



Riksrevisionens redogörelse för granskningen av Årsredovisning för staten 2013

Sammanfattning

Riksrevisionen har i enlighet med lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. granskat regeringens Årsredovisning för staten 2013. Revisionen har utgått från de bestämmelser som gäller årsredovisningen för staten i budgetlagen (2011:203).

Som framgår av revisionsberättelsen och revisionsrapporten, bilagor i denna redogörelse, är det Riksrevisionens uppfattning att Årsredovisning för staten 2013 i allt väsentligt är upprättad i enlighet med bestämmelserna i budgetlagen. I likhet med föregående år omfattar uttalandet inte frågan om årsredovisningen ger en rättvisande bild. Det ska inte tolkas som att Riksrevisionen funnit väsentliga fel i sin granskning, utan är en konsekvens av att budgetlagen inte utgör ett ramverk för redovisning i syfte att uppnå en rättvisande bild. Det saknas en tydlig normering, såväl för den finansiella redovisningen som för övriga obligatoriska delar av årsredovisningen, för att en revision i enlighet med internationella standarder ska kunna uttala sig om den rättvisande bilden.

Enligt budgetlagen ska Riksrevisionen granska hela dokumentet Årsredovisning för staten. Enligt samma lag ska regeringen i årsredovisningen göra en uppföljning av de budgetpolitiska målen: överskottsmålet samt utgiftstaket för staten och ålderspensionssystemet. Riksrevisionen har i år valt att även lämna iakttagelser rörande regeringens uppföljning av de budgetpolitiska målen i Årsredovisning för staten 2013 till riksdagen i en bilaga i denna redogörelse. En central utgångspunkt för iakttagelserna är Riksrevisionens tidigare granskningar av tillämpningen av det finanspolitiska ramverket i de ekonomiska propositionerna. Denna granskning ska även ses mot bakgrund av rådets direktiv (2011/85/EU) om krav på medlemsstaternas budgetramverk som föreskriver en effektiv och punktlig övervakning av hur de numeriska finanspolitiska målen iakttas. Regeringen hänvisar i proposition 2013/14:173 *En utvecklad budgetprocess* till Riksrevisionens granskning av Årsredovis-

ning för staten som en del i hur Sverige lever upp till EU:s krav om övervakning av de budgetpolitiska målen.

När det gäller de budgetpolitiska målen är det enligt Riksrevisionen tydligt att det finansiella sparandet för närvarande ligger under den beslutade nivån för överskottsmålet, men att det är förenligt med det finanspolitiska ramverket i och med den långa lågkonjunkturen. Givet det svaga utfallet för det finansiella sparandet 2013, det låga strukturella sparandet och det faktum att det tioåriga medelvärdet är fallande, är det viktigt att beskriva eventuella långsiktiga risker som detta kan medföra för de offentliga finanserna.

Regeringen hänvisar i Årsredovisning för staten till att den samlade bedömningen av tioårssnittet för den offentliga sektorns finansiella sparande justerat för konjunkturen ligger i närheten av 1 procent av BNP men diskuterar inte i sammanhanget betydelsen av att underskottet är drygt 49 miljarder kronor 2013, eller -1,3 procent av BNP. Genom att undvika att diskutera om den förda politiken under budgetåret har lett till att det finansiella sparandet ligger under målet, ger regeringen heller inte sin syn på vilka orsaker som finns bakom denna försämring, om det är motiverat utifrån stabiliseringspolitiska hänsyn eller om försvagningen av det finansiella sparandet utgör en långsiktig risk för statens finansiella ställning.

Sammantaget konstaterar Riksrevisionen att regeringens uppföljning av överskottsmålet i Årsredovisning för staten 2013 kan förbättras på flera sätt. Förbättringarna bör ta sin utgångspunkt i att årsredovisningen ska utgöra ett underlag för riksdagens kontroll och uppföljning av de beslut som riksdagen fattat om statens budget samt en del av den information som riksdagen ska grunda sina ekonomiska beslut på. Riksrevisionen välkomnar därför förslaget om att tydligare redovisa avvikelser från överskottsmålet och hur en återgång till målnivån ska ske i proposition 2013/14:173 *En utvecklad budgetprocess*. Riksrevisionen välkomnar också aviseringen i 2014 års ekonomiska vårproposition att regeringen under kommande år ska återkomma med en översyn av lågkonjunktorens påverkan på uppföljningen av överskottsmålet.

När det gäller den finansiella rapporteringen i övrigt är det angeläget att regeringen fortsätter det pågående arbetet med att utveckla normeringen för upprättandet av årsredovisningen. En viktig fråga i detta sammanhang är redovisning och värdering av statens innehav av aktier. Det finns också anledning för regeringen att stärka den interna styrningen och kontrollen över verksamheter i staten med delat ansvar mellan myndigheter. Årets granskning har visat hur bristande kommunikation mellan myndigheter har medfört felaktigheter i deras redovisning. Dessa fel har dock rättats i upprättandet av årsredovisningen för staten men visar likväl på åtgärdsbehov inom detta område.

Härmed överlämnas i bilaga revisionsberättelse och revisionsrapport med Riksrevisionens iakttagelser rörande uppföljningen av de budgetpolitiska målen och den finansiella redovisningen i Årsredovisning för staten 2013 i enlighet med tilläggsbestämmelsen 3.8.5 till 3 kap. 8 § riksdagsordningen (1974:153).

