



DNR: 5.1.1-2016-0747
DATUM: 2016-08-25
ERT DATUM: 2016-04-25
ER REFERENS: FI2016/01153/K

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

Yttrande över SOU 2016:24 En ändamålsenlig kommunal redovisning

Rikskontrollen har beretts möjlighet att yttra sig över utredningen om en ”ändamålsenlig kommunal redovisning”.

Inledning

En rättvisande redovisning av hur kommuner och landsting använder och förvaltar sina medel är av stor vikt och behövs inte enbart som underlag för ekonomisk styrning och uppföljning inom sektorn utan även som underlag för demokratisk insyn och kontroll av hur skattemedlen används. Rikskontrollen välkomnar därför den översyn som nu gjorts av lagen om kommunal redovisning. Rikskontrollen stödjer också flertalet av de förslag till författningsändringar och förtydliganden som utredningen lagt fram. Orsakerna till den bristande redovisningen inom kommuner och landsting beror dock inte enbart på oklarheter i nuvarande lagstiftning. Det finns enligt Rikskontrollens mening grundläggande svagheter i kommuner och landsting när det gäller oberoende revision, tillsyn och kompletterande normgivning som allvarligt påverkar den faktiska tillämpningen av föreskrifter för redovisning. En förbättrad lagstiftning är ett steg på vägen mot en förbättrad redovisning men måste kompletteras med effektiva verktyg som säkerställer att lagstiftningen faktiskt också tillämpas.

Rikskontrollen tillstyrker utredningens förslag om en övergång till fullfonderingsmodellen för redovisning av pensionsförpliktelser då detta ger en mer rättvisande bild av den enskilda kommunens eller landstingets faktiska

ekonomiska läge. Som en konsekvens av en sådan övergång bör en justering också göras av balanskravsresultatet i enlighet med utredningens förslag. I linje med kravet att den kommunala redovisningen ska ge en rättvisande bild och följa god redovisningssed anser Riksrevisionen också att utredningen skulle ha getts möjlighet att lämna förslag om ändrad redovisning av bidrag till statlig infrastruktur.

Utredningens förslag löser inte problemen med brister i den kommunala redovisningen

Utredningen konstaterar att det har funnits och fortfarande finns en bristande efterlevnad av lag och kompletterande normgivning när det gäller den kommunala redovisningen. Riksrevisionen delar utredarens bedömning att detta inte är ett tillfredsställande resultat med tanke på allvaret i de brister som redovisats och konsekvenserna av dessa. Riksrevisionen anser dock att utredningen kunde ha dragit mer långtgående slutsatser av sina iakttagelser. En grundläggande förutsättning för att en förbättrad normering av den kommunala redovisningen ska ge avsedda effekter är att de redovisningsskyldiga har respekt för och faktiskt följer gällande normering. I det fall kommuner och landsting anser sig ha rätt att självt avgöra vilka delar som ska tillämpas av lag och kompletterande normering, kommer problemen med bristande redovisning att kvarstå oberoende av hur väl man har lyckats i utformningen av de normer som ska styra redovisningen. Riksrevisionen instämmer därför i det särskilda yttrande som experten Ola Eriksson lämnat till utredningen. Orsakerna till den bristande efterlevnaden av nu gällande normering bör utredas vidare och åtgärder vidtas för att säkra efterlevnad.

En korrekt tillämpning av gällande normering för redovisningen förutsätter att relevant kompetens finns i kommuner och landsting. Detta är i sig en utmaning eftersom möjligheterna att rekrytera och behålla den personal som behövs skiljer sig mycket mellan olika kommuner och landsting. Problemet är inte begränsat till den kommunala redovisningen. Här skulle dock en väl fungerande revision fylla en viktig uppgift. En professionellt arbetande revision kan stödja och i tid uppmärksamma fel och brister i verksamhet och redovisning så att de kan åtgärdas. Tyvärr saknar den kommunala revisionen enligt Riksrevisionens uppfattning ett flertal grundläggande förutsättningar för att utföra ett professionellt arbete. Riksrevisionen tog upp flera av dessa i sitt yttrande över

utredningen "En kommunallag för framtiden" SOU 2015:24. Bristande förutsättningar handlar inte enbart om otillräckliga resurser och kompetens utan också om mer grundläggande frågor som revisionens organisering och då i synnerhet ansvarsfördelningen mellan förtroendevalda och sakkunniga revisorer. Riksrevisionen menar att en kommunal revision som leds av och genomförs av professionella revisorer och med tillämpning av internationellt accepterade standarder för revisionsarbete är en förutsättning för att förbättra efterlevnaden av lag och normer i den kommunala sektorn avseende den kommunala redovisningen.

