

Till Finansdepartementet
Lena Micko
Malin Quick Oljelund
Klara Cederlund

Synpunkter på normering av lag om kommunal bokföring och redovisning

Bakgrund och sammanfattning

Göteborgs stad och Stockholms stad har gemensamt tagit fram denna skrivelse.

Från och med den första januari 2019 gäller den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning. Under våren har normering från Rådet för kommunal redovisning (RKR) kommit i form av ett antal omarbetade rekommendationer.

Rekommendationerna har framställts som konsekvensändringar av lagen.

Framförallt rekommendationen RKR R2 Intäkter har lett till protester från kommunerna. De olika ståndpunkterna gäller hur redovisning av investeringsbidrag ska ske. Enligt den nya rekommendationen ska endast offentliga bidrag redovisas på skuldsidan i balansräkningen och intäktsföras i takt med förbrukning av anläggningen, medan övriga bidrag och gatukostnadsersättning ska intäktsföras när anläggningen är färdigställd. Förändringen motiveras med att ett investeringsbidrag inte kan vara en skuld eftersom det inte finns någon framtida förpliktelse gentemot bidragsgivarna.

Grunden till kommunernas protester är oron för att hantera ett regelverk, som inte garanterar en bottenivå för god ekonomisk hushållning. Kommunallagen liksom den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning poängterar uttryckligen att god ekonomisk hushållning ska gälla. I och med att investeringsbidrag inte ska undantas i balanskravsutredningen finns risk att god ekonomisk hushållning sätts ur spel. Grunderna

för den nya normeringen avseende investeringsbidrag bygger på tolkningar av lagtexten, som endast indirekt leder fram till normeringen.

Förslag till förändring

Vi vill nu framföra de viktigaste invändningarna mot de tolkningar av lagen som gjorts, för att få ett ställningstagande om dessa tolkningar verkligen är i överensstämmelse med lagstiftarnas intentioner.

Avseende RKR R2 anser vi det nödvändigt att en ändring görs för att förhindra risken att kommande generationers tillgångar förbrukas på ett ansvarslöst sätt. Nuvarande normering kan komma att undergräva kommunernas ekonomi framöver.

- Vi efterfrågar ändrade direktiv till RKR, så att det klart framgår att lagens helhet är överordnad delarna. Det bör även tydliggöras att regeländringar, som sätter balanskravet ur spel direkt eller indirekt, inte kan genomföras utan en samtida översyn av balanskravet.
- Vi vill se en ändring av rekommendation RKR R2 så att investeringsbidrag av olika slag inklusive gatukostnadsersättning ska intäktsföras under en anläggnings nyttjandeperiod och inte senast vid färdigställande av anläggningen.
- Om nuvarande normering ska gälla, anser vi att en lagändring av balanskravet ska göras så att investeringsbidrag inklusive gatukostnadsersättning med undantag av offentliga investeringsbidrag ska frånräknas i balanskravsutredningen.
- Vi förordar även en ändring i lagen om kommunal bokföring och redovisning så att bokfört värde gäller för tillgångar hållna som placering. Värdeändringar påverkar då resultatet först vid försäljning, dvs vid konstaterad värdeökning eller minskning.

Varför förslag till förändringar?

Nedan följer en förklaring och ett tydliggörande av varför vi anser det nödvändigt att gå till lagstiftarna för att få ett ställningstagande om gjord tolkning av lagen är enligt lagstiftarnas intentioner.

Kommunal särart

En av riktlinjerna vid normeringen har varit att eftersträva ett regelverk i linje med företagens, förutsatt att det är möjligt utan att göra våld på den kommunala särarten. En bedömning bör då göras om likriktning är möjlig både utifrån den enskilda bestämmelsen och utifrån helheten. Det är i detta avseende som den framtagna normeringen enligt vår åsikt brister.

I kommunallagen och lagen om kommunal bokföring och redovisning slås fast att god ekonomisk hushållning ska gälla och följas upp via mål och riktlinjer. Ett antal definitioner och försök att mäta god ekonomisk hushållning har gjorts, men den enda lagfästa styrningen av detta begrepp är den lägsta gräns, som är satt i kommunallagen i form av balanskravet, som specificeras i lag om kommunal bokföring och redovisning.

Principen om kommunalt självstyre gynnas av att begreppet god ekonomisk hushållning inte är reglerat i detalj, men konstruktionen kräver att skydds nätet i form av balanskravet fungerar. För de kommuner, som av en eller annan anledning missköter ekonomin ska finnas ett regelverk, som slår till och förhindrar att kommunen skjuter över kostnader på kommande generationer. För företagen gäller konkursregeln om ekonomin passerar ett bottenläge.