Stockholm 2014-05-14

Claes Norgren

Riksrevisor

Föredragande för revisionsberättelsen och den finansiella rapporteringen har varit ansvarig revisor Anders Herjevik och för uppföljningen av de budgetpolitiska målen revisionsdirektör Thomas Hagberg.

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	1
Innehållsförteckning.....	4
Revisionsberättelse för Årsredovisning för staten 2013	5
Regeringens ansvar för årsredovisningen med koncernredovisningen.....	5
Revisorns ansvar.....	6
Uttalande	7
Revisionsrapport.....	8
Riksrevisionens iakttagelser om uppföljningen av de budgetpolitiska målen i Årsredovisning för staten 2013.....	8
Sammanfattning och bedömning	8
Regeringens redovisning av uppföljningen av överskottsmålet i Årsredovisning för staten 2013.....	9
Riksrevisionens iakttagelser om uppföljningen av överskottsmålet.....	10
Regeringens redovisning för utgiftstaket 2013	15
Riksrevisionens iakttagelser om utgiftstaket.....	15
Riksrevisionens iakttagelser över den finansiella rapporteringen i Årsredovisning för staten 2013.....	17
Sammanfattning.....	17
Regeringens redovisning av offentliga sektorns finansiella sparande.....	17
Normering och tillämpliga ramverk för upprättande av årsredovisningen.....	18
Rekommendationer.....	19
Bruten ansvarskedja – myndigheter med delade ansvar	19
Rekommendation.....	20

Revisionsberättelse för Årsredovisning för staten 2013

Riksrevisionen har reviderat Årsredovisning för staten 2013 (skrivelse 2013/14:101). Revisionen omfattar inte den redovisning som lämnats utöver kraven enligt budgetlagen.

Årsredovisningen ska upprättas enligt bestämmelserna i budgetlagen (2011:203) och innehålla:

1. en uppföljning av riksdagens beslut om den offentliga sektorns finansiella sparande (överskottsmålet), utgiftstaket och andra övergripande budgetpolitiska mål,
2. utfallet på budgetens inkomstitlar och anslag samt av statens lånebehov,
3. en redovisning av hur regeringen har utnyttjat bemyndiganden som den fått med stöd av 6 kap. 1 § första stycket och 6 kap. 3 §,
4. en resultaträkning, en balansräkning, en finansieringsanalys och noter,
5. en redovisning av utvecklingen av statsskulden,
6. upplysningar om förväntade förluster och väsentliga risker i statens utlåning och utställda garantier som beslutats enligt 6 kap. 3 §,
7. en samlad redovisning av vilka åtgärder regeringen vidtagit med anledning av Riksrevisionens iakttagelser,
8. en resultaträkning och en balansräkning avseende EU-medel samt en kassamässig redovisning av anslag och inkomstitlar avseende in- och utbetalningar till och från EU, samt
9. ett uttalande av regeringen om huruvida räkenskaperna enligt 8 § har upprättats enligt god redovisningssed och ger en rättvisande bild, och det finns regler och system som syftar till att skapa en betryggande intern styrning och kontroll av EU-medel.

Regeringen ska i anslutning till redovisningen enligt punkt 2 ovan förklara väsentliga skillnader mellan budgeterade belopp och utfallet.

Regeringens ansvar för årsredovisningen med koncernredovisningen

Enligt 10 kap. 1 § budgetlagen (2011:203) är regeringen redovisningsskyldig inför riksdagen för de tillgångar som regeringen förvaltar och förfogar över. Redovisningsskyldigheten omfattar även den verksamhet som bedrivs av staten samt statens skulder och övriga ekonomiska åtaganden. Budgetlagen anger även att bokföring och redovisning i staten ska fullgöras på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed. Redovisningen ska ge en rätt-

visande bild av verksamheten, det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens tillgångar. Regeringen har också ansvar för den interna styrning och kontroll som den bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning med koncernredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Revisorns ansvar

Riksrevisionens ansvar är att göra ett uttalande om denna årsredovisning med koncernredovisning på grundval av vår revision. Riksrevisionen har utfört revisionen enligt International Standards of Supreme Audit Institutions för finansiell revision. Denna standard kräver att Riksrevisionen följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att årsredovisningen med koncernredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i koncernredovisningen. Valet av åtgärder grundas på revisorns bedömning, däribland av riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur regeringen upprättar koncernredovisningen. Syftet är att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i regeringens uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen i de finansiella rapporterna.

Riksrevisionen anser att de revisionsbevis som inhämtats är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Uttalande

Riksrevisionens uppfattning är att Årsredovisningen för staten, i allt väsentligt är upprättad i enlighet med 10 kap. 5–10 §§ budgetlagen (2011:203). Vår uttalande omfattar dock som framgår nedan inte kap 1.1 Den offentliga sektorns finansiella sparande.

I kapitel 1.1 Den offentliga sektorns finansiella sparande redovisar regeringen det offentliga finansiella sparandet samt uppföljningen mot överskotts-målet. Redovisningen innehåller ett antal mycket komplexa parametrar och bygger delvis på uppskattningar och bedömningar. Information som till stor del bygger på uppskattningar och bedömningar är behäftad med olika grader av osäkerhet och inte möjlig att verifiera med tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Därutöver erhålls en stor del av indata från tredje part såsom kommuner och landsting.

