Stockholms läns landsting

Landstingsrådsberedningen

SKRIVELSE
2016-08-17

LS 2016-0883

Landstingsstyrelsen

Yttrande över betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)

Föredragande landstingsråd: Torbjörn Rosdahl

Ärendebeskrivning

Finansdepartementet har tagit emot betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24). Stockholms läns landsting har inte utsetts till remissinstans, men lämnar likväl ett yttrande på betänkandet, avseende området redovisning av kommunala pensionsförpliktelser

Förslag till beslut

Landstingsrådsberedningen föreslår landstingsstyrelsen besluta

att avge yttrande till Finansdepartementet över betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24) avseende området redovisning av kommunala pensionsförpliktelser, enligt landstingsdirektörens förslag till yttrande

att omedelbart justera beslutet.

Landstingsrådsberedningens motivering

Kommunala redovisningsregler skall vara kända, möjliga att budgetera, transparenta och återspegla den kommunala särarten. I allt för hög grad försöker normgivare att efterlikna börsbolagens redovisningsregler utan att beakta den kommunala särarten och den beskattningsrätt som föreligger.

Presenterat förslag i SOU 2016:24 med fullfondering av pensioner kommer att skapa en större ekonomisk volatilitet med krav på på korrigerande åtgärder vilket inte främjar långsiktigt samhällsbyggande med god ekonomisk hushållning som grund. Föreslagen redovisningsmodell kommer även att försvaga kopplingen mellan resultat och kassaflöde vilket försvårar planering och möjligheten att bedriva effektiv och pedagogisk ekonomistyrning.

Stockholms läns landsting är landets största landstingskommunala koncern med en komplex koncernuppbyggnad med flera typer av associationsformer. I normgivning borde det därför vara naturligt att remittera förslag av denna typ till SLL. Detta för att säkerställa att generella förslag ska kunna gälla hela den landstingskommunala sektorn med stark varierande befolkningsansvar från några tusen till flera miljoner invånare.

Beslutsunderlag

Landstingsdirektörens tjänsteutlåtande den 8 augusti 2016
Förslag till yttrande
Sammanfattning av betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)

Torbjörn Rosdahl

Carl Rydingstam

Landstingsstyrelsens förvaltning
SLL Styrning och ekonomi

TJÄNSTEUTLÅTANDE
2016-08-08

LS 2016-0883

Ankom
Stockholms läns landsting
2016 -08- 12
Dnr LS 2016-0883
Rote I

Landstingsstyrelsen

Yttrande över betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)

Ärendebeskrivning

Finansdepartementet har tagit emot betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24). Stockholms läns landsting har inte utsetts till remissinstans, men lämnar likväl ett yttrande på betänkandet, avseende området redovisning av kommunala pensionsförpliktelser.

Beslutsunderlag

Landstingsdirektörens tjänsteutlåtande den 8 augusti 2016
Förslag till yttrande
Sammanfattning av betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)

Förslag till beslut

Landstingsstyrelsen föreslås besluta

att avge yttrande till Finansdepartementet över betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24) avseende området redovisning av kommunala pensionsförpliktelser, enligt landstingsdirektörens förslag till yttrande

att omedelbart justera beslutet.

Förvaltningens förslag och motivering

Sammanfattning
Finansdepartementet har tagit emot betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24).

Utredningen har haft uppdrag att göra en översyn av kommunala redovisningslagen. Syftet med översynen är att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting.

Stockholms läns landsting har inte utsetts till remissinstans, men lämnar likväl ett yttrande på betänkandet men enbart avseende området redovisning av kommunala pensionsförpliktelser. Förvaltningen anser att de utmaningar och risker som föreligger överväger fördelarna med ett införande av fullfondering. Förvaltningen anser därmed att förslaget om fullfondering inte ska genomföras och att nuvarande blandmodell kvarstår. Förslaget i betänkandet i denna del avstyrks.

Bakgrund
Finansdepartementet har tagit emot betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24) från utredningen KomRed.

Utredningen lämnar ett förslag till en helt ny lag om kommunal bokföring och redovisning. Utredningen har genomgående lagt förslag som syftar till en mer rättvisande redovisning, ökad insyn och en ökad jämförbarhet. Det gäller både jämförbarhet över tid och jämförbarhet mellan olika kommuner respektive landsting. Värdet av jämförbarhet visar sig i möjligheten att bedöma effektivitet och underlätta för politiker och medborgare att bedöma den ekonomiska utvecklingen.

Förslagen i betänkandet avser endast kommuner och landsting som juridisk person och omfattar inte verksamheter som bedrivs i bolagsform.

I betänkandet föreslås de nya reglerna börja gälla den 1 januari 2018.