RKR R2 Intäkter

Den bestämmelse i rekommendationen om intäkter, som ifrågasätts, är hur redovisning av investeringsbidrag inklusive gatukostnadsersättning ska redovisas. Enligt en rekommendation från 2009 redovisas dessa inkomster på skuldsidan i balansräkningen och intäktsförts i takt med att tillgången avskrivs. Enligt den nya rekommendationen ska endast offentliga bidrag redovisas på skuldsidan medan övriga bidrag och gatukostnadsersättningar, ska intäktsföras senast när anläggningen är färdigställd. Förändringen motiveras med att ett investeringsbidrag inte kan vara en skuld eftersom det inte finns någon framtida förpliktelse gentemot bidragsgivarna.

Att offentliga bidrag även fortsättningsvis får skuldföras motiverar normgivarna med att dessa bidrag grundar sig i en politisk målsättning och att det är i enlighet med företagens redovisning. Företagen får ta upp offentliga investeringsbidrag i balansräkningen, men har möjlighet att välja om bidragen ska redovisas på tillgångs- eller skuldsidan. Här bör påpekas att för

bolagssidan förekommer bidrag från det offentliga, medan övriga bidrag är ovanliga.

Kommuner har enligt plan och bygglagen rätt att ta ut gatukostnadsersättning från byggföretag eller fastighetsägare vid investeringar i till exempel gator och parker, när ett exploateringsområde anläggs. Även rätten att överenskomma om två andra former av bidrag är lagstadgade, nämligen exploateringsbidrag och medfinansiering till följd av värdestegring av mark. I dessa tre fall har lagstiftarna givit uttryck för sina politiska mål i lag och bidragen borde därmed vara likställda med bidrag direkt från offentliga bidragsgivare.

Avseende gatukostnadsersättning står uttryckligen att ersättningen inte får användas till löpande underhåll. Bidragen har tidigare använts för att under anläggningens nyttjandeperiod minska de direkta kostnaderna i form av avskrivningar. Enligt normeringen i RKR R2 ska gatukostnadsersättning, exploateringsbidrag och medfinansiering nu intäktsföras när anläggningen tas i bruk.

Vi anser att denna normering kan komma att strida mot plan och bygglagen och strider mot det övergripande begreppet om god ekonomisk hushållning i kommunallagen och lag om kommunal bokföring och redovisning. Genom direkt intäktsföring finns möjligheten att budgetera och konsumera gatukostnadsersättning, exploateringsbidrag och medfinansiering under det år bidragen erhålls. Om resultatet understiger beloppet, som erhållits i gatukostnadsersättning, sker ett brott mot plan och bygglagen i och med att ersättningen då använts till löpande driftkostnader. Kommunallagen och lagen om kommunal bokföring och redovisning sätts ur spel genom att direkt intäktsföring inte är förenligt med god ekonomisk hushållning. Bidragen bör bidra till anläggningens direkta kostnader under anläggningens nyttjandeperiod och inte förbrukas på ett kortsiktigt sätt.

Vi konstaterar att denna typ av intäkt som i den nya rekommendationen skall intäktsföras kan uppgå till betydande belopp för kommunerna. Det kan för en enskild kommun ett enskilt år handla om ett flertal procentenheter av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag.

RKR har avfärdat kritiken med att rådet inte är normerande organ för balanskravet. Som vi uppfattat lag om kommunal bokföring och redovisning, sätter lagen begreppet god ekonomisk

hushållning som övergripande. Lagen ska styra mot detta mål liksom mot en rättvisande redovisning. Vi anser inte att den normering, som skett avseende investeringsbidrag och gatukostnadsersättning, är en självklar tolkning av lagen utan att det finns andra möjliga tolkningar, som inte är i strid med lagens anda. Vi efterfrågar ändrade direktiv till RKR, så att det klart framgår att lagens helhet är överordnad delarna. Det bör även tydliggöras att regeländringar, som sätter balanskravet ur spel indirekt eller direkt, inte kan genomföras utan att samtidigt titta på justeringar av balanskravet.

Konsekvensen av den normering, som har skett avseende gatukostnadsersättning, är inte acceptabel. Gatukostnadsersättning är en form av myndighetsutövning och det finns ett antal rättsfall, när fastighetsägare försökt slippa betala ersättningen utan att lyckas. När en exploitör betalar gatukostnadsersättning aktiveras bidraget i investeringsprojektet, dvs ingår i anläggningens värde. Om sedan anläggningen upplåts till bostadsrätter, kommer avgifter tas ut för att bland annat täcka den erlagda gatukostnadsersättningen. Samtidigt måste en kommun via skatten finansiera avskrivningar på den del av investeringen, som annars hade mötts av den periodiserade gatukostnadsersättningen. En bostadsrättsinnehavare kan alltså behöva betala ersättning två gånger för samma sak.

Balanskravets roll

I dagsläget är balanskravet det enda skydds nätet i det ekonomiska regelverket för kommuner. Det är svårt att hitta en modell utan negativa konsekvenser, vilket naturligtvis är det optimala. En kort period, innan balanskravet infördes, saknades en bottenplanka i regelverket vilket fick förödande konsekvenser för vissa kommuner.