Stockholm 2014-05-14

Anders Herjevik
Ansvarig revisor

Stefan Gustavsson
Uppdragledare

Revisionsrapport

Riksrevisionens iakttagelser om uppföljningen av de budgetpolitiska målen i Årsredovisning för staten 2013

Sammanfattning och bedömning

Uppföljningen av de budgetpolitiska målen, överskottsmålet och utgiftstaket, i Årsredovisning för staten är bakåtblickande, medan den uppföljning som sker i den ekonomiska vårpropositionen och i budgetpropositionen är framåtblickande. Uppföljningen i dessa två ekonomiska propositioner är således mer till underlag för utformningen av kommande års finanspolitik, medan den bakåtblickande uppföljningen i årsredovisningen utgör en utvärdering av hur väl målen hittills har nåtts. Riksrevisionens utgångspunkt för granskningen av regeringens bakåtblickande uppföljning är att den, precis som årsredovisningen i övrigt, ska ge ett underlag för riksdagens kontroll och uppföljning av de beslut som riksdagen fattat om statens budget samt utgöra en del av den information som riksdagen ska grunda sina ekonomiska beslut på.

Enligt Riksrevisionen är det tydligt att det finansiella sparandet för närvarande ligger under den beslutade nivån för överskottsmålet, men att detta är motiverat i och med den långa lågkonjunkturen. Givet det svaga utfallet för sparandet 2013, det låga strukturella sparandet och att det tioåriga medelvärdet är fallande borde dock en närmare beskrivning av de långsiktiga konsekvenserna av det svaga sparandet lämnas av regeringen till riksdagen.

Regeringen hänvisar i Årsredovisning för staten till att den samlade bedömningen av tioårssnittet för den offentliga sektorns finansiella sparande justerat för konjunkturen ligger i närheten av 1 procent av BNP men diskuterar inte i sammanhanget betydelsen av att underskottet är drygt 49 miljarder kronor 2013, eller -1,3 procent av BNP. Genom att undvika att diskutera om den förda politiken under budgetåret har lett till att det finansiella sparandet ligger under målet, ger regeringen heller inte sin syn på vilka orsaker som finns bakom denna försämring, om det är motiverat utifrån stabiliseringspolitiska hänsyn eller om försvagningen av det finansiella sparandet utgör en långsiktig risk för statens finansiella ställning.

Enligt det finanspolitiska ramverket, så som det är beskrivet av regeringen i skrivelse 2010/11:79 *Ramverk för finanspolitiken*, är det förenligt med ramverket att tillfälligt avvika från överskottsmålet för att motverka en djup konjunkturnedgång. För att trovärdigheten för finanspolitiken och det finanspolitiska ramverket ska upprätthållas är det emellertid viktigt att sådana avsteg tydligt redovisas och motiveras. Sådana motiveringar bör inkludera de bakomliggande motiven till överskottsmålet som handlar om långsiktigt hållbara finanser och upprätthållandet av en god finansiell beredskap. Det senare ska säkerställa att en uthållig och effektiv stabiliseringspolitik kan föras även vid

kraftiga och långvariga lågkonjunkturer. Det är därför troligt att den långa lågkonjunktur som drabbat Sverige väl motiverar ett temporärt avsteg från överskottsmålet utan att det hotar de bakomliggande motiven till målet. Långa perioder med hög arbetslöshet riskerar att driva upp andelen långtidsarbetslösa, vilket skadar ekonomins långsiktiga produktionskapacitet och därmed även den långsiktiga finansiella ställningen för staten. Hur det finanspolitiska utfallet 2013 har påverkat, och kan komma att påverka, faktorer som har väsentlig betydelse för de bakomliggande motiven till överskottsmålet diskuteras inte i regeringens uppföljning i Årsredovisning för 2013.

Sammantaget konstaterar Riksrevisionen att regeringens uppföljning av överskottsmålet i Årsredovisning för staten 2013 kan förbättras på ett flertal sätt. Riksrevisionen välkomnar därför förslaget om att tydligare redovisa avvikelser från överskottsmålet och hur en återgång till målnivån ska ske i proposition 2013/14: 173 *En utvecklad budgetprocess*. Riksrevisionen välkomnar också aviseringen i 2014 års ekonomiska vårproposition att regeringen inom kommande år avser att återkomma med en översyn av lågkonjunkturerens påverkan på uppföljningen av överskottsmålet.

När det gäller redovisningen av utgiftstaket kan Riksrevisionen konstatera att regeringen på ett tydligt sätt redovisat de tekniska justeringar som skett av det utgiftstak som beslutades av riksdagen 2011 och hur budgeteringsmarginalen används till reformer och andra omvärldsförändringar sedan dess. Emellertid förklaras det inte på ett transparent sätt att uppgifterna om vad budgeteringsmarginalen använts till utgör beräkningar och inte faktiskt utfall. Det står dock klart att utgiftstaket inte överskreds 2013.

Regeringens redovisning av uppföljningen av överskottsmålet i Årsredovisning för staten 2013

Regeringen väljer att i Årsredovisning för staten 2013 stämma av det finansiella sparandet i offentlig sektor mot överskottsmålet genom att använda ett genomsnitt för sparandet över de senaste tio åren, det vill säga perioden 2004 till 2013. Detta sparande justeras också för det genomsnittliga konjunkturläget under perioden mätt med det så kallade BNP-gapet. Justeringen syftar till att indikera vad sparandet skulle ha varit om konjunkturen hade varit neutral under perioden.