Utredningens uppdrag var att göra en översyn av den kommunala redovisningslagen (KRL). Syftet med översynen är att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting. Utgångspunkten ska bl.a. vara att de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt ska beaktas och att redovisnings-lagstiftningen även fortsättningsvis ska vara anpassad till den kommunala särarten. Utredningen har utrett:

- redovisningen av kommunala avtalspensioner,
- finansiering av pensionsförpliktelser,
- sammanställd redovisning,
- delårsrapporter,
- efterlevnad av lag och normering, och
- särredovisning.

<u>Redovisning av kommunala avtalspensioner</u>
I nuvarande lagstiftning ska kommuner och landsting redovisa pensions-förpliktelsen enligt den så kallade blandmodellen. Blandmodellen innebär att pensionsåtagandet intjänat från och med år 1998 redovisas som en

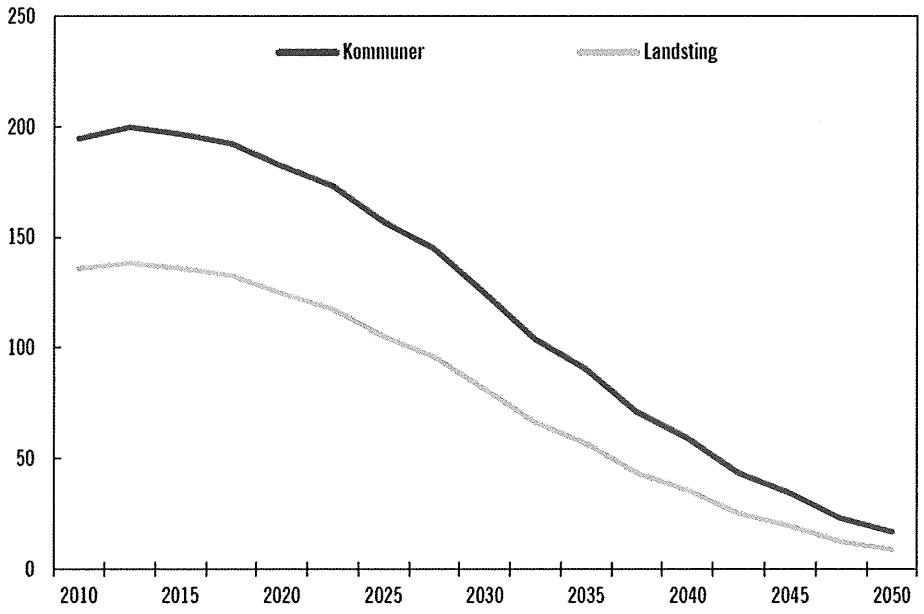
avsättning på balansräkningens skuldsida. Pensionsåtaganden intjänade före 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse "inom linjen" i balansräkningen, det vill säga ej som skuld eller avsättning.

Den årliga pensionskostnaden enligt blandmodellen består av nyintjänade pensioner, värdesäkring av pensioner som redovisats inom balansräkningen samt utbetalningar av pensioner som redovisats som ansvarsförbindelse.

Blandmodellen innebär en succesiv övergång från en fördelningsmodell till en fullfonderingsmodell, i takt med att tidigare intjänade pensionsförmåner från tiden före 1998 fasas ut. I nedanstående bild från utredningen framgår takten på utfasningen av ansvarsförbindelsen.

Figur 7.6 **Kommunernas och landstingens ansvarsförbindelse, inklusive särskild löneskatt**

Miljarder kronor



Källa: KPA.

Förslag på ny redovisning av kommunala avtalspensioner

Utredningen föreslår att pensionsförpliktelsen ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att alla pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning. Pensionsförpliktelser intjänade tiden före 1998 överförs från ansvarsförbindelser, till skuld eller avsättning via eget kapital. Motiveringen med att redovisa pensionsförpliktelser i

balansräkningen, som en kommun eller ett landsting faktiskt har, är att uppnå en rättvisande och transparent redovisning.

Vidare föreslås att balanskravsjustering ska göras genom att årliga förändringar av avsättning för pensionsförpliktelser som beror på ändrade livslängdsantaganden, eller diskonteringsränta inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar dvs. vid avstämning mot balanskravet.

Den årliga pensionskostnaden enligt fullfonder består av nyintjänade pensioner, värdesäkring av pensioner som redovisats inom balansräkningen. Utbetalningar av pensioner medför ingen kostnad.

Utredningens förslag på förändrad redovisning av kommunala avtalspensioner sammanfattas i följande punkter:

- Pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning.

- Upplysning ska lämnas i not om förändring av avsättning för pensionsförpliktelser sedan föregående balansdag. Av upplysningen ska framgå hur stor del av förändringen som beror på ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsräntan. Om avsättningen för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska upplysning i not lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med.

- Ökning eller minskning av pensionsförpliktelse till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta ska inte beaktas vid beräkning av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

- Vid beräkning av hur mycket som får reserveras till en resultatutjämningsreserv ska inte längre hänsyn tas till pensionsförpliktelser som redovisas som ansvarsförbindelse.

