

## En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har erbjudits möjlighet att lämna synpunkter på ovanstående betänkande.

### Sammanfattning

SKL ser positivt på att en översyn har genomförts avseende den kommunala redovisningslagen. Utifrån utredningens förslag lämnar SKL följande ställningstaganden:

- SKL ställer sig bakom utredningens förslag om att pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen, med undantag för förändringar till följd av faktorer av engångskaraktär med betydande effekt. SKL vill dock samtidigt betona de konsekvenser som förslaget medför. Dessa konsekvenser tillsammans med andra omvärldsfaktorer medför att reglerna kring god ekonomisk hushållning samt balanskrav måste snarast ses över.
- SKL anser att ökning eller minskning av pensionsförpliktelse som uppkommer till följd av ändring av livslängdsantaganden, diskonteringsränta eller andra faktorer av engångskaraktär med betydande effekt, inte ska redovisas via resultaträkningen utan att sådana poster ska redovisas direkt mot eget kapital.
- SKL föreslår att en anpassning sker till bokföringslagens 7 kap 6§ avseende vilken typ av räkenskapsinformation som omfattas av möjligheten att få förstöras, i de fall överföring har skett på ett betryggande sätt.
- SKL avstyrker utredningens förslag att ta bort nuvarande bestämmelse om årsredovisningens syfte i 3 kap 1§ KRL (Lag om kommunal redovisning), utan föreslår att nuvarande regel kvarstår.
- SKL föreslår en förändrad uppställningsform av eget kapital i balansräkningen i jämförelse med vad som anges i 5 kap 2§ KRL.
- SKL avstyrker utredningens förslag om att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde.
- SKL avstyrker utredningens förslag om att införa nya begrepp inom den sammanställda redovisningen i form av kommunalgrupp samt kommunalgruppsföretag, utan föreslår istället att begreppen kommunkoncern och kommunkoncernsföretag används.
- SKL avstyrker förslaget om att upplysning ska lämnas i not om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

## Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser

*SKL ställer sig bakom utredningens förslag om att pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen, med undantag för förändringar till följd av faktorer av engångskaraktär med betydande effekt. SKL vill dock samtidigt betona de konsekvenser som förslaget medför. Dessa konsekvenser tillsammans med andra omvärldsfaktorer medför att reglerna kring god ekonomisk hushållning samt balanskrav måste snarast ses över.*

Man kan konstatera att vissa aktörer ifrågasatt och misstänkliggjort den nuvarande kommunala pensionsredovisningen och balansräkningen. Framförallt gäller detta den så kallade blandmodellen för redovisning av pensionsskulder och pensionskostnader. Detta har inneburit att det spridits en misstro också mot annan form av redovisning och kalkylering i vår sektor.

Förslaget till ny redovisningslag, med bl.a. fullfonderingsredovisning, innebär att kommunsektorn i högre grad än tidigare skulle anamma liknande redovisningsprinciper som andra sektorer. SKL anser att detta är positivt i sig, men vill samtidigt peka på konsekvenser för den ekonomiska styrningen som förslaget medför.

### Konsekvenser på budgetmässig förutsägbarhet

När hela pensionsskulden lyfts in i balansräkningen ökar volatiliteten kraftigt, vilket får stora effekter på resultatet. För att lindra sådana effekter föreslår utredningen att effekten av ändringar i försäkringstekniska antaganden ska elimineras i samband med balanskravsutredningen. Det kan dock uppkomma andra typer av förändringar i pensionsskulden av engångskaraktär som har betydande effekt på resultatet.

Även utöver effekter av engångskaraktär är volatiliteten större med en fullfonderingsmodell då normala förändringar i inflation etcetera får ett större genomslag. Därutöver bör påpekas att det finns brister i kvaliteten på äldre information om anställdas och före detta anställdas pensionsuppgifter, dvs om löner och anställningsuppgifter. När sådana brister rättas får detta konsekvenser för den pensionsskuld som föreslås läggas in i balansräkningen med resultat effekter som följd.