Tabell 1 Finansiellt sparande i offentlig sektor samt indikatorer för bakåtblickande avstämning mot överskottsmålet, procent av BNP

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Finansiellt sparande	-1,3	0,4	1,9	2,2	3,6	2,2	-1,0	0,0	0,0	-0,7	-1,3
Bakåtblickande tioårsnitt											0,7
Konjunkturjusterat											1,5
BNP-gap	-1,4	-0,8	-0,8	1,5	2,9	0,2	-6,5	-3,0	-1,4	-2,3	-2,9
Bakåtblickande tioårsnitt											-1,3

Källa: Årsredovisning för staten 2013.

Regeringen konstaterar att det finansiella sparandet uppgick till $-1,3$ procent av BNP 2013 och att det genomsnittliga sparandet under perioden 2004–2013 är $0,7$ procent. Samtidigt har dock det genomsnittliga resursutnyttjandet varit negativt, $-1,3$ procent av potentiell BNP. Detta resulterar i ett konjunkturjusterat genomsnitt för det finansiella sparandet i offentlig sektor under perioden på $1,5$ procent.

Regeringen konstaterar att bedömningar av ekonomins potentiella produktionsnivå är behäftad med stor osäkerhet och inte heller kan stämmas av mot något officiellt utfall. Vidare bedömer regeringen att det är osannolikt att de stora negativa BNP-gap som den senaste lågkonjunkturen gett upphov till kommer att kompenseras av lika stora positiva gap i framtiden. Sammantaget, menar regeringen, måste därför vikt läggas vid både det justerade och det ojusterade tioårsnittet vid bedömningen av om sparandet varit förenligt med överskottsmålet eller inte. Regeringens samlade bedömning är att det finansiella sparandet varit i linje med överskottsmålet 2004–2013.

Riksrevisionens iakttagelser om uppföljningen av överskottsmålet

Regeringen har under de senaste åren använt sig av ett antal indikatorer i sin uppföljning. Antalet indikatorer har varierat men under senare tid har överskottsmålet följts upp med fem olika mått:

- Ett tioårigt bakåtblickande genomsnitt för det finansiella sparandet.
- Ett tioårigt bakåtblickande genomsnitt för det konjunkturjusterade sparandet.
- Den så kallade sjuårsindikatorn, som utgör ett centrerat sjuårigt medelvärde för det finansiella sparandet.
- En konjunkturjustering av sjuårsindikatorn.
- Det strukturella sparandet.

I årsredovisningen för 2013 väljer regeringen att följa upp överskottsmålet med endast två av de uppsättningar indikatorer som tidigare har använts vid avstämningen av finanspolitiken. Regeringen använder det bakåtblickande

tioåriga medelvärdet för det finansiella sparandet i den offentliga sektorn samt det konjunkturjusterade värdet för denna indikator. I exempelvis Årsredovisning för staten 2012 användes även det strukturella sparandet samt sjuårsindikatorn. Regeringen kommenterar inte i årsredovisningen vad som har föranlett detta byte av uppföljningsmetod. Det gör det inte heller möjligt för Riksrevisionen att bedöma regeringens skäl för detta byte. I tabell 2 redovisas indikatorerna på det sätt som var fallet i föregående års redovisning.

Tabell 2 Tidigare års indikatorer i 2013 års tappning, procent av BNP

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Finansiellt sparande	1,6	-1,5	-1,3	0,4	1,9	2,2	3,6	2,2	-1,0	0,0	0,0	-0,7	-1,3
Bakåtblickande tioårssnitt										0,8	0,7	0,7	0,7
Konjunkturjusterat ¹										1,3	1,2	1,4	1,5
Sjuårsindikatorn				1,0	1,1	1,2	1,3	1,3	0,9	0,4			
Konjunkturjusterat ¹				1,0	1,0	1,5	1,9	1,8	1,6	1,4			
Strukturellt sparande	1,8	-0,8	-0,3	0,6	1,8	0,9	1,3	1,8	2,8	1,6	0,7	0,3	0,0
BNP-gap	-0,4	-0,7	-1,4	-0,8	-0,8	1,5	2,9	0,2	-6,5	-3,0	-1,4	-2,3	-2,9
Sjuårssnitt				0,0	0,1	-0,7	-0,9	-1,0	-1,2	-1,9			
Bakåtblickande tioårssnitt										-0,9	-1,0	-1,2	-1,3

¹Konjunkturjusteringen görs genom att indikatorvärdet adderas med BNP-gapet under motsvarande period multiplicerat med elasticiteten -0,55. Den konjunkturjusterade sjuårsindikatorn är inte identiskt lika med ett sjuårssnitt för det strukturella sparandet eftersom det strukturella sparandet även justeras för extraordinära kapitalvinster.

Källa: Finansdepartementet, egna beräkningar.