Risker och utmaningar med förslaget
I utredningen framförs ett antal utmaningar med förslaget om fullfondering. Innebörden av utmaningarna är:

- Pensionsskulden blir mera känslig för konjunkturförändringar, om skulden i balansräkningen är större, vilket medför större resultateffekter om beräkningsantagandena förändras.

- De lägre kostnaderna som fullfonder innebär medför att kommuner och landsting kan låta kostnaderna i verksamheten öka, vilket ger en negativ finansiell effekt (ökat behov av upplåning).

- Negativt eget kapital uppstår i balansräkningen. De kommuner och landsting som får negativ påverkan på det egna kapitalet måste omarbeta sina finansiella mål för god ekonomisk hushållning. En god ekonomisk hushållning innefattar att en kommun eller landsting med negativt eget kapital ska sträva efter att förbättra detta.

- Vid fullfondering redovisas inte utbetalningar längre som kostnader. Kommuner och landsting måste därför omarbeta de finansiella målen för att få ett högre resultat för att kunna planera finansiering (kassaflöde) av pensionsutbetalningar.

Överväganden
Förvaltningen anser att de utmaningar och risker som föreligger överväger fördelarna med ett införande av fullfondering. Förvaltningen anser därmed att förslaget om fullfondering inte ska genomföras och att nuvarande blandmodell kvarstår. Förvaltningen ger följande motivering.

- Fullfondering medför att det egna kapitalet blir negativt. Risk för att landstingets ekonomiska ställning uppfattas som sämre vad den faktiskt är.

- Förslaget om fullfondering underbyggs i utredningen på en uppfattning om att redovisningen skulle bli tydligare och transparentare. Nuvarande blandmodell är dock välkänd och inarbetad i kommunernas och landstingens ekonomiska uppföljning och analyser. En tydlig och transparent redovisning uppnås därmed redan för blandmodellen.

- En resultatförbättring utan tillförd likviditet riskerar att försämra finanseringsutrymmet för verksamheten och investeringar. Ett ökat avkastningskrav behöver fastställas i de finansiella målen för att återställa underskottet i eget kapital, samt att säkerställa ett positivt kassaflöde.

- Oklart i utredningen om och under vilken period som det negativa egna kapitalet ska återställas.

- Större fluktuationer uppstår vid förändrade beräkningsantagandena för pensionsskulden, om hela pensionsåtagandet redovisas i balansräkningen.

- Utredningen saknar analys om eventuella effekter uppstår på upplåning och rating, med anledning av ett negativt eget kapital. Risk finns att räntekostnaden för upplåning ökar.

- Blandmodellen har funnits i cirka 18 års tid. Landstingets ekonomiska styrning har anpassats utifrån de rådande förutsättningarna. Ansvarsförbindelsen i blandmodellen börjar fasas ut under kommande år för att slutligt upphöra 2050. Problemet kommer därmed försvinna av sig själv på sikt. Detta utan att de risker som beskrivits i föregående punkter uppstår.

För övriga föreslagna förändringar i utredningen lämnas inga invändningar.

Ekonomiska konsekvenser av förslagen i betänkandena
Förslaget innebär att landstingets pensionsförpliktelse på 24 843 miljoner kronor (bokslut 2015) översförs till balansräkningen. Posten ska då redovisas som pensionsskuld eller avsättning. Skuldökningen ska samtidigt belasta det egna kapitalet med motsvarande belopp. Det egna kapitalet skulle därmed bli negativt på -18 067 miljoner kronor.

Fullfonderingsmodell medför samtidigt att resultatet förbättras när pensionsutbetalningar inte längre görs mot resultaträkningen. Under år 2015 hade en fullfonderingsmodell förbättrat resultatet med 1 130 miljoner kronor (inkl. särskild löneskatt). Resultatförbättringen är dock endast redovisningsteknisk och någon ökad likviditet hade inte tillförts landstinget och kan därmed inte finansiera annan verksamhet.

Stockholms läns landsting är inne i en expansiv fas med anledning av länets tillväxt och de omfattande investeringar som görs inom hälso- och sjukvård

och kollektivtrafik. Den negativa inverkan som blir konsekvens vid en implementering av förslaget kommer att ställa krav på återställande av det egna kapitalet vilket kommer att resultera i skattehöjningar eller rationaliseringskrav i verksamheten. Förslaget skulle även påverka landstingets finansiella mål samt finansiella ställning och i sin tur sannolikt resultera i ökade finansiella kostnader för landstinget. Förslaget leder även till en mindre tydlig ekonomistyrning.

Ekonomiska konsekvenser av beslutet

Beslutet att avge yttrande har inga ekonomiska konsekvenser.

Miljökonsekvenser av beslutet

I enlighet med landstingets Miljöpolitiska program 2012-2016 har hänsyn till miljön beaktats och slutsatsen är att det inte är relevant med en miljökonsekvensbedömning i detta ärende.

