 2006:15.
- Finansdepartementet (2007), Årsredovisning för staten 2006.
- Finansutskottet (2007), Riktlinjer för den ekonomiska politiken och budgetpolitiken, Bet. 2006/07: FiU20.
- Goodin, R. (1986), Laundering preferences, i A. Hylland och J. Elster (red.), *Foundations of Social Choice Theory*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Hepworth, N. (2002), The European experience of and attitudes to the development of international accounting standards, i V. Montesinos och J.M. Vela (red.), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht.
- International Federation of Accountants Public Sector Committee (2000), *Financial reporting under the cash basis of accounting, (Exposure draft 9)*, International Federation of Accountants, New York.
- International Federation of Accountants Public Sector Committee (2002), *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, International Federation of Accountants, New York.
- IMF (2005), Sweden, 2005 Article IV Consultation – Staff Report, IMF, Washington, D.C.
- Kahneman, D., Slovic, P. och Tversky, A. (1982), *Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Khan, A. och Mayes, S. (2007), *Public Financial Management Technical Guidance Notes*, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- Kydland, F.E. och Prescott, E.C. (1977), Rules rather than discretion: The inconsistency of optimal plans, *Journal of Political Economy* 85, 473-92.
- Laffont, J.-J. and Tirole, J. (1993), *A Theory of Incentives in Procurement and Regulation*, MIT Press, Cambridge, Mass.
- Le Grand, J. (2003), *Motivation, Agency, and Public Policy: Of Knights and Knaves, Pawns and Queens*, Oxford University Press, Oxford.
- Lienert, I. (2004), The legal framework for budget systems: An international comparison, *OECD Journal on Budgeting* 4, (specialutgåva), OECD, Paris.
- Lijphart, A. (1999), *Patterns of Democracy: Government Forms and Performance in Thirty-Six Countries*, Yale University Press, New Haven.
- Likierman, A. (2000), Changes to managerial decision-taking in UK central government, *Management Accounting Research* 11, 253-261.
- Likierman, A. (2002), The new UK Government financial framework, i V. Montesinos och J.M. Vela (red.), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht.

- Lindbeck, A., Molander, P., Persson, T., Petersson, O. och Swedenborg, B. (2000), Politisk makt med oklart ansvar, SNS förlag, Stockholm.
- Lundqvist, K. (2002), Current state and latest developments in government accounting in Sweden, i V. Montesinos och J.M. Vela (red.), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht.
- Lüder, K. och Jones, R. (2003), The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – a cross-country analysis, i K. Lüder och R. Jones (red.), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschafts, Frankfurt am Main.
- Martí, C. (2006), Accrual budgeting, Accounting treatment of key public sector items and implications for fiscal policy, *Public Budgeting and Finance* 26, 45-65.
- Matheson, A. (2002), Better public sector governance: The rationale for budgeting and accounting reform in western nations, *OECD Journal on Budgeting* 2, 37-49.
- Mattisson, O., Paulsson, G. och Tagesson, T. (2003), Sweden (the Swedish country chapter), i K. Lüder och R. Jones (eds.), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschafts, Frankfurt am Main.
- Mellor, T. (1996), Why governments should produce balance sheets, *Australian Journal of Public Administration* 55, 78-81.
- Molander, P. (1992), Statsskulden och budgetprocessen, Rapport till ESO, Ds 1992:26.
- Molander, P. (1994), Akvedukten vid Zaghouan, Atlantis, Stockholm.
- Molander, P. (1999), Reforming budgetary institutions, Swedish experiences, i R. Strauch and J. von Hagen (red.), *Institutions, Politics and Fiscal Policy*, Kluwer Academic Publishers.
- Molander, P. (2001), Budgeting procedures and democratic ideals, *Journal of Public Policy* 21, 23-52.
- Molander, P. (2008), Den centrala förvaltningens struktur, Underlagsrapport till Förvaltningsutredningen, under utgivning.
- Nurmi, H. (1998), *Rational Behaviour and the Design of Institutions*, Edward Elgar, Cheltenham.
- OECD (2000), Accrual accounting and budgeting practice in member countries, Paper presented at the International Accrual Accounting and Budgeting Symposium in Paris, OECD, Paris
- OECD (2005), *Economic Survey of Sweden 2005*, OECD, Paris.
- OECD/World Bank (2006), *OECD/World Bank Budget practice and procedure database 2006* (<http://oecd.dyndns.org/>).
- Olson, O., Guthrie, J. och Humphrey, C. (1998), International experiences with 'new' public financial management (NPFM) reforms, New world? Small World? Better World?, i O. Olson, J. Guthrie och C. Humphrey (red.), *Global Warning! Debating international Developments in New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Olsson, H. (1995), Generationsräkenskaper, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds 1995:70.

