



YTTRANDE

2016-08-08

Fi2016/01153/K

Finansdepartementet

Betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU2016:24)

Sammanfattning

Kommunalekonomernas förening tillstyrker:

- inrättande av en ny lag om kommunal bokföring och redovisning
- att den minsta arkiveringstiden för räkenskapsinformation kortas till 7 år
- att drift- och investeringsredovisning blir egna avsnitt i årsredovisningen
- att begreppet rättvisande bild och Andra grundläggande redovisningsprinciper tas in i lagstiftningen
- den föreslagna uppställningen av resultaträkningen
- föreslagna avskrivningsregler för immateriella tillgångar
- att placeringsmedel ska värderas till verkligt värde
- att fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas till balansdagens kurs
- att gåvor ska redovisas till verkligt värde vid förvärvstidpunkten
- att krav införs på upplysning om vilka särredovisningar som upprättats till följd av bestämmelse enligt lag eller förordning
- den utökade regleringen av den sammanställda redovisningen i kapitel 12, vi vill dock ha en tydligare motivering till vad som kan vara särskilda skäl att använda kapitalandelsmetoden
- föreslagna regler om delårsrapport
- att pensionsförpliktelser redovisas enligt fullfonderingsmodellen
- att förändringar av pensionsförpliktelsen på grund av livslängdsantaganden och diskonteringsränta exkluderas i balanskravsutredningen

Kommunalekonomernas förening föreslår

- att kapitel 9 Noter får benämningen Noter och tilläggsupplysningar
- att balanskravsrapporten läggs i ett eget kapitel och hanteras som en egen rapport i årsredovisningen
- att en motsvarighet till bokföringslagen 3:3 om förkortat eller förlängt räkenskapsår införs
- att en bestämmelse motsvarande bokföringslagen 7:6 införs avseende förtida förstöring av räkenskapsinformation
- en alternativ uppställning av Eget kapital i balansräkningen



- att upplysningar om resultatreserv görs som en not till eget kapital och att kravet på detta införs i kapitel 11
- att skulder definieras i en egen paragraf
- att 6 kap 8 § flyttas till kapitel 5
- att möjligheten att aktivera ränta enligt 7 kap 2 § tas bort
- att motsvarande krav på jämförelsetal som finns för resultat och balansräkning också införs för kassaflödesanalysen
- att kravet på noter också ska omfatta kassaflödesanalysen på samma sätt som för balans- och resultaträkning
- att bestämmelsen om upplysning om särredovisning förtydligas så att det tydligt framgår att bestämmelsen gäller kommunen/landstinget och de juridiska personer där kommunen har direkt eller indirekt hel- eller delägarskap.
- att bidrag till infrastruktur alltid ska redovisas som kostnad när bindande avtal träffats och att resultateffekten hanteras inom ramen för balanskravet med en möjlighet att fördela kostnaden över max en 25-årsperiod
- att ansvaret för normgivning och övervakning tydliggörs och att resurser avsätts för ändamålet
- att frågan om efterlevnad bör utredas vidare där en ordentlig analys av orsakerna till de avvikelser som finns kartläggs och att det därefter lämnas förslag som motverkar dessa orsaker

Allmänna synpunkter

Regler om kommunal redovisning bör säkerställa att externa intressenter får en enhetlig och tillräcklig information om kommuner och landstings ekonomi och verksamhet. Därför bör utrymmet för alternativa redovisningssätt undvikas så långt som möjligt så att externredovisningen blir jämförbar mellan olika kommuner och landsting. Kommunalekonomernas förening anser att en rättvisande externredovisning skapar goda förutsättningar att verka för en god ekonomisk hushållning.

Kommunal redovisning är ingen självstyrelsefråga. God ekonomisk hushållning är däremot en fråga där respektive kommun och landsting i hög grad själv bestämmer ambitionsnivån.

Motiveringar

Inrättande av en ny lag med ny kapitelstruktur

Vi tillstyrker inrättande av en ny lag om kommunal bokföring och redovisning. Vi anser att föreslagen kapitelstruktur och paragrafindelning gör lagen mer lättillgänglig.