Anne Rundquist
Tillförordnad landstingsdirektör

Henrik Gaunitz
Ekonomidirektör

Landstingsstyrelsen

YTTRANDE
2016-08-30

LS 2016-0883

Finansdepartementet
Fi2016/01153/K

Yttrande över betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)

Sammanfattning

Finansdepartementet har lämnat betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24). Stockholms läns landsting har inte utsetts till remissinstans, men lämnar likväl ett yttrande på betänkandet.

Landstingets yttrande är avgränsat till att endast omfatta förslaget inom området redovisning av kommunala pensionsförpliktelser.

I utredningen föreslås en förändrad redovisning av kommunala avtalspensioner enligt följande punkter:

- Pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning.

- Upplysning ska lämnas i not om förändring av avsättning för pensionsförpliktelser sedan föregående balansdag. Av upplysningen ska framgå hur stor del av förändringen som beror på ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsräntan. Om avsättningen för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska upplysning i not lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med.

- Ökning eller minskning av pensionsförpliktelse till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta ska inte beaktas vid beräkning av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

- Vid beräkning av hur mycket som får reserveras till en resultatutjämningsreserv ska inte längre hänsyn tas till pensionsförpliktelser som redovisas som ansvarsförbindelse.

Synpunkter

Landstinget anser att de utmaningar och risker som föreligger överväger fördelarna med ett införande av fullfondering. Landstinget anser därmed att förslaget om fullfondering inte ska genomföras och att nuvarande blandmodell kvarstår. Landstinget ger följande motivering.

- Fullfondering medför att det egna kapitalet blir negativt. Risk för att landstingets ekonomiska ställning upplevs sämre av allmänheten än vad den faktiskt är.

- Förslaget om fullfondering baseras i utredningen på att en mera tydlig och transparent redovisningen ska uppnås. Nuvarande blandmodell är dock välkänd och inarbetad i landstingets ekonomiska uppföljning och analyser. En tydlig och transparent redovisning uppnås därmed redan för blandmodellen.

- En resultatförbättring utan tillförd likviditet riskerar att försämra finanseringsutrymmet för verksamheten och investeringar. Ett ökat avkastningskrav behöver fastställas i de finansiella målen för att återställa underskottet i eget kapital, samt att säkerställa ett positivt kassaflöde.

- Oklart i utredningen om och under vilken period som det negativa egna kapitalet ska återställas.

- Större fluktuationer uppstår vid förändrade beräkningsantagandena för pensionsskulden, om hela pensionsåtagandet redovisas i balansräkningen.

- Utredningen saknar analys om eventuella effekter uppstår på upplåning och rating, med anledning av ett negativt eget kapital. Risk att räntekostnaden för upplåning ökar.

- Blandmodellen har funnits i ca 18 års tid. Landstingets ekonomiska styrning har anpassats utifrån de rådande förutsättningarna. Ansvarsförbindelsen i blandmodellen börjar fasas ut under kommande år för att slutligt upphöra 2050. Problemet kommer därmed försvinna av sig själv på sikt. Detta utan att de risker som beskrivits i föregående punkter uppstår.

För övriga föreslagna förändringar i utredningen lämnas inga invändningar.

Konsekvenser av föreslagna regler för landstinget

Förslaget med fullfondering innebär att landstingets pensionsförpliktelse på 24 843 miljoner kronor (bokslut 2015) översförs till balansräkningen. Posten ska då redovisas som pensionsskuld eller avsättning. Skuldökningen ska samtidigt belasta det egna kapitalet med motsvarande belopp. Det egna kapitalet skulle därmed bli negativt på -18 067 miljoner kronor.

Fullfonderingsmodell medför samtidigt att resultatet förbättras när pensionsutbetalningar inte längre görs mot resultaträkningen. Under år 2015 hade en fullfonderingsmodell förbättrat resultatet med 1 130 miljoner kronor (inkl. särskild löneskatt). Resultatförbättringen är dock endast redovisningsteknisk och någon ökad likviditet hade inte tillförts landstinget och kan därmed inte finansiera annan verksamhet.

Stockholms läns landsting är inne i en expansiv fas med anledning av länets tillväxt och de omfattande investeringar som görs inom hälso- och sjukvård och kollektivtrafik. Den negativa inverkan som blir konsekvens vid en implementering av förslaget kommer att ställa krav på återställande av det egna kapitalet vilket kommer att resultera i skattehöjningar eller rationaliseringskrav i verksamheten. Förslaget skulle även påverka landstingets finansiella mål samt finansiella ställning och i sin tur sannolikt resultera i ökade finansiella kostnader för landstinget. Förslaget leder även till en mindre tydlig ekonomistyrning.

Ankom
Stockholms läns landsting
2016 -06- 30
Dnr LS 2016-0883

Sammanfattning

Regelverket för den kommunala redovisningen

Bestämmelser om bl.a. god ekonomisk hushållning, krav på att upprätta en budget i balans, balanskravet, samt om räkenskapsföring och redovisning finns i KL. Bestämmelserna är dock relativt översiktliga.