Detta riskerar att leda till att kommunernas och landstingens planeringsförutsättningar försämras. Särskilt riskerar detta drabba små kommuner med minskande befolkning som ofta har en stor pensionsskuld för äldre pensionsåtagande och en ansträngd ekonomisk situation. Fokus riskerar att flyttas från arbetet med att förbättra en ansträngd ekonomi till att förklara tekniska förändringar i pensionsskulden.

### Konsekvenser på den ekonomiska ställningen

Den faktiska pensionsskuldens storlek och storleken på pensionsutbetalningarna förändras inte av hur skulden redovisas, men en övergång till fullfonderingsmodell medför att den redovisade förmögenheten skulle minska på ett påtagligt sätt. Ett stort antal kommuner och flertalet landsting kommer att redovisa ett negativt eget kapital. Det uppstår därigenom ett behov av att tydliggöra hur detta ska tolkas och hanteras.

### Finansiella konsekvenser

De kostnader som redovisas med en fullfonderingsmodell skulle bli lägre än enligt blandmodellen. Det beror på att pensionsutbetalningarna skulle uppvägas av en minskning av pensionsskulden. Skenbart förefaller detta vara en lättnad, genom att nivån på balanskravet sänks jämfört med nuvarande regelverk. Det ekonomiska utrymme som den ändrade redovisningen skulle ge upphov till kan teoretiskt användas till resultatförbättring, skattesänkning eller ökade kostnader.

De årliga pensionskostnaderna skulle framförallt bli lägre om cirka 7 - 10 år. En konsekvens av detta är att det uppstår en finansiell effekt då pensionsutbetalningarna kommer vara större än pensionskostnaderna. Om resultatnivån inte är tillräcklig måste utbetalningar finansieras via sparade medel eller upplåning och inte som nu genom resultatet. Detta kommer inte vara något större problem för de kommuner och landsting som har byggt upp finansiella reserver. Men för t.ex. små kommuner med minskande befolkning kan detta på sikt få negativa finansiella effekter.

### **Behov av översyn av reglerna kring god ekonomisk hushållning och balanskrav**

Redovisningsutredningen har inte haft direktiv att lämna förslag till förändringar av kommunallagens regler om god ekonomisk hushållning och balanskrav. Indirekt får dock utredningens förslag en påverkan på nivån på det lagstadgade balanskravsresultatet samt på nivåställningen för de finansiella målen.

Redovisningens funktion är att utifrån allmänt vedertagna principer (bokföringsmässiga grunder) beskriva hur ekonomin faktiskt ser ut. Detta görs primärt via en resultaträkning, en balansräkning och en kassaflödesrapport. När det kommer till analys och styrning av ekonomin krävs en sammanvägd analys av de olika dimensioner av ekonomin som dessa rapporter ger information om.

Enligt kommunallagens regler om god ekonomisk hushållning ska kommuner och landsting själva besluta om egna och lokalt anpassade finansiella mål och riktlinjer. I några kommuner och landsting har SKL noterat att det finns en osäkerhet om hur man tror sig klara av att anpassa styrningen till de nya förutsättningar som framför allt pensionsredovisningen ger. Den föreslagna redovisningslagen skulle innebära att många kommuner och landsting får anledning att ompröva och utveckla sin finansiella styrning. Det finns dock även andra omvärldsfaktorer som demografiska förändringar, stora investerings- och medfinansieringsplaner mm som också innebär att befintliga mål och riktlinjer kan behöva omprövas. Det är naturligtvis angeläget att den finansiella styrningen är skarp och att den utformas på ett sätt så att den ligger i linje med god ekonomisk hushållning. Det kan finnas ett behov av att utveckla denna styrning.

Med vissa justeringar har nuvarande regelverk om god ekonomisk hushållning och balanskrav funnits sedan 1998 och har i huvudsak fungerat på ett rimligt sätt, men nya redovisningsregler och andra omvärldsfaktorer gör att SKL bedömer att regelverket kring god ekonomisk hushållning samt balanskrav måste snarast ses över.