Vi föreslår dock att kapitel 9 Noter får benämningen Noter och tilläggsupplysningar för att bättre beskriva kapitlets innehåll

Vi föreslår också att balanskravsrapporten läggs i ett eget kapitel och hanteras



som en egen rapport i årsredovisningen. För motivering se kapitel 11 nedan.

Kapitel 1

5 § *Vi föreslår* att en motsvarighet till bokföringslagen 3:3 om förkortat eller förlängt räkenskapsår införs med tanke på att kommunalförbund kan bildas under löpande år.

Kapitel 2

5-7 §§ *Vi föreslår* att benämningarna kommunkoncern och kommunkoncernföretag används istället för kommunalgrupp och kommunalgruppsföretag. Skälet är att detta är begrepp som är etablerade och används i dagligt tal. Risken för att begreppen ska sammanblandas med aktiebolagslagens koncernbegrepp bedömer vi som liten eftersom ordet koncern alltid kombineras med ordet kommunal. Däremot finns risken att ordet kommunalgrupp sammanblandas med begreppet kommungrupp som används i statistiska sammanhang.

Kapitel 3

13 § *Vi* tillstyrker att den minsta arkiveringstiden för räkenskapsinformation kortas till 7 år. *Vi* utgår dock från att respektive organisation beaktar arkivlagens bestämmelser innan gallring sker.

Vi föreslår att en bestämmelse motsvarande bokföringslagen 7:6 införs.

6 § Ett företag får förstöra sådant material för bevarande av räkenskapsinformation som avses i 1 §, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Om materialet är sådant som avses i 1 § andra stycket, får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Lag (2010:1514).

Detta för att kommuner och landsting ska slippa spara ursprunglig räkenskapsinformation även om den överförs på ett säkert sätt till annan databärare, utan att söka och erhålla dispens från Skatteverket. *Vi* ställer oss frågande till varför det ska ställas högre krav på kommuners och landstings arkivering av räkenskapsinformation än för bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen.

Av prop. 1999/2000:115 s. 37 framgår att regeringen ansåg att samma regler för arkivering och förstörelse av räkenskapsinformation bör gälla för kommuner och landsting som för bokföringsskyldiga i den privata sektorn. Därutöver ska en kommun eller ett landsting beakta arkivlagens (1990:782) bestämmelser. Av prop. 1999/2000:115 framgår också att vid beslut om dispens ska Skatteverket utgå från rättskipningens behov.

När bokföringslagens regler ändrades 2010 gjordes ingen motsvarande ändring i lag om kommunal redovisning. *Vi* anser att en sådan ändring ska ske nu eftersom *vi* inte kan se några skäl till att bokföringslagstiftningen ska vara olika för privat och kommunal sektor i detta avseende.

Vår uppfattning är att bokföringslagen ska slå fast vad som behöver arkiveras för att säkerställa tillräckliga underlag för de ekonomiska händelser som bokförts. Om



bokföringslagstiftningen tillåter att material *får* förstöras innebär inte att materialet med automatik kan förstöras. Vid beslut om gallring måste arkivlagens bestämmelser beaktas. För merparten av alla allmänna handlingar i en kommun eller ett landsting faller det inom ramen för det kommunala självstyret att göra bedömningen om vad som ska gallras. Utredningens förslag innebär därmed enligt vår uppfattning en onödig inskränkning av det kommunala självstyret.

Förslaget innebär också som vi ser det onödiga kostnader för dispensförfarande hos kommuner och landsting och skatteverket. Vi har svårt att se att skatteverket ska kunna neka dispens till en kommun eller ett landsting om ansökan avser sådan förtida förstöring som enligt Bokföringslagen är tillåtet utan dispens. Observeras bör dock att Skatteverkets allmänna råd A:2005:30 om förtida förstöring av räkenskapsinformation inte innebär dispensmöjlighet för alla de situationer som är tillåtna enligt bokföringslagen idag.