Närmare reglering av kommuner och landstings bokföring och redovisning (externredovisning) finns i KRL som trädde i kraft den 1 januari 1998. Utgångspunkten för lagens tillkomst var att det grundläggande synsättet på redovisningen ska vara detsamma såväl i privat som i kommunal sektor, men att den kommunala särarten kan motivera särskilda krav på den kommunala redovisningen. Den kommunala externredovisningens syfte bör enligt lagens förarbeten vara att ge fullmäktige, kommuninvånarna och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning. Denna information måste utformas så att den underlättar styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten.

Bokföring och redovisning ska enligt KRL fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. För att främja och utveckla god redovisningssed för kommuner, landsting och kommunalförbund inom ramen för gällande lagstiftning har RKR bildats.

Den kommunala särarten

Den kommunala verksamheten har vissa speciella förutsättningar som påverkar redovisningen. Det brukar benämnas den kommunala särarten.

En skillnad mellan privat och kommunal verksamhet är dess syfte. Ett grundläggande syfte med att bedriva ett privat företag är

att ge ägarna avkastning på satsat kapital och att generera medel för att kunna driva verksamheten vidare. Det finns alltså ett vinstsyfte till skillnad från för kommunerna och landstingen vars uppdrag, och syfte med verksamheten, är att sköta angelägenheter av allmänt intresse. Verksamheten garanteras av den kommunala beskattningsrätten. Detta gör att den finansiella rapporteringen i kommuner och landsting, på ett annat sätt än för ett privat företag, måste kompletteras och bedömas i förhållande till annan information om mängd och kvalitet.

Kommuner och landsting är en typ av obligatoriska associationer där medlemskapet inte är frivilligt. De är dessutom demokratiska organisationer med politiskt valda ledningar. Det finns både ett politiskt ansvarstagande och ett politiskt ansvarsutkrävande vid beslut. Vid sidan om styrelsen kan även nämnderna göras ansvariga. Det finns ett demokratiskt krav på öppenhet som finns lagsfäst genom bl.a. offentlighetsprincipen.

Grunderna för kommuners och landstings existens finns intagna i RF. Där stadgas bland annat att det finns kommuner på lokal och regional nivå. Kommuner och landsting kan till skillnad mot företag inte försättas i konkurs eller likvidation.

Kommunernas och landstingens verksamhet finansieras till största delen kollektivt genom beskattning och statsbidrag. En stor del av deras intäkter bestäms alltså politiskt. De intäkter som kommuner och landsting har är, åtminstone kortsiktigt, förhållandevis oberoende av kostnadsutvecklingen. Skatteintäkternas storlek förändras t.ex. inte omedelbart till följd av verksamhetsförändringar. Kommuner och landsting måste också bokföra ekonomiska transaktioner som saknar en direkt motprestation. Det gäller t.ex. generella skattebidrag, skatteintäkter och ekonomiskt bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453). Kommunernas och landstingens anläggningstillgångar är ofta av allmännyttig karaktär, vilket påverkar hur värderingen av dessa ska göras.

I ett privat företag kan beskattningen påverkas av hur en affärshändelse redovisas. För stora delar av verksamheten inom kommuner och landsting har redovisningen inte ett sådant samband.

Kommunala beslut påverkar ekonomin för framtida generationer i deras egenskap av skattebetalare och mottagare av kommunal service. Budgeten har en viktig roll i den politiska styrningen av kommuner och landsting. I budgeten görs mål-

formuleringar, prioriteringar och det tas beslut om resursfördelning. De krav som ställs på kommunerna och landstingen vad gäller ekonomiskt resultat (balanskrav och god ekonomisk hushållning) medför att redovisningsreglerna och de allmänna redovisningsprinciperna blir av stor betydelse redan vid budgetarbetet. Vid uppföljningen av om de mål som satts i budgeten har uppnåtts är redovisningen central. Resultaträkningen är därför den primära rapporten inom den kommunala sektorn.

Behovet av en översyn

KRL har efter införandet 1998 ändrats och uppdaterats på en del punkter, men någon större samlad översyn av lagen har inte gjorts. Samtidigt har förändringar i omvärlden och politiska beslut medfört att förutsättningarna för den kommunala redovisningen har förändrats.

Regeringen ansåg att en samlad översyn av regelverket för den kommunala redovisningen borde ske. Utgångspunkten ska även fortsättningsvis vara att redovisningen ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Uppdraget

Utredningens uppdrag är att göra en översyn av KRL. Syftet med översynen är att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting. Utgångspunkten ska bl.a. vara att de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt ska beaktas och att redovisningslagstiftningen även fortsättningsvis ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Utredningen ska bland annat utreda:

- redovisningen av kommunala avtalspensioner,
- finansiering av pensionsförpliktelser,
- sammanställd redovisning,
- delårsrapporter,
- efterlevnad av lag och normering, och
- särredovisning.