**Förändring av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden, diskonteringsränta eller andra faktorer av engångskaraktär med betydande effekt**

*SKL anser att ökning eller minskning av pensionsförpliktelse som uppkommer till följd av ändring av livslängdsantaganden, diskonteringsränta eller andra faktorer av engångskaraktär med betydande effekt, inte ska redovisas via resultaträkningen utan att sådana poster ska redovisas direkt mot eget kapital.*

*Att avgöra vilka faktorer som anses vara av engångskaraktär med betydande effekt lämnas till normgivande organ.*

Detta får till följd att 7 kap. 11§ bör kompletteras med ett nytt stycke:

11§ En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera en förpliktelse.

*Ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av livslängdsantaganden, diskonteringsränta eller andra faktorer av engångskaraktär med betydande effekt ska bokföras direkt mot eget kapital.*

En följdkonsekvens av detta blir att regleringen av balanskravsutredningen ska ändras, punkt 5 i 11 kap 9§ ska därför strykas.

*SKL tillstyrker det särskilda yttrande till utredningen som Anders Nilsson inlämnat, med tillägg för att det även bör omfatta faktorer av engångskaraktär.*

Som komplement till de argument och förklaringar som där framförs vill vi särskilt understryka att de omfattande effekter som kan komma att uppstå när livslängdsantaganden och diskonteringsräntor mm ändras avser ett åtagande som sträcker sig upp till 30-40 år framåt i tiden. Det blir därför inte rättvisande resultatredovisning att redovisa sådana effekter på ett enskilt år. Utredningen har också uppfattat denna komplikation men nöjt sig med att föreslå att dessa poster enbart ska justeras i en sidoordnad balanskravsutredning. Kommuner och landsting styr och analyserar primärt sin ekonomi utifrån den externa redovisningen, inte utifrån en balanskravsutredning vars syfte är att identifiera en lagstadgad miniminivå för ett resultat.

Vad gäller andra faktorer av engångskaraktär kan till exempel engångseffekter av den så kallade bromsen eller huvudmannaskapsförändringar ge försvårande effekter på underlag för styrning och uppföljning.

I sammanhangen bör även beaktas att kommuner och landsting enligt lag är budgetstyrda organisationer och att fortlevnadsprincipen i princip är inskriven i grundlagen. En strikt tillämpning av kongruensprincipen leder i detta fall till att redovisningen av ett års kostnader, intäkter och resultat inte kan ses som rättvisande samt till att styrning och analys av ekonomin blir mindre transparent och begriplig.

## Bokföring och arkivering

*SKL tillstyrker förslaget om att arkiveringstiden för räkenskapsinformation minskas från tio till sju år, som en anpassning till rådande bestämmelser i bokföringslagen.*

*SKL föreslår dock att en anpassning även sker till bokföringslagens 7 kap 6§ kring vilken typ av räkenskapsinformation som omfattas av möjligheten att få förstöras, i de fall överföring har skett på ett betryggande sätt.*

När nuvarande regler infördes i KRL (Lag om kommunal redovisning) angavs i prop. 1999/2000:115 s. 37:

”Samma regler bör gälla för kommuner och landsting som för bokföringsskyldiga i den privata sektorn. Regeringen föreslår därför att en ny bestämmelse med motsvarande regler införs även i den kommunala redovisningslagen.”

Enligt utredningens förslag omfattar 3 kap 14§ endast maskinläsbart medium, vilket inte är en anpassning till bokföringslagens 7 kap 6§, där det anges:

”Ett företag får förstöra sådant material för bevarande av räkenskapsinformation som avses i 1 §, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Om materialet är sådant som avses i 1 § andra stycket, får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Lag (2010:1514).”