- Pallot, J. (2001), A decade in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting, *Financial Accountability and Management* 17, 383-400.
- Paulsson, G. (2003), No revolution in sight – the evolving roles of the central budget agency in Sweden, i J. Wanna, L. Jensen och J. de Vries (red.), *Controlling public expenditure*, Edgar Elgar, Cheltenham.
- Paulsson, G. (2006), Accrual accounting in the public sector – experiences from the central government in Sweden, *Financial Accountability and Management* 22, 47-62.
- Persson, T. och Tabellini, G. (2003), *The Economic Effects of Constitutions*, MIT Press, Cambridge, Mass.
- Poterba, J.M. (1993), State responses to fiscal crises: The effect of budgetary institutions and politics, NBER Working Paper 4375.
- Prop. 2002/03:1. Budgetproposition 2003.
- Prop. 2004/05:1. Budgetproposition 2005.
- Prop. 2005/06:1. Budgetproposition 2006.
- Prop. 2006/07:1. Budgetproposition 2007.
- Prop. 2006/07:100 Ekonomisk vårproposition.
- Prop. 2007/08:1. Budgetproposition 2008.
- Riksdagens revisorer (1996), *Statens årsredovisning*, Rapport 1996/97:1.
- Riksdagens revisorer (2003), *Myndigheternas årsredovisningar: En anakronism*, Rapport 2002/03:15.
- Riksdagskommittén (2001), *Riksdagen inför 2000-talet. Förslag till riksdagen*, 2000/01:RS1.
- Riksgäldskontoret (2007), *Ny avgiftsmodell för insättningsgarantin*, Dnr 2007/1600.
- Riksrevisionsverket (1992), *Redovisningsmodell för statliga myndigheter*.
- Riksrevisionsverket (1995), *En ny struktur för statens budget*, RRV 1995:54.
- Riksrevisionsverket (1998), *Årsredovisning för staten, underlag för fortsatt utveckling*.
- Riksrevisionen (2004), *Den statliga garantimodellen*, Rapport 2004:4, Riksrevisionen.
- Riksrevisionen (2006), *Det makroekonomiska underlaget i budgetpropositionerna*, Rapport 2006:23, Riksrevisionen.
- Robinson, M. och Brumby, J. (2005), *Does performance budgeting work? An analytical review of the empirical literature*, IMF Working Paper WP/05/210.
- Roubini, N. och Sachs, J.D. (1989), *Political and economic determinants of deficits in industrial democracies*, *European Economic Review* 33, 903-938.
- Schick, A. (2001), *The changing role of the central budget office*, *OECD Journal on Budgeting* 1, 9-26.
- SFS 1995:686, Förordning om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.
- SFS 1996:1059, Lag om statsbudgeten.
- SFS 2002:1022, Lag om revision av statlig verksamhet.
- SOU 2000:61, Utvärdering och vidareutveckling av budgetprocessen.

- SOU 2003:93, Internrevision i staten – förslag till en förstärkt internrevision.
- Stalebrink, O.J. (2007), An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management, Evidence from Swedish municipalities, *Financial Accountability and Management* 23, 441-458.
- State Services Commission (1998), Assessment of the State of the New Zealand Public Service, State Services Commission, Wellington.
- Strauch, R.R. och von Hagen, J. (red.) (1999), *Institutions, Politics and Fiscal Policy*, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- Talmanskonferensen (1994), Reformera riksdagsarbetet 2, Budgetprocessen.
- US Government Accounting Office (2000), Accrual budgeting, Experiences of other nations and implications for the United States, The United States General Accounting Office, Washington, D.C.
- Van der Hoek, P. (2005), From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: The Dutch experience, *Public Budgeting and Finance* 25, 32-44.
- von Hagen, J. (1992), Budgeting procedures and fiscal performance in the European Communities, *Economic Papers DG-II*, European Commission, Brussels.
- von Hagen, J. och Harden, I. (1994), National budget processes and fiscal performance, *European Economy* 1994:3, special issue Towards greater fiscal discipline.
- Warren, K. och Barnes, C. (2003), The impact of GAAP on fiscal decisions making: A review of twelve year's experience with accrual and output-based budgets in New Zealand, *OECD Journal on Budgeting* 3, 7-40.