Kapitel 4

1§ Vi tillstyrker att drift- och investeringsredovisning blir egna avsnitt i årsredovisningen. Vi anser att årsredovisningen blir mer överskådlig genom att dessa avsnitt flyttas ut från förvaltningsberättelsen.

Vi föreslår att årsredovisningen även ska bestå av en balanskravsrapport. För motivering se kapitel 11 nedan.

3-4 §§ Vi tillstyrker att begreppet rättvisande bild och Andra grundläggande redovisningsprinciper tas in i lagstiftningen.

Kapitel 5

2 § Vi tillstyrker den föreslagna uppställningen av resultaträkningen.

Vi föreslår en alternativ uppställning för kommunalförbund där raderna Skatteintäkter och Generella statsbidrag och utjämning byts ut mot Bidrag från medlemmarna. Skälet är att kommunalförbund inte har egna skatteintäkter och generella statsbidrag och utjämning. Genom att reglera var bidrag från medlemmarna ska redovisas skapas förutsättningar för att kommunalförbunden ska ha enhetliga resultaträkningar.

Kapitel 6

2 § *Vi föreslår* att Eget kapital ställs upp:

*Eget kapital vid årets början,
Årets resultat
Eget kapital vid årets slut*

Vi föreslår att upplysningar om resultatreserv görs som en not till eget kapital och att kravet på detta införs i kapitel 11.

Skälet till vårt förslag är att nuvarande uppställning av Eget kapital inte har fått något större genomslag i praxis. Endast ca 20 % tillämpade lagens uppställning vid en genomgång av ca 60 årsredovisningar 2014. Det är bättre att i det här fallet anpassa lagen till praxis än att ha regler som upplevs som opedagogiska. Dessutom är det bara ca 150 kommuner idag som har riktlinjer för resultatutjämningsreserv. Dels är det ju möjligt för dessa att lägga till rader enligt 3 §, dels är det ju så att om



man använder sig av resultatutjämningsreserv behöver man lämna upplysningar om uttag, insättning, disponibla medel mm vilket lämpar sig bättre i en not.

Vi föreslår att även skulder definieras i en egen paragraf. Med nuvarande förslag så definieras Materiella anläggningstillgångar, omsättningstillgångar, immateriella tillgångar och avsättningar. Vi tror att det är en fördel att skuldbegreppet definieras för att öka tydligheten att det enda som skiljer avsättning och skuld är osäkerheten av seende belopp eller tidpunkt för betalning.

§ 8 Vi föreslår att paragrafen flyttas till kapitel 5. Vi anser att det blir tydligare med båda paragraferna om infrastruktur intill varandra. Dessutom handlar paragrafen om när bidraget ska belasta resultaträkningen.

Kapitel 7

2 § Vi föreslår att tredje stycket utgår. I praxisundersökningen av 2013 års årsredovisningar var det ca 20 % som aktiverade ränta på något objekt. Av dessa var det ca 70 % som enligt egna enkätsvar bröt mot Rådet för kommunal redovisnings rekommendation om lånekostnader. Vi anser att genom att ta bort möjligheten att aktivera ränta så ökar jämförbarheten mellan kommuner, dessutom torde antalet avvikelser från god redovisningssed minska.

3§ Vi tillstyrker föreslagna avskrivningsregler för immateriella tillgångar.

6-7 §§ Vi tillstyrker att placeringsmedel ska värderas till verkligt värde. Vår uppfattning är att genom detta så erhålls en mer rättvisande bild av resultat och ställning.

9 § Vi tillstyrker att fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas till balansdagens kurs. Vår uppfattning är att genom detta så erhålls en mer rättvisande bild av resultat och ställning.

10 § Vi tillstyrker att gåvor ska redovisas till verkligt värde vid förvärvstidpunkten. Regeln innebär en ökad öppenhet och bättre förutsättningar för jämförbarhet mellan kommuner.

Kapitel 8

Vi föreslår att motsvarande krav på jämförelsetal som finns för resultat och balansräkning också införs för kassaflödesanalysen.