Det finns ingen anledning till att lagstiftningen ska vara olika för kommuner och landsting jämfört med bokföringsskyldiga inom den privata sektorn. Kommuner och landsting gör bedömning av vad som ska gallras vad gäller allmänna handlingar och då även räkenskapsinformation. Det ter sig bl.a. onödigt kostsamt att Skatteverket ska ta ställning till ansökan om förtida förstöring av räkenskapsinformation och som enligt bokföringslagen är tillåtet att förstöra utan dispens för bokföringsskyldiga i privat sektor. En tydlig bestämmelse med anpassning till 7 kap 6§ bokföringslagen förordas därför.

### Maskinläsbart medium eller form

SKL föreslår även ett klargörande när det gäller verifikationer och hänvisningen i 3 kap 8§ till §12. Det sägs i 8§ att "För varje händelse ska det finnas en verifikation. Har en kommun eller ett landsting tagit emot en uppgift om den ekonomiska händelsen i den form som anges i 12 § första stycket ska denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 9 § första stycket, användas som verifikation".

12§ reglerar bevarande av räkenskapsinformation och anger tre olika sätt för detta; vanlig läsbar form (dokument), mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel, eller annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2. Räkenskapsinformation kan bevaras på dessa sätt, men när räkenskapsinformation (ofta verifikationer i form av fakturor) mottas är det idag oftast i elektronisk form. Verifikationer kommer in i ett överföringsformat via operatör och kopplingen till maskinläsbart medium sker först efter

mottagandet och då i mottagarens system. Istället för att §8 om mottagande av verifikation hänvisar till bevarande av räkenskapsinformation föreslås att de olika sätten skrivs ut och att då "maskinläsbart medium" ändras till "maskinläsbar form". Alternativt klargörs i författningskommentaren att även mottagen verifikation i elektroniskt format omfattas.

Det kan även framhållas att enligt EU Direktivet 2014/24 av den 16 april 2014 om elektronisk fakturering vid offentlig upphandling måste alla offentliga myndigheter (inklusive kommuner och landsting) 2018 eller i vart fall senast 2019 kunna ta emot elektroniska fakturor enligt standard som för närvarande håller på att tas fram och som är baserad på befintliga standarder. Det är då elektronisk format som åsyftas och ej maskinläsbara medier. I Sverige tar redan idag det absoluta flertalet kommuner och landsting emot elektroniska fakturor men i varierande omfattning. Det är ett krav för statliga myndigheter att ta emot fakturor elektroniskt sedan 2008 (Förordning (2006:606) om myndigheters bokföring).

Mot bakgrund av detta är det därför viktigt att lagstiftningen anpassas till den tekniska utvecklingen; hur verifikationer idag mottas och som det även framöver kommer formella krav kring.

## **Allmänna bestämmelser om årsredovisning**

*SKL avstyrker utredningens förslag att ta bort nuvarande bestämmelse om årsredovisningens syfte i 3 kap 1§ KRL.*

I 3 kap 1§ KRL anges:

”Årsredovisningen skall redogöra för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid räkenskapsårets slut.”

Den kommunala årsredovisningen har ett grundläggande syfte i att utgöra underlag för ansvarsprovning i fullmäktige både avseende verksamhet och ekonomi. För att möjliggöra detta krävs att årsredovisningen utöver sedvanliga rapporter i form av resultaträkning, balansräkning samt kassaflödesanalys även inkluderar en avrapportering av fullmäktiges beslutade mål, riktlinjer och uppdrag.

Utöver detta syftar årsredovisningen till att ge kommuninnevånarna relevant information, för att de ska kunna pröva och bedöma ansvaret.

*SKL anser att den kommunala årsredovisningen har ett vidare syfte än vad som blir fallet om hänvisning endast sker till annan normgivning. För att tydliggöra syftet föreslår SKL att nuvarande regel i 3 kap 1§ KRL kvarstår.*



## Resultaträkning och balansräkning

### Resultaträkning

*SKL ser ett behov av förtydligande kring vad som inkluderas i poster från finansiella tillgångar och skulder.*

I författningskommentarerna framgår att både kostnader och intäkter som härrör från balansräkningens skuldsida redovisas i poster från finansiella skulder, som exempel på dessa anges räntor på lån och valutakursvinster på lån i utländsk valuta.