Utöver dessa uppdrag är utredaren oförhindrad att göra andra analyser och lämna ytterligare förslag med bäring på den kommunala redovisningen.

Förslagen

Utredningen lämnar ett förslag till en helt ny lag om kommunal bokföring och redovisning.

Utredningen har genomgående lagt förslag som syftar till en mer rättvisande redovisning, ökad insyn och en ökad jämförbarhet. Det gäller både jämförbarhet över tid och jämförbarhet mellan olika kommuner respektive landsting. Värdet av jämförbarhet visar sig i möjligheten att bedöma effektivitet och underlätta för politiker och medborgare att bedöma den ekonomiska utvecklingen.

Utredningen har beaktat de förändringar som skett i BFL och i ÅRL som har bäring på det kommunalekonomiska området, då dessa lagar i hög grad påverkat utformningen av KRL. Utredningen har även beaktat regler i FÅB som bedömts vara relevanta på det kommunala området.

Utredningen har förutom de materiella lagförslagen gjort en lagteknisk översyn. Denna översyn har innefattat en språklig och redaktionell genomgång av bestämmelserna i lagen. Utredningens målsättning har varit att få en tydligare struktur som kan underlätta för läsaren att hitta i lagen. Det handlar bland annat om en delvis ny kapitelindelning och fler underrubriker.

Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser

Utredningen föreslår att pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att alla redovisade pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 överförs från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital.

Balanskravsjustering ska göras genom att årliga förändringar av avsättning för pensionsförpliktelser som beror på ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar dvs. vid avstämning mot balanskravet.

Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser

Utredningen föreslår inga åtgärder för att öka jämförbarheten mellan olika finansieringsformer för framtida pensionsutbetalningar.

Om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska upplysning lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med.

Sammanställd redovisning

Nya begrepp, delar och undantagsmöjligheter

Utredningen föreslår att det ska införas nya begrepp för att underlätta förståelsen av lagen; kommunalgrupp, kommunalgruppsföretag och uppdragsföretag. Den föreslagna definitionen av kommunalgruppsföretag kan innebära att fler juridiska personer kommer att ingå i de sammanställda balans- och resultaträkningarna än i dag.

Utredningen föreslår att begreppet sammanställd redovisning tas bort. I stället införs begreppet sammanställda räkenskaper som avser en sammanställd resultaträkning, en sammanställd balansräkning, en sammanställd kassaflödesanalys och noter. I ÅRL finns bara krav på kassaflödesanalys för större företag. Det innebär att alla kommunalgruppsföretag som ska konsolideras inte behöver upprätta en kassaflödesanalys enligt ÅRL. Kassaflödesanalys för kommunalgruppsföretag som är mindre företag kan därför behövas upprättas särskilt för att uppfylla kraven i den föreslagna lagen. Samtidigt föreslår utredningen att det ska införas vissa undantag från kravet att upprätta sammanställda räkenskaper. Det föreslås också att undantag från kravet att alla kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. Några sådana undantagsmöjligheter finns inte i dag.

Konsolideringsmetod

Utredningens förslag innebär att konsolideringsmetod blir reglerad i lag. Klyvningsmetoden blir huvudregel men om det finns särskilda skäl och det är förenligt med rättvisande bild kan kapitalandels-

metoden användas. Det tillkommer också ett krav på att förvärvsanalys ska upprättas.

Förvaltningsberättelsen

Utredningen har lämnat en rad olika förslag som berör förvaltningsberättelsen, t.ex. får drift- och investeringsredovisningen egna delar i årsredovisningen.

Kravet på redovisning av sjukfrånvaro i den relativt detaljerade form som finns i KRL föreslås tas bort. Liksom tidigare krävs dock att väsentliga personalförhållanden ska redovisas i förvaltningsberättelsen, vilket kan inbegripa viss information om sjukfrånvaro.

Kravet på att lämna information om kommunalgruppsföretag i förvaltningsberättelsen har utökats. Utvärderingen av mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning, och utvärderingen av ekonomisk ställning ska enligt förslaget även omfatta kommunalgruppsföretag.

Föreslaget innebär en betydande minskning av vilka upplysningar som ska lämnas i förvaltningsberättelsen om uppdragsföretag. KRL innehåller i dag ett högt ställt upplysningskrav avseende uppdragsföretag i förvaltningsberättelsen. Nu begränsas upplysningsskyldigheten till upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi. Förslaget innehåller därför en lättnad i denna del avseende mängden information som måste lämnas i förvaltningsberättelsen.

