

En ändamålsenlig kommunal redovisning

Betänkande av KomRed

Stockholm 2016



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2016:24

SOU och Ds kan köpas från Wolters Kluwers kundservice.
Beställningsadress: Wolters Kluwers kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@wolterskluwer.se
Webbplats: wolterskluwer.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Wolters Kluwer Sverige AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.
Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).
En kort handledning för dem som ska svara på remiss.
Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet
Omslag: Elanders Sverige AB
Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2016

ISBN 978-91-38-24426-5
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Ardalan Shekarabi

Regeringen beslutade den 28 augusti 2014 att uppdra åt en särskild utredare att se över lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

Före detta kanslichefen vid Bokföringsnämnden Gunvor Pautsch utsågs den 1 september 2014 till särskild utredare.

Den 5 september 2014 förordnades som experter i utredningen ämnesrådet Nebil Aho, Finansdepartementet, certifierad kommunal revisor Per-Åke Brunström, PwC, kanslichef Ola Eriksson, KEF, departementssekreterare Emma Hermansson, Näringsdepartementet, departementssekreterare Annika Hjertkvist-Nilsson, Finansdepartementet, expert redovisning Curt Johansson, Ekonomistyrningsverket, ekonom Anders Nilsson, SKL, departementssekreterare Elin Persson, Finansdepartementet, kanslichef Stefan Pärnhem, BFN, auktoriserad revisor Mikael Sjölander, EY, kanslichef Torbjörn Tagesson, RKR och auktoriserad och certifierad revisor Bo Ädel, KPMG.

Som huvudsekreterare i utredningen anställdes från och med den 1 november 2014 ämnesråd Karin Gustafsson. Kammarrättsassessorn Susanne Widding-Gidlund anställdes från och med den 1 oktober 2014 som sekreterare i utredningen. Vidare var jurist Ulla Lloyd anställd som sekreterare från och med den 1 oktober 2015 till den 28 februari 2016.

Utredningen har antagit namnet KomRed.

Utredningen får härmed överlämna betänkandet, En ändamålsenlig kommunal redovisning, SOU 2016:24.

Stockholm i mars 2016

Gunvor Pautsch

/Karin Gustafsson
Susanne Widding-Gidlund

Innehåll

Förkortningar	19
Sammanfattning	21
1 Författningsförslag.....	35
1.1 Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning	35
1.2 Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)	61
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser	64
1.4 Förslag om lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.	65
1.5 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken	66
1.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet	67
2 Utredningens uppdrag och arbete	71
2.1 Direktivet	71
2.2 Utgångspunkter och begränsning av uppdraget	72
2.3 Utredningsarbetet.....	72

3	Förutsättningar för den kommunala redovisningen.....	75
3.1	Kommunal verksamhet	75
3.1.1	Kommunal särart.....	77
3.2	Kommunal redovisning	79
3.2.1	Varför behövs kommunal redovisning?	79
3.2.2	Kvalitativa egenskaper.....	80
3.2.3	Regelverket för den kommunala redovisningen	81
3.3	Övergripande krav på den kommunala ekonomin	84
3.3.1	God ekonomisk hushållning	85
3.3.2	Balanskravet.....	87
4	Bokföring och arkivering	93
4.1	Definition av räkenskapsinformation	93
4.1.1	Utredningens överväganden och förslag	93
4.2	Hur bokföringen ska vara ordnad	94
4.2.1	Utredningens överväganden och förslag	94
4.3	Arkivering av räkenskapsinformation	95
4.3.1	Utredningens överväganden och förslag	96
5	Allmänna bestämmelser om årsredovisning.....	97
5.1	Krav på överskådlighet	97
5.1.1	Utredningens överväganden och förslag	97
5.2	Rättvisande bild införs i lagen.....	98
5.2.1	Avstegsregeln i lagen om kommunal redovisning	98
5.2.2	De kommunala revisorerna	98
5.2.3	Årsredovisningslagen	99
5.2.4	Budgetlagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	99
5.2.5	Utredningens överväganden och förslag	99
5.3	Andra grundläggande redovisningsprinciper	101
5.3.1	Kommunal redovisning.....	101
5.3.2	Årsredovisningslagen	102