Den enskilt största posten i balansräkningen utgörs i regel av pensionsskulden. Det bör förtydligas att de finansiella delarna av pensionsskulden ska redovisas som en post från finansiella skulder.

### Uppställning av eget kapital

*SKL föreslår en förändrad uppställningsform av eget kapital i balansräkningen i jämförelse med vad som anges i 5 kap 2§ KRL.*

Uppställningen av eget kapital i 5 kap 2§ KRL:

- A. Eget kapital
  - I. Årets resultat
  - II. Resultatutjämningsreserv
  - III. Övrigt eget kapital

I samband med införande av kommunala resultatutjämningsreserver, prop. 2011/12: 172 gjordes en ändring av uppställningsformen för eget kapital. På sidan 43 anges:

”I uppställningen av balansräkningen görs ett tillägg med tre rader. Tillägget föranleds av att resultatutjämningsreserven ska redovisas på en egen rad, som en del av det egna kapitalet. Definitionen av resultatutjämningsreserven finns i 8 kap. 3 d § kommunalagen. Detta innebär att årets resultat, resultatutjämningsreserven, dvs. summan av kommunens eller landstingets reserverade medel, och övrigt eget kapital utgör delposter till det egna kapitalet.”

Med bakgrund i att resultatutjämningsreserven inte utgör en resultatpåverkande post, blir inte dagens uppställningsform av eget kapital logisk. En resultatutjämningsreserv är en däravpost till eget kapital. Genomförda undersökningar visar även att följsamheten till denna inte har fått genomslag i praxis.

*SKL föreslår därför att en ny uppställningsform av eget kapital införs i enlighet med följande:*

*Eget kapital, avsättningar och skulder*

*I. Eget kapital vid årets början*

*II. Årets resultat*

*Eget kapital vid årets slut*

*- därav resultatutjämningsreserv*

## Kartläggning av kommunala bidrag till infrastruktur

I utredningens uppdrag ingick att kartlägga hur redovisningsreglerna avseende kommunala bidrag till infrastruktur tillämpas, men utredningen skulle inte lämna några författningsförslag i denna fråga.

Utredningens kartläggning visar på att tillämpningen av reglerna varierar.

Nuvarande regler kring redovisning av medfinansiering är inte i linje med bokföringsmässiga grunder. Den valfrihet som finns dels om bidraget ska kostnadsföras direkt eller upplösas över tid dels över vilken tid bidraget får upplösas, har skapat olikheter i redovisningen mellan kommuner, men även för enskilda kommuner för olika bidrag. Detta påverkar både jämförbarheten mellan kommuner och för den enskilda kommunen över tid. Oklarheterna runt redovisningen kan också i vissa fall innebära att analysen av hur finansieringen av bidragen ska gå till blir otidlig.

Reglerna kring redovisning av medfinansiering avser endast bidrag som har beslutats med stöd av lagen om vissa kommunala befogenheter. Detta medför att i de fall t.ex. en kommun medfinansierar en annan kommuns eller landstings investering så finns inte motsvarande alternativ i redovisningen. Detta uppmärksammandes bland annat i samband med att vissa kommuner medfinansierade tunnelbaneutbyggnaden där Stockholms läns landsting är huvudman.

I den fortsatta hanteringen av frågan om redovisning av bidrag till infrastruktur bör regeringen även beakta frågan om redovisning av mellankommunal medfinansiering.

## Värdering av finansiella instrument

*SKL avstyrker utredningens förslag om att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde.*

Utredningen föreslår att finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde. I dag värderas de till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet (lägsta värdes princip).

En fördel med utredningsförslaget är att förståelsen av innebörden av dessa tillgångar torde öka när de värderas till verkligt värde. Jämfört med idag innebär det bl.a. att värdeförändringar resultatredovisas löpande, inte enbart när förändringen realiserats via faktiska affärer. I vissa analyssituationen t.ex. när sådana tillgångar är kopplade mot specifika skulder/avsättningar blir antagligen analysen mer tydlig och lättbegriplig.