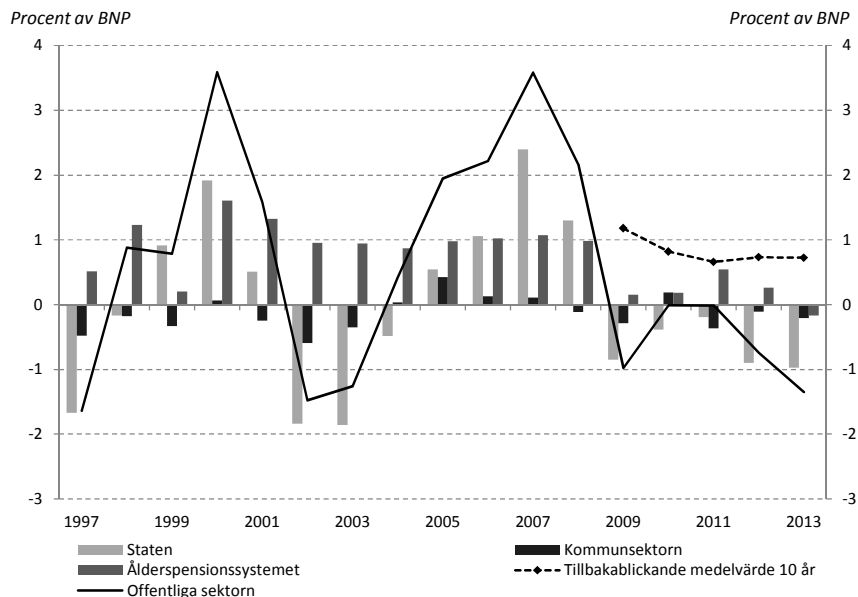
Riksrevisionen har i tidigare granskningar av regeringens tillämpning av det finanspolitiska ramverket framhållit att det är otydligt hur de valda indikatorerna vägs samman. Denna sammanvägning ligger sedan till grund för regeringens samlade bedömning av om det finansiella sparandet ligger i linje med överskottsmålet. Kritiken är alltså aktuell, trots att regeringen i Årsredovisning för staten 2013 endast använder två indikatorer. Hur de två bakåtblickande tioårssnitten har vägts ihop till den samlade bedömning som leder fram till slutsatsen att finanspolitiken har legat i linje med överskottsmålet förklaras ej. Om samma vikt läggs vid båda indikatorerna erhålls ett genomsnitt som ligger nära 1 procent av BNP. Skulle även de andra indikatorerna som redovisades i förra årets redovisning ha redovisats i år, framstår denna sammanvägda bedömning inte lika självklar. Exempelvis uppgår det strukturella sparandet för 2013 i den ekonomiska vårpropositionen till 0,0 procent. Valet av indikatorer som redovisas i årsredovisningen påverkar således den samlade bedömningen, utan att regeringen varken kommenterar eller motiverar detta.

Regeringen jämför inte måluppfyllnaden med prognosen i budgetpropositionen för 2013

Regeringens skrivningar och prognoser i budgetpropositionen för 2013 är en naturlig utgångspunkt för årsredovisningen, då den ska vara ett underlag för riksdagen i dess uppföljning av budgetbeslutet. Regeringen noterar i årsredovisningen att den offentliga sektorns finansiella sparande 2013 blev 0,7 procent av BNP lägre än vad som prognostiserades i budgetpropositionen. I budgetpropositionen för 2013 ansåg regeringen att det finansiella sparandet bedömdes "ligga något under överskottsmålet 2012 och 2013". I årsredovisningen gör regeringen bedömningen att det finansiella sparandet varit i linje med målet 2004 – 2013, utan att kommentera att det i budgetpropositionen framhölls att sparandet 2013 skulle ligga under målet.

Användningen av ett enkelt tioårigt genomsnitt döljer stora skillnader mellan åren

Ett enkelt medelvärde, som den tioåriga bakåtblickande indikatorn utgör, kan dölja stora skillnader i sparandet mellan olika år. Efter det att finanskrisen bröt ut 2008 har en markant försämring av det finansiella sparandet skett. Försämringen har fortsatt nästan varje år sedan dess, som framgår av figur 1. Regeringen nämner inte om denna försvagning i närtid har haft någon betydelse för den samlade bedömningen att det finansiella sparandet varit i linje med överskottsmålet under den senaste tioårsperioden. För att medelvärdet ska kunna fortsätta att visa ett tal nära 1 procent av BNP, måste stora överskott uppstå under de närmaste åren. Dessa överskott måste vara i paritet med det sparande som uppnåddes under 2005–2008, vilket betyder att sparandet skulle behöva stärkas kraftigt, även om resursutnyttjandet är fortsatt svagt. Utan en sådan förstärkning kommer tioårssnittet att visa på underskott och en likartad bedömning som gjorts i denna årsredovisning skulle då tyda på systematiska fel i finanspolitiken. Användningen av det bakåtblickande tioårssnittet kräver således även en analys av trenden i sparandet.

Figur1 Det finansiella sparandet i offentlig sektor 1997-2013

Anm. För att öka jämförbarheten över tid har det finansiella sparandet i ålderspensionssystemet och staten justerats för de överföringar som gjorts 1999, 2000 och 2001 i samband med omläggningen av pensionssystemet.

Källa: Konjunkturinstitutet, egna beräkningar.