5.3.3	Budgetlagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag.....	103
5.3.4	Utredningens överväganden och förslag.....	104
5.4	Årsredovisningens syfte	108
5.4.1	Utredningens överväganden och förslag.....	108
5.5	Ansaret för årsredovisningens upprättande	109
5.5.1	Utredningens överväganden och förslag.....	109
6	Resultaträkning och balansräkning	111
6.1	Resultaträkningens uppställningsform	111
6.1.1	Lagen om kommunal redovisning	111
6.1.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning	112
6.1.3	Utredningens överväganden och förslag.....	113
6.2	Balansräkningens uppställningsform	116
6.2.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	116
6.2.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	116
6.2.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	116
6.2.4	Utredningens överväganden och förslag.....	117
6.3	Vad som får tas upp i balansräkningen som immateriell anläggningstillgång.....	117
6.3.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	117
6.3.2	Årsredovisningslagen	118
6.3.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	119
6.3.4	Utredningens överväganden och förslag.....	119
6.4	Underlåtelse av omräkning eller ändring av jämförelsetal	120
6.4.1	Lagen om kommunal redovisning	120
6.4.2	Utredningens överväganden och förslag.....	120

6.5	Noternas ordningsföljd.....	121
6.5.1	Utredningens överväganden och förslag	121
7	Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser	123
7.1	Pensionsavtal i kommuner och landsting	123
7.1.1	Pensionsavtalet KAP-KL.....	125
7.1.2	Pensionsavtalet AKAP-KL.....	125
7.2	Modeller för redovisning av pensioner.....	126
7.2.1	Fördelningsmodellen	126
7.2.2	Fullfonderingsmodellen.....	127
7.2.3	Blandmodellen.....	127
7.3	Hur har de kommunala pensionerna tidigare redovisats?	129
7.3.1	Referensgruppen för samråd och samverkan i redovisningsfrågor	129
7.3.2	Arbetsgrupp för översyn	130
7.4	Lagstiftning om hur kommunala pensionsförpliktelser ska redovisas	132
7.4.1	Blandmodellen och balanskravet.....	132
7.4.2	Kritik mot blandmodellen	135
7.5	Hur redovisas pensionskulden i praktiken av kommuner och landsting?.....	136
7.5.1	Hur redovisar kommunerna sin pensionsskuld?	136
7.5.2	Hur redovisar landstingen sin pensionsskuld?	137
7.6	Redovisning av pensioner inom privat sektor	139
7.6.1	Bokföringsnämndens regelverk.....	139
7.7	Pensionsskuldens storlek	141
7.7.1	Aktuell pensionsskuld	143
7.7.2	Årliga pensionskostnader	145
7.7.3	Skulden i enskilda kommuner och landsting.....	146
7.7.4	Orsaker till förändringar av pensionsskulden	149

7.8	Effekter vid byte från blandmodell till fullfonderingsmodell	152
7.8.1	Kommunernas och landstingens pensionskostnader vid blandmodell respektive fullfonderingsmodell	152
7.8.2	Effekter på resultatet för kommuner och landsting	155
7.9	Utredningens förslag att införa fullfonderingsmodellen ...	159
7.9.1	Ger modellerna bra förutsättningar för en rättvisande och transparent redovisning av pensionsförpliktelser?	159
7.9.2	Hur konjunkturkänsliga är modellerna?	161
7.9.3	Hur påverkar modellerna ekonomisk ställning, resultat samt balanskravet?	163
7.9.4	Hur påverkas den sammanställda redovisningen av valet av modell?	166
7.9.5	Sammanfattande bedömning	167
7.10	Utredningens förslag om upplysningar i not	169
7.11	Utredningens förslag om ny balanskravsjustering	170
7.12	Utredningens förslag om beräkning vid reservering till resultatutjämningsreserv	172
7.13	Utredningens bedömning om värdering av avsättning för pensionsförpliktelse	173
8	Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser	175
8.1	Inget krav på finansiering av pensionsförpliktelse i lag eller kollektivavtal	175
8.1.1	Arbetsgivaren står det yttersta ansvaret	176
8.2	Finansiering av framtida pensionsutbetalningar	176
8.2.1	Reservera medel i egen balansräkning	177
8.2.2	Tryggande av pensioner genom pensionsstiftelse	177
8.2.3	Teckna pensionsförsäkring hos försäkringsbolag	179