Balanskravsutredningen utökas enligt utredningens förslag. I balanskravsutredningen har gjorts tillägg om att även orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat. Detta till följd av förslaget att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde på balansdagen. Balanskravsjustering ska också göras för den ökning eller minskning av pensionsförpliktelse som skett till följd av ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Fler delar i årsredovisningen

Utredningens förslag innebär att årsredovisningen får fler delar. Drift- och investeringsredovisningen flyttas från förvaltningsberättelsen och får egna delar i årsredovisningen. Noter blir också en egen del.

Principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper

Principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper lagfästs enlig förslaget. Det finns i dag en lång tradition av att hänvisa till rättvisande bild inom den kommunala redovisningen. De grundläggande redovisningsprinciperna kan ge hjälp åt såväl normgivande organ som de som upprättar årsredovisningar, med tolkningen av befintliga lagregleringar samt att fastställa vad som kan anses vara god redovisningssed i fall där det saknas lagregler.

Resultaträkning och balansräkning

I uppställningen av resultaträkningen har införts en ny resultatnivå.

Posterna Finansiella intäkter och Finansiella kostnader har ersatts med Poster från finansiella tillgångar respektive Poster från finansiella skulder.

Posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter har ersatts av en post, Extraordinära poster, för nettoredovisning.

Möjligheten att ta upp förpliktelser som inte tas upp i själva balansräkningen, inom linjen föreslås tas bort. Det ersätts med ett krav på att i not lämna upplysningar om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser.

Delårsrapport

Utredningen föreslår att det ska regleras i lag vilka delar som en delårsrapport ska bestå av. Enligt förslaget ska en delårsrapport innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse. Förslaget innebär en utökad reglering i lag om vilka jämförelsetal som ska finnas i en delårsrapport.

Den tidigare regleringen av vilka upplysningar som ska lämnas i delårsrapporten tas bort.

Värdering

Nyttjandeperiod

I utredningens förslag har begreppet ekonomisk livslängd ersatts med begreppet nyttjandeperiod. Det finns ett nytt upplysningskrav avseende genomsnittlig bedömd nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Det finns även ett upplysningskrav vad gäller immateriella anläggningstillgångar om nyttjandeperioden bedöms till längre tid än fem år.

Immateriella anläggningstillgångar

Utgifter för utveckling som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller enligt förslaget, utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter. Utgifter för forskning föreslås inte få tas upp som anläggningstillgång.

Möjligheten till uppskrivning tas bort

Det finns enligt nuvarande lag en möjlighet att under vissa särskilda förutsättningar få skriva upp finansiella anläggningstillgångar. Denna möjlighet har i utredningens förslag tagits bort.

Finansiella instrument

Som huvudregel föreslås att vissa finansiella instrument som innehas för att genererera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde. Undantag från denna huvudregel gäller bland annat för finansiella instrument som hålls till förfall dvs. som det förväntas att kommunen eller landstinget kommer att inneha fram till dess att de förfaller till betalning och regleras.

En värdering till verkligt värde får inte göras om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet. Det finansiella instrumentet ska då värderas enligt sedvanliga regler om värdering av anläggnings- respektive omsättningstillgångar.

Värdeförändringar sedan föregående balansdag ska redovisas som kostnad eller intäkt i resultaträkningen på raden för Poster från finansiella tillgångar. I de fall anskaffningen skett under pågående räkenskapsår är det värdeförändringen sedan anskaffningstillfället som ska redovisas.

Gåvor

Utredningens förslag innebär att tillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Detta har tidigare inte varit särskilt reglerat i lag. Förslaget innebär ett klargörande och förhindrar tveksamheter vid värdering av gåvor.

Fordringar och skulder i utländsk valuta

Fordringar och skulder i utländsk valuta ska enligt förslaget omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av bestämmelserna om god redovisningssed och rättvisande bild.

Avsättning

Utredningen föreslår att en avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Värderingen avser samtliga avsättningar därmed även avsättningar för pensionsförpliktelser.

Efterlevnad

Utredningen lämnar förslag om att upplysning ska lämnas om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Arkiveringstid

Arkiveringstiden för räkenskapsinformation föreslås minska från tio till sju år. Även tiden som maskinutrustning och system, som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, ska hållas tillgängliga ändras från tio till sju år.

Särredovisning

Utredningen lämnar ett förslag om ett nytt upplysningskrav rörande särredovisning. Förslaget innebär att upplysning ska lämnas i not om vilka särredovisningar som har upprättats under räkenskapsåret av kommuner och landsting, samt de kommunalgruppsföretag som omfattas av de sammanställda räkenskaperna, till följd av krav i lag eller förordning.

Konsekvenser av förslagen

Konsekvenser för kommuner och landsting

Utredningen lämnar vissa förslag som kommer att öka de administrativa kostnaderna för kommuner och landsting. Men det finns också förslag som innebär lättnader. Sammantaget gör utred-

ningen bedömningen att förslaget inte medför några ytterligare administrativa kostnader för kommuner och landsting.