Förändringar i det finansiella sparandet i den offentliga sektorns delsektorer analyseras inte

I årsredovisningen redovisar regeringen utfallet i den offentliga sektorns delsektorer: staten, kommunsektorn och ålderspensionssystemet för 2013. Däremot lämnas ingen information kring dessa sektorer när det tioåriga bakåtblickande genomsnittet analyseras i uppföljningen av överskottsmålet. Som figur 1 visar är det framförallt det finansiella sparandet i staten som har försämrats under lågkonjunkturen, men även sparandet i ålderspensionssystemet har minskat. Det är i sammanhanget värt att notera att det finansiella sparandet i offentlig sektor sedan överskottsmålet infördes till övervägande del härrörtjust från ålderspensionssystemet, om man bortser från de överföringar som gjordes till staten i samband med omläggningen av pensionssystemet. Sparandet i staten och kommunerna har i genomsnitt varit lågt, eller till och med negativt. Minskningen av det finansiella sparandet i ålderspensionssystemet är inte enbart av konjunkturrell natur. Såväl regeringen som andra prognosmakare spår att sparandet inom denna sektor kommer att vara runt 0 procent av BNP under det kommande decenniet då antalet pensionärer ökar. Om överskottsmålet ska nås i framtiden måste således överskotten i staten bli större än vad som krävts tidigare. Sådan information är relevant att redovisa i

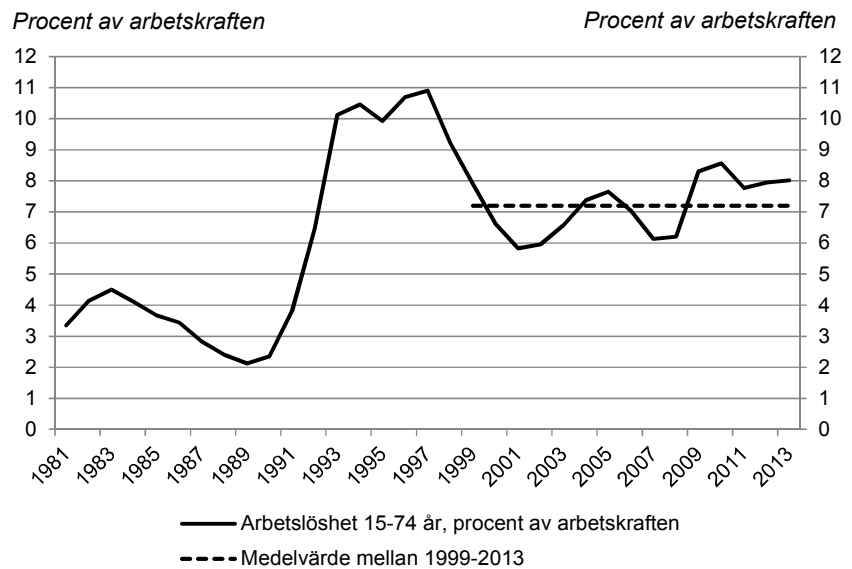
årsredovisningen, då den ska vara en del av den information som riksdagen ska grunda sina ekonomiska beslut på.

Riksrevisionen välkomnar en översyn av lågkonjunktorens påverkan på uppföljningen av överskottsmålet

Överskottsmålet är utformat så att det finansiella sparandet i genomsnitt ska uppnå målnivån under en konjunkturcykel för att finanspolitiken inte ska bedrivas procykliskt. Formuleringen säkerställer att regeringar i lågkonjunkturer ska kunna prioritera stabiliseringspolitik framför att uppnå överskottsmålet under ett eller flera år. Däremot innebär det långsiktiga finanspolitiska åtagandet att de offentliga finanserna bör återgå till överskott då konjunkturläget förbättras. Eftersom det finanspolitiska ramverket ger regeringen möjlighet att beakta stabiliseringspolitiskamotiv vid valet av finanspolitikens inriktning blir det naturligt att analysen av konjunkturläget blir en central del av uppföljningen av överskottsmålet. I årsredovisningen saknas emellertid en utförlig diskussion av konjunkturutvecklingens betydelse för den förda finanspolitiken. Detta trots att regeringen i budgetpropositionen för 2013 framförde just stabiliseringspolitiska motiv för de avvikelser som uppstått i förhållande till målnivån.

Riksrevisionen kan konstatera att resursutnyttjandet 2013 fortfarande var lågt trots att fem år gått sedan konjunkturedgången inleddes i samband med finanskrisen. Inte sedan 1990-talskrisen har till exempel arbetslösheten legat över sitt jämviktsläge under så många år som nu, se figur 2.

Figur 2. Arbetslöshet bland 15–74 åringar i Sverige



Källa: Konjunkturinstitutet.

Det torde vara av central betydelse för överskottsmålets trovärdighet att det finansiella sparandet i genomsnitt sett över en längre tid faktiskt uppgår till den målsatta nivån. Den långa lågkonjunkturen gör detta dock osannolikt under en lång tid framöver. Riksrevisionen välkomnar därför aviseringen i 2014 års ekonomiska vårproposition om att regeringen avser att återkomma med en översyn av denna fråga inom det kommande året.

Regeringens redovisning för utgiftstaket 2013

Regeringen poängterar i Årsredovisning för staten 2013 att utgiftstaket är ett viktigt budgetpolitiskt åtagande som bland annat syftar till att vara en övergripande restriktion i budgetprocessen och förhindra att tillfälliga inkomstökningar används som grund för att fatta beslut om varaktiga utgiftshöjningar. Utgiftstaket ska därigenom också bidra till bättre förutsättningar för att uppnå överskottsmålet.