8.3	Hur redovisas finansiering av pensionsförpliktelser i dag?	180
8.3.1	Hur redovisar privat sektor?	180
8.3.2	Hur tryggar kommuner och landsting sina pensionsförpliktelser?	180
8.3.3	Hur redovisar kommuner och landsting pensionsmedel som finns i pensionsstiftelse eller i försäkring?	182
8.4	Utredningens överväganden och bedömning	183
8.4.1	Kan ökad jämförbarhet uppnås vid redovisning av tryggheten av pensionsförpliktelser?	183
9	Kartläggning av kommunala bidrag till infrastruktur.....	185
9.1	Bestämmelser i lag om kommunala bidrag till infrastruktur.....	185
9.1.1	Lagen om vissa kommunala befogenheter.....	185
9.1.2	Lagen om kommunal redovisning.....	186
9.2	Kartläggningen.....	188
9.2.1	Hur många kommuner och landsting lämnar bidrag till infrastruktur?	189
9.2.2	Hur mycket bidrag lämnas till infrastruktur?	190
9.2.3	Hur mycket bidrag till infrastruktur tas upp i balansräkningen?	191
9.2.4	Under hur många år upplöses bidrag till infrastruktur?	196
9.2.5	Hur vanligt är det med förskotteringar?	197
9.3	Vad anser Rådet för kommunal redovisning om bidrag till infrastruktur?	197
9.4	Riksrevisionens granskning av Citybanan	198
9.5	Sammanfattning.....	198
10	Värdering	199
10.1	Begreppet nyttjandeperiod ersätter ekonomisk livslängd.....	199

10.1.1	Lagen om kommunal redovisning	199
10.1.2	Årsredovisningslagen	200
10.1.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	201
10.1.4	Utredningens överväganden och förslag.....	201
10.2	Möjligheten att skriva upp finansiella anläggningstillgångar tas bort	202
10.2.1	Lagen om kommunal redovisning	202
10.2.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	203
10.2.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag samt kompletterande normgivning.....	203
10.2.4	Utredningens överväganden och förslag.....	204
10.3	Vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde.....	204
10.3.1	Lagen om kommunal redovisning	204
10.3.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	206
10.3.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	206
10.3.4	Utredningens överväganden och förslag.....	206
10.4	Värdering av tillgångar som erhålls som gåva.....	209
10.4.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	209
10.4.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	209
10.4.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	209
10.4.4	Utredningens överväganden och förslag.....	209
10.5	Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta.....	210
10.5.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	210
10.5.2	Årsredovisningslagen	210
10.5.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	211
10.5.4	Utredningens överväganden och förslag.....	211