En nackdel med värdering enligt verkligt värde blir att resultatredovisningen blir mer fluktuerande och oförutsägbar. Om eller när värdet på tillgångarna sjunker på ett markant sätt kommer det i ökad omfattning att uppstå en större negativ resultateffekt än när tillgångarna värderats enligt lägsta värdets princip. Vid värdeuppgångar tonas



försiktighetsprincipen ner vilket kan öka risken för att bedömningen av vilket verksamhetsutrymme man rent ekonomiskt har lättare kan överskattas.

Den kommunala styrningen är betjänt av så små resultatpåverkande fluktrationer som möjligt. En värdering enligt lägsta värdets princip ligger inom begreppet bokföringsmässiga grunder, även redovisningsregelverk för andra organisationsformer tillåter denna värderingsprincip. Nuvarande värderingsprincip är väl förankrad i praxis och sektorn har utvecklat metoder för att sidoordnat till externredovisningen lämna relevant information om marknadsvärdena för dessa tillgångar. Man kan även förutse att det kan komma att uppstå vissa problem vid den praktiska tillämpningen av en ny värderingsmetod.

Det finns för och nackdelar med båda metoderna, men sammantaget ser SKL inte att fördelarna med att byta värderingsmetod är så påtagliga att en förändring är befogad. SKL föreslår därför 7 kap 6§ och 7§ samt hänvisningen till dessa paragrafer i 5§ stryks. En följd effekt av detta blir att begreppet orealiserade vinster stryks i balanskravsutredningen punkt 4, 11 kap 9§.

## **Sammanställd redovisning**

*SKL avstyrker utredningens förslag om att införa nya begrepp inom den sammanställda redovisningen i form av kommunalgrupp samt kommunalgruppsföretag.*

Kravet på sammanställd redovisning återfinns i KRL och normeras i rekommendation 8.2 från Rådet för kommunal redovisning (RKR). I lagen används idag begreppet ”andra juridiska personer”, medan det i rekommendationen bland annat används begrepp som ”den kommunala koncernen” samt ”kommunalt koncernföretag”.

Utredningen anser att begreppet koncern inte ska användas i lagstiftningen med bakgrund av att begreppet skulle få en annan innebörd i den kommunala sektorn jämfört med den privata sektorn.

SKL anser att det är viktigt att få förståelse och acceptans för den sammanställda redovisningen. En del i detta är att använda begrepp och definitioner som redan är vedertagna i kommunsektorn och därigenom gör det enkelt för mottagaren att förstå dess innebörd. Nya begrepp som inte direkt kan härledas till dess funktion kan medföra att förtroendet för den kommunala redovisningen minskar och försvårar kommunikationen med förtroendevalda och invånare.

*SKL föreslår med bakgrund av detta att man använder följande begrepp i lagstiftningen:*

- *kommunkoncern istället för kommunalgrupp*
- *kommunkoncernsföretag istället för kommunalgruppsföretag*

Dessa sammansatta ord finns inte i någon annan lagstiftning. Risken för begrepps-  
förvirring bedöms därför som liten.

## Upplysning om revisionskostnader

*SKL avstyrker förslaget om att upplysning ska lämnas i not om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.*

SKL är tveksamma till att en sådan upplysning kommer att bidra till att uppfylla det syfte som är tänkt, dvs ökad information om revisionens förutsättningar. Det finns också svårigheter med att på ett enhetligt sätt avgränsa olika delar av revisionsuppdraget.

SKL delar dock utredningens mening att det är viktigt att revisionen tilldelas tillräckliga medel för att fullgöra sitt uppdrag, att årligen granska all verksamhet som bedrivs inom nämnder, styrelser, beredningar och i de kommunala företagen, inklusive granskningen av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Information om de medel som står till revisionens förfogande att bedriva sin verksamhet återfinns på annan plats i årsredovisningen, som en del av driftredovisningen.

Sveriges Kommuner och Landsting

Lena Micko  
Ordförande