Därför är vi angelägna om att så länge inget annat regelverk finns bör det nuvarande hållas intakt. Med nuvarande normering finns möjlighet till budgetering av investeringsbidragen till löpande driftkostnader i och med att bidragen inte behöver frånräknas i balanskravsutredningen. Den ändrade normeringen kan därmed sätta bottenivån för god ekonomisk hushållning, balanskravet, ur spel och möjliggöra förbrukning av kommande generationers tillgångar.

Möjlig alternativ normering till RKR R2

Den normering som nu tagits av RKR bygger främst på resonemanget att bidrag inte kan betraktas som en skuld. Detta

resonemang är korrekt och var korrekt även 2009, när den gamla normeringen kom till och har i sig inget med lagförändringen att göra. Offentliga bidrag är inte heller att betrakta som skulder, om inte staten ställt krav, utöver direkta krav på att investeringen ska ske, för att erhålla bidraget.

Däremot är avsikten med investeringsbidrag och gatukostnadsersättning oavsett om det grundar sig på en politisk målsättning eller ej, att möjliggöra en investering genom att minska de direkta framtida kostnaderna. Detta gäller stora bidrag till exploateringsområden, där lagstiftarna givit uttryck för en vilja att underlätta för kommunerna, liksom när en privatperson testamenterar bidrag, till exempel till investering i en ishockeyhall.

Vid jämförelse mellan företags balansräkningar och kommuners är den kommunala särarten tydligast avseende anläggningstillgångar. Kommuners tillgångar redovisas till utgifterna för tillverkningen, inte till något tänkt marknadsvärde. Nedskrivningar kan göras vid förändrad servicepotential, men i huvudsak styrs värdet av utgiften för att framställa tillgången. Uppskrivningar är inte tillåtna. Detta innebär att en rad faktorer kan påverka en anläggningstillgångs värde. Till exempel är det generellt sett billigare att investera under en lågkonjunktur utan att det i sig påverkar värdet av tillgången för medborgarna.

Ett sätt att hantera frågan kan vara att redovisa investeringsbidrag på balansräkningens tillgångssida. Därmed skulle varje anläggningstillgång redovisas till den faktiska tillverkningsutgiften utan undantag. Mot detta har argumenterats att tillgångar och skulder inte får kvittas mot varandra. Eftersom det inte är frågan om en skuld utan om en minskad tillverkningsutgift borde detta inte vara ett hinder. Investeringsbidragen kan ändå särredovisas i redovisningen och i not till balansräkningen, men på tillgångssidan. Investeringsbidragen kan föras ned i resultaträkningen i takt med avskrivningarna, men som intäkter. På så sätt skulle samtliga investeringsbidrag oavsett bidragsgivare behandlas lika och det felaktiga sättet att redovisa ett bidrag som en skuld försvinner. En viss likriktning uppnås med företagens redovisning där det är vanligt att offentliga bidrag redovisas på balansräkningens tillgångssida.

Genom krav på att investeringsbidraget intäktsmässigt fördelas under anläggningens avskrivningstid uppnås avsikten med

bidraget, att bidra till utgift och framtida direkta kostnader. Eventuella betänkligheter mot att ta emot investeringsbidrag från enskilda försvinner också, vilka uppstår om bidraget går direkt in i resultatet och inte kan riktas till en viss anläggning.

Inkonsekvent lagstiftning beroende på ändring

Vi vill passa på att påpeka en inkonsekvens i lag om kommunal bokföring och redovisning. I den ursprungliga lagtexten föreslogs att den delen av pensionskulden, som redovisas inom linjen till balansräkningen, skulle lyftas in i balansräkningen.

Pensionskulden är beräknad till ett nuvärde. För att få en parallell bedömning av de placeringar, som kommuner gjort i samband med att till exempel ha försäkrat bort pensionskulden, infördes en bestämmelse att tillgångar hållna som placeringar ska marknadsvärderas, men fluktuationerna ska undantas i balanskravsutredningen. Här valde lagstiftarna att gå längre än företagets motsvarande regel, som ger respektive företag möjlighet att välja marknadsvärde eller bokfört värde.

I ett senare skede beslöts att pensionskulden inte skulle lyftas in i balansräkningen beroende på de konsekvenser en sådan bestämmelse skulle kunna få för god ekonomisk hushållning. Förändringen avseende marknadsvärdering av placeringar konsekvensändrades dock aldrig utan blev kvar i lagtexten. Vi tycker det är olyckligt med en hårdare reglering på detta område än hos företagen med tanke på den ryckighet i resultatet en sådan bestämmelse medför. Här är det ju inte frågan om en verklig resultatförändring så länge inte tillgångarna realiserats. Det är svårt att finna att den kommunala särarten skulle kräva hårdare reglering än för företagen.

Eva Hessman	Magdalena Bosson
Stadsdirektör	Stadsdirektör
Göteborgs stad	Stockholms stad