Regeringen redovisar i uppföljningen av utgiftstaket för 2013 att utgifterna, vilka omfattar utgiftsområdena 1–25 och 27 samt utgifterna för ålderspensionssystemet vid sidan av statens budget, underskred taket med knappt 28 miljarder kronor, eller 2,6 procent av utgiftstaket. När utgiftstaket för 2013 först föreslogs 2011 var budgeteringsmarginalen 71 miljarder kronor, eller 6,4 procent. Regeringen visar hur denna budgeteringsmarginal har använts i form av reformer eller andra omständigheter som lett till högre utgifter, exempelvis en försämrad sysselsättningsutveckling jämfört med prognosen i budgetpropositionen 2011. Knappt 29 miljarder av den ursprungliga budgeteringsmarginalen har använts till utgiftsökande reformer och drygt 16 miljarder på grund av makroekonomiska förändringar och större volymer inom exempelvis sjukpenning och migration, jämfört med regeringens prognos i budgetpropositionen.

Riksrevisionens iakttagelser om utgiftstaket

Regeringen redovisar i Årsredovisning för staten 2013 på ett tydligt sätt de tekniska justeringar som skett av det utgiftstak som beslutades av riksdagen 2011 och hur budgeteringsmarginalen använts till reformer och andra omvärldsförändringar sedan dess. Emellertid förklaras det inte tydligt att utgifterna om vad budgeteringsmarginalen använts till utgör beräkningar och inte faktiskt utfall. Det står dock klart att utgiftstaket inte överskreds 2013.

Riksrevisionen kan konstatera att den återstående budgeteringsmarginalen 2013 blev betydligt lägre än vad som var fallet både 2011 och 2012. Riksrevisionen har tidigare påpekat att de stora budgeteringsmarginaler som uppstod under dessa år medförde att utgiftstaket då inte innebar någon reell utgiftsrestriktion och därför inte heller bidrog till att säkerställa att överskottsmålet uppnåddes. Den lägre budgeteringsmarginalen, till följd av en begränsad nominell ökning av utgiftstaket mellan åren 2012 och 2013, har på så sätt medfört att taket nu utgör en starkare begränsning än tidigare och därför ger bättre förutsättningar för att uppnå överskottsmålet. Regeringen redovisar

emellertid inte någon uppföljning av hur utgiftstaket eller nivån på de av utgiftstaket begränsade utgifterna har bidragit till förutsättningen att uppnå överskottsmålet, vilket enligt regeringen är ett av syftena med utgiftstaket.

Riksrevisionens iakttagelser över den finansiella rapporteringen i Årsredovisning för staten 2013

Sammanfattning

Riksrevisionen har enligt lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet granskat Årsredovisning för staten 2013. Regeringen har i år såsom föregående år bedömt (sidan 19) att årsredovisningen i allt väsentligt ger en rättvisande bild av det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens tillgångar, med referens till budgetlagens krav. Riksrevisionen har i granskningen utgått från att regeringen genom bedömningen tar ansvar för att all relevant information som har bäring på räkenskaper har redovisats. Vidare utgår Riksrevisionen från att regeringen även anser att de uppskattningar, bedömningar och beräkningar som görs i Årsredovisning för staten 2013 är rimliga.

Riksrevisionens bedömning är att årsredovisningen i allt väsentligt är upprättad enligt budgetlagen. Riksrevisionen vill dock särskilt påpeka att revisionen inte har kunnat inhämta revisionsbevis med hög grad av säkerhet för regeringens redovisning av det offentliga sparandet och uppföljning mot överskottsmålet. Redovisningen innehåller ett antal mycket komplexa parametrar och bygger delvis på uppskattningar och bedömningar. Information som till stor del bygger på uppskattningar och bedömningar är behäftad med olika grader av osäkerhet och inte möjlig att verifiera med tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Detta beskrivs närmare under rubriken Regeringens redovisning av den offentliga sektorns finansiella sparande.

Vidare konstaterar Riksrevisionen i likhet med föregående år att ramverket för upprättandet av Årsredovisningen för staten, budgetlagen (2011:203), ger regeringen möjlighet att till stor del bestämma innehåll och form för det som redovisas i Årsredovisning för staten. I denna rapport pekar Riksrevisionen på ett antal områden där det föreligger förbättringsmöjligheter: Regeringens redovisning av den offentliga sektorns finansiella sparande, Normering av Årsredovisning för staten och myndigheter med delat ansvar.

Regeringens redovisning av offentliga sektorns finansiella sparande

- Regeringen ska enligt budgetlagen redovisa en uppföljning av riksdagens beslut om den offentliga sektorns finansiella sparande (överskottsmålet) (avsnitt 1.1 sidorna 25-27).
- Revisorn ska som grund för sitt uttalande införskaffa tillräckligt med revisionsbevis för att säkerställa att den information som redovisas i en årsredovisning kan styrkas med hög grad av säkerhet och att bedömningar och uppskattningar är fria från subjektiva bedömningar.