Vi anser att kassaflödesanalysen har fått och får en allt större betydelse för styrningen och förståelsen av den kommunala ekonomin. Skillnaden mellan resultaträkningen och kassaflödet från den löpande verksamheten blir allt större p.g.a. avsättningar, periodiserade investeringsbidrag, ändrad pensionsredovisning etc. Vi anser därför att lagen ska ställa krav på ett jämförelseår även för kassaflödesrapporten och samt krav på omräkning av jämförelsåret om principerna förändrats för klassificering etc. sen föregående år.

Kapitel 9

2-3 §§ Vi föreslår att kravet på noter också ska omfatta kassaflödesanalysen på samma sätt som för balans- och resultaträkning.



8 § Vi tillstyrker att krav införs på upplysning om vilka särredovisningar som upprättats till följd av bestämmelse enligt lag eller förordning.

Vi föreslår att bestämmelsen förtydligas så att det tydligt framgår att bestämmelsen gäller kommunen/landstinget och de juridiska personer där kommunen har direkt eller indirekt hel- eller delägarskap.

9 § Vi föreslår som följd av vårt förslag i kapitel 8 att upplysning även lämnas för kassaflödesrapporten.

Vi föreslår en ny paragraf som reglerar upplysningskrav för resultatutjämningsfonder. Av upplysningarna bör framgå Ingående resultatutjämningsreserv, årets avsättning/uttag och utgående resultatutjämningsreserv. Det bör också framgå om det finns medel som går att disponera enligt de riktlinjer som fullmäktige har beslutat.

Kapitel 11

9 § Vi föreslår att reglerna om balanskravsutredning flyttas till ett eget kapitel och att den behandlas som en egen rapport jämförd med resultat- och balansräkning.

Skälet till detta är att i praxis sker ofta en sammanblandning av vad som är balanskravsresultat enligt lagen och egna resultatregleringar i form av synnerliga skäl, öronmärkta medel mm. Genom att tydliggöra att balanskravsutredningen är en egen rapport kommer det förhoppningsvis bli färre avvikelser.

Vi anser däremot att alla resonemang om vilket resultat som ska återställas, motiv för synnerliga skäl hör hemma i förvaltningsberättelsen.

Kapitel 12

Vi tillstyrker den utökade regleringen av den sammanställda redovisningen i kapitel 12. I huvudsak rör det sig om regler som redan finns i befintlig normgivning.

5 § tredje stycket. Vi efterlyser tydligare skrivning kring vad som är särskilda skäl som gör att kapitalandelsmetoden ska användas. Nuvarande skrivning där det står stora företag som bedriver verksamhet på affärsmässig grund kan tolkas som bostadsbolag och energibolag i ett stort antal kommuner är det detta som är meningen? Vår uppfattning är att ytterligare kriterier borde tillföras, till exempel att företaget andel av omsättningen är begränsad i förhållande till övriga kommungruppsföretag samt kommungruppsinterna fordringar och skulder är begränsade.

Kapitel 13 och kommunallagen 20 a §

Vi tillstyrker reglerna om delårsrapport.

Vi tillstyrker att delårsrapporten ska överlämnas inom 2 månader efter rapportperiodens utgång.

Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser

Vi tillstyrker att pensionsförpliktelser redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär en mer rättvisande bild av resultat och ställning än nuvarande regler. Det



innebär förhoppningsvis också att färre kommer att avvika från lagens regler. Den sammanställda redovisningen kommer också upplevas som mer relevant när alla pensionsförpliktelser redovisas enligt samma princip oavsett associationsform.

Vi tillstyrker att förändringar av pensionsförpliktelserna på grund av livslängdsantaganden och diskonteringsränta exkluderas i balanskravsutredningen. Vi anser, som utredningen har föreslagit, att dessa förändringar ska redovisas i resultaträkningen för att få ett rättvisande resultat.

Redovisning av kommunala bidrag till infrastruktur

Den kartläggning som utredningen gjort visar att praxis för redovisning av bidrag till infrastruktur är splittrad. Val av redovisningsmetod har blivit en resultatregulator som starkt försvårar jämförelser av externredovisningen i kommuner och landsting.