10.6	Värdering av avsättningar.....	212
10.6.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning.....	212
10.6.2	Årsredovisningslagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	212
10.6.3	Utredningens överväganden och förslag	213
11	Förvaltningsberättelsen	215
11.1	Förvaltningsberättelsen i kommuner och landsting.....	215
11.1.1	Lagen om kommunal redovisning.....	215
11.1.2	Rådet för kommunal redovisning	217
11.2	Förvaltningsberättelsen i privat sektor	217
11.2.1	Årsredovisningslagen.....	217
11.3	Utredningens överväganden och förslag.....	219
11.3.1	Redovisning av sjukfrånvaro	219
11.3.2	Drift- och investeringsredovisning	221
11.3.3	Skyldighet att lämna upplysningar om kommunalgruppen och uppdragsföretagen i förvaltningsberättelsen	222
12	Sammanställd redovisning	225
12.1	Kommunal verksamhet	225
12.2	Sammanställd redovisning.....	227
12.2.1	Gemensam förvaltningsberättelse.....	228
12.2.2	Sammanställda resultat- och balansräkningar.....	231
12.2.3	Undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper	232
12.2.4	Möjligheter att undanta juridiska personer från den sammanställda redovisningen	232
12.2.5	Konsolideringsmetod.....	233
12.3	Koncernredovisning	234
12.3.1	Definitioner	235
12.3.2	Skyldighet att upprätta koncernredovisning	237
12.3.3	Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen.....	237

12.3.4	Koncernredovisningens delar och principer för upprättande av koncernredovisning m.m.....	238
12.3.5	Koncernbalansräkning och koncernresultaträkning	238
12.4	Utredningens överväganden och förslag	242
12.4.1	Definition av kommunalgruppsföretag.....	244
12.4.2	Definition av kommunalgrupp	246
12.4.3	Definition av uppdragsföretag.....	247
12.4.4	De sammanställda räkenskapernas delar	248
12.4.5	Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper	249
12.4.6	Kommunalgruppsföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna.....	250
12.4.7	Förvärvsanalys	252
12.4.8	Konsolideringsmetod	252
12.4.9	Upprättandet av de sammanställda räkenskaperna	255
13	Delårsrapport	257
13.1	Krav på delårsrapporter i lag för kommuner och landsting	257
13.1.1	Fullmäktige ska behandla delårsrapporter	258
13.1.2	Revisorerna ska bedöma måluppfyllelsen	259
13.2	Kompletterande normgivning och upprättandet av delårsrapport	259
13.2.1	Förkortad förvaltningsberättelse.....	260
13.2.2	Resultaträkning och balansräkning	261
13.2.3	Vissa andra upplysningar.....	261
13.3	Ekonomisk information om kommunsektorn i den officiella statistiken	262
13.4	Utredningens överväganden och förslag	263
13.4.1	Inget krav på fler delårsrapporter eller förändring av vilken period som måste omfattas.....	263

13.4.2	När fullmäktige och revisorerna senast ska få tillgång till delårsrapporter	263
13.4.3	Innehållet i en delårsrapport.....	264
14	Samordningsförbund	267
14.1	Utredningens överväganden och förslag.....	267
15	Efterlevnad av lag och kompletterande normgivning	269
15.1	Lagen om kommunal redovisning	269
15.1.1	Ramlagstiftning	269
15.1.2	God redovisningssed.....	270
15.2	Kompletterande normgivning	272
15.2.1	Privata företag	273
15.2.2	Rådet för kommunal redovisning	274
15.3	Efterlevnad av lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	276
15.3.1	Rådet för kommunal redovisning följer efterlevnaden	276
15.3.2	Rådets för kommunal redovisning syn på efterlevnaden	278
15.3.3	En kartläggning av Skånes kommuners årsredovisningar	279
15.3.4	Bokslutspolitik	280
15.4	Tillsyn och ansvarsutkrävande.....	282
15.4.1	Tillsyn	282
15.4.2	Personligt ansvar för kommunalpolitiker.....	284
15.5	Laglighetsprövning	284
15.6	Intresseorganisationer.....	286
15.7	Utredningens överväganden och förslag.....	287
15.7.1	Behov av utbildningsinsatser?	288
15.7.2	Upplysning om kostnaden för räkenskapsrevision	288
15.7.3	Inga sanktioner föreslås	289