Riksrevisionen delar utredningens uppfattning att KRL även fortsättningsvis bör ha karaktären av en ramlag även om utredningens förslag kommer att innebära ett ökat antal lagregleringar. Inte minst det stora antalet kommuner och landsting med sina skilda förutsättningar talar för detta. Det torde inte vara ändamålsenligt att lagreglera redovisningen på detaljnivå. Ett problem i sammanhanget är dock som utredaren påpekar att det inte finns någon statlig tillsyn av hur redovisningslagstiftningen tillämpas. Tillsynsansvaret ligger på kommunerna själva. Utredningen hänvisar här till den kommunala självstyrelsen som motiv för att låta kommuner och landsting sköta tillsynen av redovisningen. Riksrevisionen anser att den kommunala självstyrelsen är ett svagt argument för att inte använda statlig tillsyn när det gäller hur kommuner och landsting tillämpar lag som reglerar kommunal verksamhet. Ett sådant resonemang skulle i så fall också kunna användas inom alla andra verksamhetsområden där kommuner och landsting har att tillämpa av svensk lag. Riksrevisionen anser som framgår ovan inte att frånvaron av en statlig tillsyn kan kompenseras genom den kommunala revisionen, eftersom den kommunala revisionen inte uppfyller grundläggande kriterier på oberoende.

KRLs karaktär av ramlag ökar också behovet av väl fungerande kompletterande normgivning. En uppgift som i dag sköts av den ideella föreningen Rådet för kommunal redovisning (RKR). Som utredningen anger har inte RKR och kan heller inte få föreskriftsrätt till lagstiftningen enligt de grundläggande reglerna för normgivningsmakten enligt 8 kap. RF. Detta ger RKR ett förhållandevis svagt mandat i förhållande till kommuner och landsting. Enligt Riksrevisionens uppfattning kan detta också vara en förklaring till varför den bristande efterlevnaden av gällande normering oftast avser RKR:s rekommendationer.

Riksrevisionen anser sammanfattningsvis att kombinationen av en bristfälligt organiserad revision, avsaknaden av en utomstående och oberoende tillsyn och en kompletterande normgivare till lagstiftningen utan tydligt mandat ger dåliga förutsättningar för en förbättrad kommunal redovisning i framtiden. Därför bör formerna för organiseringen av revision och tillsyn vad avser kommunal redovisning ytterligare utredas. En förbättrad lagstiftning kan inte ensamt åtgärda nuvarande brister.

Rättvisande bild eller tillämpning av lag

Utredningen föreslår att begreppet ”rättvisande bild” tas in i lagstiftningen. Riksrevisionen har i sig inget att invända mot detta. Normeringen för den kommunala redovisningen kommer därigenom att ansluta till motsvarande krav inom såväl den statliga som privata sektorn. Vissa grundläggande förutsättningar måste dock vara på plats för att uppnå kravet på rättvisande bild. För att en årsredovisning ska ge en rättvisande bild krävs att den har upprättats enligt ett ramverk för redovisning som har utformats i syfte att ge en rättvisande bild. Normalt innebär detta att redovisningen följer ett vedertaget ramverk för finansiell rapportering som IPSAS¹ vilket är fallet när det gäller FÅB² i staten. Tillämpning av bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed är andra grundläggande krav. Riksrevisionen har bedömt att budgetlagen inte är ett ramverk för redovisning som har utformats i syfte att ge en rättvisande bild när det gäller upprättandet av årsredovisningen för staten. Budgetlagen ger ett utrymme för regeringen att bedöma vad som ska ingå i redovisningen jämfört med om regeringen skulle tillämpa ett allmänt vedertaget ramverk för rapporteringen. Riksrevisionen har därför valt att inte använda begreppet rättvisande bild i sitt uttalande i revisionsberättelsen avseende årsredovisningen för staten.