Vi föreslår att bidrag till infrastruktur alltid ska redovisas som kostnad när bindande avtal träffats och att resultateffekten hanteras inom ramen för balanskravet med en möjlighet att fördela kostnaden över max en 25-årsperiod.

Särredovisning

Vi delar utredningens uppfattning att det inte finns förutsättningar att samordna bestämmelserna i lag.

Vi konstaterar dock att det behövs normgivning, vägledning för att underlätta för redovisningsskyldiga att veta hur de ska göra sina särredovisningar. Vi uppfattar också att det är otydligt vem som ska övervaka tillämpningen och normera dessa redovisningar. En praxisundersökning av VA-redovisningar visade på omfattande avvikelser från lagens krav. En trolig orsak är bristen på vägledning.

Vi föreslår därför att ansvaret för normgivning och övervakning tydliggörs och att resurser avsätts för ändamålet.

Efterlevnad av lag och kompletterad normgivning

Vi anser det viktigt att fastställa att den kommunala externredovisningen inte är en självstyrelsefråga. Vi instämmer i utredarens påstående att "Det finns såväl demokratiska som effektivitetsskäl till varför kvaliteten på den kommunala redovisningen måste säkerställas."

Enligt vår uppfattning är det inte givet att föreslagna ändringar i lagstiftningen kommer att leda till en bättre efterlevnad. Det vi kan konstatera är, att både egna och andras praxisstudier pekar på, att i alltför många fall är externredovisningen så bristfällig att det påverkar den externa intressentens förutsättningar för analys och bedömning.

Det vi saknar i utredningen är en ordentlig analys av varför lagstiftning och normgivning inte efterlevs. Det är först med den kunskapen som rätt åtgärder kan föreslås.

Tillsynen och den formella hanteringen hanteras idag som om externredovisningen är en självstyrelsefråga. Det är kommunens egna



förtroendevalda revisorer som granskar årsredovisningen med hjälp av sakkunniga revisorer och fullmäktige godkänner årsredovisningen. Laglighetsprövning av godkännandet kan bara ske av kommunmedlemmar, dvs. intressenter som inte är kommunmedlemmar är undantagna från påverkan.

De brister vi ser idag finns på alla nivåer i den kommunala organisationen. Det finns exempel på att:

- Fullmäktige godkänner årsredovisningen trots att revisorerna avstyrkt godkännande.
- De förtroendevalda revisorerna intygar att årsredovisningen är upprättad i enlighet med den kommunala redovisningslagen trots att de sakkunniga revisorerna är av annan uppfattning.
- De förtroendevalda revisorerna konstaterar att årsredovisningen inte upprättats i enlighet med lagen men ändå uppmanar fullmäktige att godkänna den felaktiga redovisningen.
- De sakkunniga inte påpekar uppenbara och väsentliga fel.
- De redovisningsskyldiga medvetet år efter år upprepar felaktigheter av större eller mindre dignitet ofta utan att detta påpekas av revisorerna.

För oss förefaller det orimligt att ha ett system där revisorer kan uppmana till godkännande av lagbrott utan att andra än kommunmedlemmar kan få det laglighetsprövat. Men frågan är större än så, det handlar bl.a. om revisorernas resurser och de sakkunnigas kompetens.

Vi är medvetna om att lösningen på problemet knappast finns inom ramen för bokförings- och redovisningslagen utan snarare hör hemma inom kommunallagen. Det kan också vara så att aktiv attitydpåverkan är en del av lösningen. Av det skälet anser vi att någon form av mer aktiv övervakning av kvaliteten på redovisning och revision är önskvärd samt att någon form av sanktioner bör införas för allvarliga avvikelser.

Vi föreslår därför att frågan om efterlevnad bör utredas vidare där en ordentlig analys av orsakerna till de avvikelser som finns kartläggs och att det därefter lämnas förslag som motverkar dessa orsaker.

Styrelsen i Kommunalekonomernas förening