16	Särredovisning	291
16.1	Bakgrund	291
16.1.1	Den kommunala kompetensen	293
16.2	Krav på särredovisning i lag och förordning	296
16.2.1	Kollektivtrafik	296
16.2.2	El	298
16.2.3	Fjärrvärme	301
16.2.4	Naturgas	303
16.2.5	Allmänna vattentjänster	305
16.2.6	Transparenslagstiftningen	308
16.3	Frivillig särredovisning	309
16.3.1	Avfall	309
16.3.2	Folktandvård	310
16.4	Utredningens överväganden och bedömning av förutsättningarna för samordning	311
16.4.1	Form och innehåll	311
16.4.2	Förutsättningar för samordning av lagstiftning ..	312
16.5	Utredningens överväganden och förslag om upplysning om särredovisningar	314
17	Lagteknisk översyn	315
17.1	Nuvarande struktur	315
17.2	En ny lag om kommunal bokföring och redovisning	316
17.3	En tydligare struktur	317
17.4	Följdändringar i andra författningar	319
18	Konsekvensanalys	321
18.1	Kraven på konsekvensanalysen	321
18.2	Övergripande konsekvenser av en ny lag om bokföring och redovisning för kommuner och landsting	322
18.3	Konsekvenser för kommuner och landsting	324
18.3.1	Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser	324

18.3.2	Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser.....	325
18.3.3	Sammanställd redovisning	326
18.3.4	Särredovisning	328
18.3.5	Delårsrapport	328
18.3.6	Efterlevnad.....	329
18.3.7	Arkiveringstid.....	330
18.3.8	Allmänna bestämmelser om årsredovisning	330
18.3.9	Resultaträkning och balansräkning	331
18.3.10	Värdering	332
18.3.11	Förvaltningsberättelsen	335
18.4	Konsekvenser för kommunalförbund och samordningsförbund	337
18.5	Konsekvenser för offentliga finanser	337
18.6	Konsekvenser för statliga myndigheter	338
18.6.1	Statistiska centralbyrån.....	338
18.6.2	Skatteverket	339
18.7	Konsekvenser för Rådet för kommunal redovisning	339
18.8	Konsekvenser för övriga	339
19	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	341
19.1	Förslag till lag om kommunal bokföring och redovisning.....	341
19.1.1	Ikraftträdande.....	341
19.1.2	Övergångsbestämmelser.....	342
19.2	Förslag till övriga lagändringar	343
20	Författningskommentarer.....	345
20.1	Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning.....	345
20.2	Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900) ..	393
20.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser	395

Särskilda yttranden 397**Bilagor**

Bilaga 1 Kommittédirektiv 2014:125..... 403

Bilaga 2 Kommungrupper..... 417

Bilaga 3 Jämförelsetabell mellan förslaget till lag om
kommunal bokföring och redovisning och lagen
(1997:614) om kommunal redovisning 423

Bilaga 4 Jämförelsetabell mellan lagen (1997:614) om
kommunal redovisning och förslaget till lag om
kommunal bokföring och redovisning 429

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BNP	Bruttonationalprodukt
ESV	Ekonomistyrningsverket
FI	Finansinspektionen
FiU	Finansutskottet
FÅB	Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag
HSL	Hälso- och sjukvårdslagen (1982:763)
IASB	International Accounting Standards Board
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
K2	Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) och Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (BFNAR 2009:1)
K3	Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1)
KEF	Kommunalekonomernas förening
KL	Kommunallagen (1991:900)
KRL	Lagen (1997:614) om kommunal redovisning
LAV	Lagen (2006:412) om allmänna vattentjänster
RF	Regeringsformen
RiR	Riksrevisionen
RKR	Rådet för kommunal redovisning
SCB	Statistiska centralbyrån
SKL	Sveriges Kommuner och Landsting
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

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.

Förslaget 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 enligt 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 anskaffnings-tillfället 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 förstöringshjälpmedel, 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.