När det gäller normeringen avseende den kommunala redovisningen kan Riksrevisionen konstatera att det saknas en analys av om lag och kompletterande normering tillsammans utgör ett sådant ramverk att en tillämpning av dessa också ger en rättvisande bild. Utredningen stannar i stället vid att konstatera att en utgångspunkt är att ”om lag och god redovisningssed följs så är redovisningen rättvisande.”. Riksrevisionen vill här påpeka att lag som givetvis alltid har

¹ International Public Sector Accounting Standards

² Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

företråde, ibland kan ha en utformning som inte är i överensstämmelse med god redovisningssed, och det finns flera exempel på detta i den kommunala redovisningen. Förhållandet att samtliga pensionsförpliktelser i enlighet med lag inte har tagits med i redovisningen är ett sådant exempel. Ett annat är medfinansiering av statlig infrastruktur där lagstiftningen tillåter kommuner och landsting att i balansräkningen aktivera bidrag till statlig infrastruktur som om det var en egen tillgång. Här ska också påpekas att denna lagändring infördes trots att bland annat RKR ansåg att den stred mot god redovisningssed. En försvårande omständighet i sammanhanget är också att så kallad "bokslutspolitik" är vanligt förekommande i kommuner och landsting dvs. transaktioner som antingen är direkt lagstridiga eller tveksamma utifrån god redovisningssed. Utredningen hänvisar till andra utredningar som visat att nästan hälften av kommunerna och cirka 80 % av landstingen under perioden 2005 till 2009 gjort tveksamma avsättningar i balansräkningen. Förhållandet att bokslutspolitik är vanligt förekommande kan givetvis förklaras av bristande respekt för gällande normering men kan också ha sin förklaring i att gällande normering ger för stora frihetsgrader i tillämpningen.

Riksrevisionen har sammanfattningsvis inget att invända mot att begreppet rättvisande bild tas in i den kommunala redovisningsnormeringen. Det saknas dock en mer utförlig konsekvensanalys av begreppets användning. En användare av redovisningen kan lätt missledas genom de avsteg från normalt vedertagna normer och god redovisningssed som finns inbyggda i normering och praktisk tillämpning. Risken för missledande information är givetvis också stor då det inom området saknas såväl en fungerande tillsyn som en oberoende revision som kan komplettera den information som redovisningsskyldiga har lämnat.

Pensionsförpliktelser bör redovisas enligt fullfonderingsmodellen

Riksrevisionen instämmer i utredningens slutsats att pensionsförpliktelser fortsättningsvis ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Som utredningen påpekar innebär nuvarande blandmodell att redovisningen av pensionsförpliktelser inte ger en rättvisande bild av kommunernas och landstingens totala åtaganden. Det är därför inte heller möjligt att förena kravet på att den kommunala redovisningen ska ge en rättvisande bild och samtidigt behålla nuvarande blandmodell för redovisning. En övergång till

fullfonderingsmodellen kommer att ge en mer rättvisande bild av den enskilda kommunens faktiska ekonomiska läge och utgöra ett bättre underlag för ekonomisk styrning och uppföljning på både kort och lång sikt.

Balanskravsresultatkravet bör justeras

Riksrevisionen tillstyrker även utredningens förslag att justera balanskravsresultatet för de effekter som uppstår genom införandet av fullfonderingsmodellen. Detta medför visserligen, som utredningen också kommer fram till och redovisar, att diskrepansen ökar mellan redovisat resultat och balanskravsresultat men en justering är trots detta att föredra. Utan sådan justering skulle det inbördes förhållandet mellan balanskravsresultatet och överskottsmålet påverkas på ett sätt som inte var avsett eller planerat för. I ett längre perspektiv vid en eventuell översyn av det finanspolitiska ramverket som helhet, inklusive det kommunala balanskravets bidrag, kan man naturligtvis tänka sig en annan lösning.