Vissa av förslagen påverkar även kommunernas och landstingens resultat och ekonomiska ställning. Utredningen gör den sammantagna bedömningen att förändringarna motiveras av att få en mer rättvisande redovisning, bättre insyn och en ökad jämförbarhet.

Utredningens förslag innebär en ökad lagreglering av framförallt den kommunala redovisningen. Det minskar i viss mån kommuners och landstings utrymme att själva utforma sin redovisning. Det samlade förslaget bidrar dock till en välfungerade kommunal bokföring och mer rättvisande redovisning samt ökar insynen och jämförbarheten. Utredningen anser därför att förslaget inte innebär något oproportionerligt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Konsekvenser för kommunalförbund och samordningsförbund

Kommunalförbund och till viss del även samordningsförbunden kommer att påverkas av utredningens förslag om en ny lag om kommunal bokföring och redovisning.

Kommunalförbunden måste även fortsättningsvis tillämpa lagbestämmelserna om kommunal bokföring och redovisning på samma sätt som kommuner och landsting. Utredningen anser att förslagen, liksom för kommuner och landsting, sammantaget inte innebär några ökade kostnader för kommunalförbund. Det ska i detta sammanhang påpekas att de föreslagna regleringarna om sammanställda räkenskaper inte kommer att påverka kommunalförbund i någon högre grad. Utredningens förslag att samordningsförbund inte ska behöva upprätta årsbokslut kan innebära en viss kostnadsbesparing för dessa.

Konsekvenser för offentliga finanser

Balanskravet utgör, tillsammans med överskottsmålet och statens utgiftstak, det finanspolitiska ramverket.

Skillnaden mellan inkomster och utgifter enligt nationalräkenskaperna utgör det finansiella sparandet. Kommunsektorns finansiella sparande utgör en del av den offentliga sektorns finansiella sparande och omfattas av överskottsmålet. Överskotts-

målet innebär att det offentliga finansiella sparandet över en konjunkturcykel bör motsvara en procent av bruttonationalprodukten. Kommunernas och landstingens finansiella sparande är därmed av betydelse för uppfyllandet av överskottsmålet.

Balanskravet avser det ekonomiska resultatet, inte det finansiella sparandet. Ekonomiskt resultat är det begrepp som används i den kommunala redovisningen.

Kommunsektorns finansiella sparande utvecklas i allmänhet i samma riktning som det ekonomiska resultatet i kommuner och landsting, vilket styrs av både av balanskravet och av kravet på god ekonomisk hushållning. Det senare är överordnat balanskravet men ingår inte i det finanspolitiska ramverket. Olika redovisningsprinciper medför att det kan uppstå skillnader mellan resultat och finansiellt sparande för enskilda år, bland annat till följd av att investeringarna redovisas som en utgift i sin helhet i finansiellt sparande men periodiseras som en avskrivning i resultatet. Det är därför möjligt att kommunsektorn uppvisar t.ex. ett negativt finansiellt sparande och ett positivt resultat samma år.

En övergång till fullfondering skulle inte påverka det finansiella sparandet eftersom pensionsutbetalningarna är desamma i både blandmodell och fullfonderingsmodell. En övergång till fullfonderingsmodell leder dock i normalfallet till lägre kostnader och ett högre resultat. Ett möjligt scenario, skulle kunna vara att kommuner och landsting använder det ökade utrymmet till utökad verksamhet (dvs. en ökad konsumtion). Det skulle i så fall ge upphov till en negativ effekt på det finansiella sparandet. Utredningen anser att det är viktigt att kommuner och landsting ser över sina finansiella mål och att dessa bör vara utformade så att resultatet även täcker kommande pensionsutbetalningar.

Konsekvenser för statliga myndigheter

Statistiska centralbyrån

Uppgifter i kommunernas och landstingens årsredovisningar har betydelse för den ekonomiska statistik som SCB tar fram och för underlaget för nationalräkenskaperna (t.ex. beräkning av BNP).

Delar av utredningens förslag innebär att de underlag som SCB använder vid insamling av uppgifter från kommuner, landsting och

kommunalförbund måste ses över och uppdateras. Motsvarande översyner måste SCB dock göra även av andra orsaker som t.ex. förändringar i kodplaner m.m.

Skatteverket

Utredningen bedömer att förslaget om en förkortad tid för arkivering kommer att minska antalet ärenden hos Skatteverket rörande tillåtelse att förstöra dokument m.m. i förtid.

Konsekvenser för Rådet för kommunal redovisning

Bokförings- och redovisningslagstiftningens karaktär av ramlag påverkas inte av lagändringarna. RKR kommer även i fortsättningen att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed. Att fler frågor är direkt reglerade i lag bör underlätta RKR:s arbete.

De förhållandevis stora förändringar i lagstiftningen som föreslås medför att RKR blir tvungen att se över betydande delar av sina rekommendationer, idéskrifter och informationer. RKR kommer på grund av detta att få tillfälligt ökade arbetsuppgifter.

Ikraftträdande

Den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.