- När det gäller regeringens redovisning av det offentliga finansiella sparandet och överskotts målet är informationen helt naturligt behäftad med olika grader av subjektiva bedömningar och osäkerheter. Olika typer av bedömningar och uppskattningar är allmän praxis inom ramen för denna typ av redovisning och bedömningar av ekonomisk utveckling. Information som till stor del bygger på uppskattningar och bedömningar är behäftad med olika grader av osäkerhet och inte möjlig att verifiera med tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.
- Nedan exemplifieras de iakttagelser som ligger till grund för Riksrevisionens slutsats:
- Den norm som finns för framtagande av underlaget är den skrivelse som regeringen överlämnat till riksdagen i skrivelsen (2010/11:79) *Ramverk för finanspolitiken*. Denna skrivelse beskriver processen och metoden för beräkningarna. Metoden i sig baseras på att regeringen gör ett antal antaganden och subjektiva bedömningar vid framtagandet av underlaget.
- I redovisningen anges även BNP-utfallet. Beräkningar av BNP är komplexa och innehåller moment av uppräknings- och uppskattningar. Beräkningarna och uppskattningarna utgår bland annat från indata som erhålls från olika parter, så som företag, kommuner och medborgare. Uppgifter om BNP-utfallet i Årsredovisning för staten baseras dessutom på kvartalsräkenskaper som i högre utsträckning baseras på uppskattningar.
- Uppgifter om det offentliga finansiella sparandet baseras på inrapportering från stat, kommuner och landsting till Statistiska centralbyrån avseende de transaktioner som ägt rum under en viss aktuell period. Redovisningen i Årsredovisning för staten bygger på kvartalsräkenskaper som i större utsträckning baseras på prognoser och uppskattningar än det faktiska utfallet. Revisorn ska enligt god sed bilda sig en uppfattning om kontrollmiljön och bedöma den interna kontrollen i de processer som upprättats för att upprätta redovisningen. Detta har inte varit möjligt då en stor del av indata erhålls från tredje part såsom kommuner och landsting.

Normering och tillämpliga ramverk för upprättande av årsredovisningen

Årsredovisningen för staten normeras i budgetlagen som bland annat definierar årsredovisningens innehåll, övergripande redovisnings- och värderingsprinciper, avgränsning och uppställningsform. Budgetlagen anger också att bokföring och redovisning i staten ska fullgöras på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed och att redovisningen ska ge en rättvisande bild av verksamheten, det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens tillgångar.

Riksrevisionen har, i likhet med föregående år, valt att göra ett uttalande om att årsredovisningen är upprättad enligt budgetlagen och använder därmed inte begreppet rättvisande bild i uttalandet. Detta innebär inte att Riksrevisionen funnit väsentliga fel i sin granskning. För ett uttalande om rättvisande

bild krävs att årsredovisningen har upprättats enligt ett ramverk för redovisning som har utformats i syfte att uppnå en rättvisande bild. Till skillnad från allmänt vedertagna ramverk i form av IFRS¹, IPSAS² eller förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) utgör budgetlagen i sig inte ett sådant ramverk. Budgetlagen ger ett större utrymme för regeringen att bedöma vad som ska ingå i redovisningen jämfört med om regeringen skulle följa ett allmänt vedertaget ramverk för sin rapportering. Vidare ingår delar i årsredovisningen som inte är av finansiell karaktär såsom redovisning av regeringens intygande av EU-medel, uppföljning mot de budgetpolitiska målen och redovisning av regeringens åtgärder med anledning av Riksrevisionens effektivitetsrapporter. Även för dessa delar saknas en tydlig normering med avseende på hur de ska redovisas i Årsredovisning för staten.

Rekommendationer

Det är viktigt för förtroendet för offentliga finanser att den statliga redovisningen uppfyller högt ställda krav på kvalitet och är i nivå med internationellt accepterade ramverk för redovisning. Den pågående diskussionen inom EU om behovet av harmoniserade redovisningsstandarder av hög kvalitet som underlag för finanspolitiska ramverk accentuerar behovet. Riksrevisionen vill därmed, precis som föregående år, lyfta fram behovet av att förtydliga normen för upprättandet av Årsredovisning för staten, då budgetlagen inte är ett ramverk primärt upprättat med syfte att säkerställa att den finansiella redovisningen och den övriga redovisningen i Årsredovisning för staten ger en rättvisande bild.

Bruten ansvarskedja – myndigheter med delade ansvar

Inom staten förekommer det att myndigheter delar ansvar för utbetalningar, åtaganden och redovisning med andra myndigheter. Regeringen kan välja att lägga förvaltnings-, redovisnings- och utbetalningsansvar på en eller flera myndigheter. Uppdelningen av ansvar från beslut – utbetalning – redovisning, så kallad bruten ansvarskedja, kan medföra negativa konsekvenser för redovisning, styrning och uppföljning om inte ansvarsfördelningen är tydlig för alla parter och informationsflödet mellan parterna är reglerat och formaliserat.

Exempel på att problem har uppstått under året är kopplat till regeringens beslut om kapitaltillskott till Europeiska investeringsbanken. Där ansvarade Riksgäldskontoret för utbetalningen medan den myndighet som ansvarar för redovisningen av statens aktieinnehav, Kammarkollegiet, inte noterade att

¹International Financial Reporting Standards är en vedertagen internationell standard för redovisning, antagen av International Accounting Standards Board (IASB).

²International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) är revisionsstandarder utgivna av IPSAS Board för upprättade av finansiell rapportering (årsredovisningar) inom den offentliga sektorn. Dessa standarder baseras på International Financial Reporting Standards (IFRS).

innehavet hade förändrats. Ekonomistyrningsverket kunde dock vid konsolideringen av räkenskaperna korrigera för detta.

Rekommendation

Det finns i de flesta fall helt naturliga motiv till att uppgifter och ansvar delas mellan olika statliga aktörer. Många gånger krävs samverkan mellan myndigheter för att på ett effektivt sätt nå de mål som är uppsatta för det statliga åtagandet. Det är dock samtidigt viktigt att uppmärksamma de risker som är förknippade med delat ansvar. Riksrevisionen rekommenderar därför regeringen att säkerställa en betryggande intern styrning och kontroll för denna typ av åtaganden.