Kommunala bidrag till infrastruktur bör redovisas som kostnad

Enligt Riksrevisionens uppfattning borde utredningens uppdrag ha omfattat inte bara en kartläggning av tillämpningen av redovisningsreglerna avseende kommunala bidrag till infrastruktur utan också innefattat att lämna författningsförslag för detta principiellt viktiga område.

Den lagändring som möjliggör för kommuner och landsting att aktivera bidrag till statlig infrastruktur föregicks av kraftig kritik från flera instanser inte minst de som företräder kompetenser inom redovisningsområdet. RKR framförde i en skrivelse till regeringen att den föreslagna redovisningen av bidrag inte var i linje med bokföringsmässiga grunder och att en förändring som skulle göra en sådan redovisning möjlig ”i grunden ändrar förutsättningarna och utgångspunkterna för den kommunala redovisningen.”³. Riksrevisionen instämmer i RKR:s uppfattning och samma principiella invändningar mot redovisningssättet gäller fortfarande. Som utredningen också påpekar har Riksrevisionen i sin granskning av Citybanan⁴ framfört att redovisningssättet innebär att den ökade

³ RKR 2007-12-20

⁴ RiR 2012:8 Citybanans regionala medfinansiering

skuldsättningen döljs och att förtroendet för de offentliga finanserna kan komma att urholkas.

Förhållandet att lagstiftningen gör ett så tydligt undantag från grundläggande principer för en rättvisande redovisning samtidigt som den enligt utredningens förslag kräver att den ska ge en rättvisande bild ger också andra allvarliga konsekvenser. Även om RKR inte har formell status som normgivande organ har RKR en viktig uppgift för utveckling av god redovisningssed inom den kommunala sektorn. När lagstiftningen inte går hand i hand med grundläggande och allmänt accepterade redovisningsprinciper påverkas givetvis ett sådant organs faktiska möjligheter att verka för god redovisningssed och få gehör för sina rekommendationer.

Riksrevisionen menar sammanfattningsvis att om lagstiftaren önskar en mer rättvisande redovisning inom den kommunala sektorn bör man avstå från lagregleringar som står i direkt konflikt med grundläggande principer för en rättvisande redovisning. Sådana undantag undergräver på sikt tilltron till redovisningen och skapar utrymme för ytterligare undantag. Riksrevisionen anser därför att frågan om kommunala bidrag bör utredas ytterligare och att konkreta förslag till författningsändringar tas fram.

En snabbare uppföljning behövs av de kommunala finanserna

Riksrevisionen vill passa på att påtala behovet och nyttan av att löpande kunna följa upp den ekonomiska utvecklingen i kommunsektorn.

Den statsfinansiella krisen i början av 90-talet medförde förutom en ändrad ekonomisk politik också en förstärkt ekonomisk styrning av de statsfinansiella inkomsterna och utgifterna, bland annat genom att dessa löpande på månadsbasis redovisades och analyserades. En sådan ordning skulle kunna tjäna som exempel på hur uppföljningen också i den kommunala sektorn skulle kunna se ut.

Avsaknad av snabbtillgänglig statistik för den kommunala sektorns inkomster, utgifter och resultat försvårar möjligheten att bedriva effektiv finanspolitik. För den kommunala sektorn gäller detta inte minst frågan om generella eller riktade statsbidrag. I ett framåtblickande perspektiv är behovet av snabb och tillförlitlig kommunal statistik av stor betydelse då en allt större del av välfärden utförs och

finansieras i den kommunala sektorn. I nuläget fås ingen sammanställd information om kommunernas resultat förrän i årsredovisningarna efter passerat år.

Beslut i detta ärende har fattats av riksrevisor Margareta Åberg. Processledare för Årlig revision Jonas Hällström har varit föredragande. Avdelningschef för Årlig revision Gina Funnemark och Ämnessakkunnig Håkan Jönsson har medverkat i den slutliga handläggningen.

Stockholm 2016-08-25

Stockholm 2016-08-25

Margareta Åberg

Jonas Hällström