

# Kommittédirektiv



En ändamålsenlig kommunal redovisning

**Dir.**  
**2014:125**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 28 augusti 2014

## Sammanfattning

En särskild utredare ska se över lagen (1997:614) om kommunal redovisning. 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 beaktas, dvs. att redovisningslagstiftningen även fortsättningsvis är anpassad till den kommunala särarten.

Utredaren ska bl.a.

- utreda om det finns skäl att ändra redovisningen av kommunala avtalspensioner,
- utreda om, och i så fall på vilket sätt, hänsyn ska tas till valet av finansieringsform för framtida pensionsutbetalningar vid redovisningen av kommunala avtalspensioner,
- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på den sammanställda redovisningen, samt hur detta påverkar kommunallagens (1991:900) balanskrav och kravet på en god ekonomisk hushållning,
- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på delårsrapporterna vad gäller innehåll och omfattning, och
- utreda behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden av lag samt allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala redovisningsområdet.

Utredaren ska lämna de lagförslag som övervägandena leder fram till.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 mars 2016.

## **Regelverket för den kommunala redovisningen**

Bestämmelser om bl.a. god ekonomisk hushållning, krav på att upprätta en budget i balans, det s.k. balanskravet, samt bestämmelser om räkenskapsföring och redovisning finns i kommunallagen. Bestämmelserna är dock relativt översiktliga.

Närmare reglering av kommuner och landstings bokföring och redovisning (externredovisning) finns i lagen om kommunal redovisning 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 (prop. 1996/97:52 s. 42).

Bokföring och redovisning ska enligt 1 kap. 3 § lagen om kommunal redovisning 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 Rådet för kommunal redovisning (RKR) bildats. I sitt arbete med att utforma rekommendationer för svensk kommunal sektor vägleds rådet av såväl nationell normgivning från Bokföringsnämnden som av internationell normgivning, exempelvis från International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). De ekonomiska och legala förutsättningarna skiljer sig emellertid åt mellan olika länder och olika sektorer. Krav på likformighet måste därför betraktas med hänsyn tagen till de specifika förutsättningar som gäller för den svenska kommunala sektorn.

### *Den kommunala särarten*

Syftet med kommunal verksamhet skiljer sig i väsentliga avseenden från syftet med privat företagande. Det är därför

viktigt att den kommunala särarten beaktas och hanteras på ett för sektorn relevant sätt.

Kommuner och landsting bedriver allmännyttig verksamhet som till stor del finansieras kollektivt genom kommunalskatt och statliga bidrag. Samtliga åtaganden säkras genom beskattningsrätten i kommuner och landsting.

En kommun eller ett landsting kan därutöver inte upphöra att existera utan vidare eftersom grunderna för kommunerna och landstingens existens finns intagen i regeringsformen. Styrelseskicket bygger på den representativa demokratins principer, vilket bl. a. innefattar ett politiskt ansvarstagande för dem som genom allmänna val valts att leda verksamheten.

Den kommunala särarten får även genomslag i redovisningssammanhang, exempelvis har balansräkningen i kommunal redovisning en förhållandevis underordnad betydelse jämfört med resultaträkningen. Värdering av tillgångar och skulder i balansräkningen sker utifrån kravet på att få en rättvisande resultaträkning. Med rättvisande avses bl.a. att mätningen är konsekvent över tiden och att jämförbarhet råder mellan enskilda år. I redovisningssammanhang betraktas därför verksamheten som om den ska fortsätta i all oändlighet (fortlevnadsprincipen). Till detta kommer komplikationen med att värdera kommunala tillgångar. Tillgångarna är ofta av s.k. allmännyttig karaktär och saknar marknadsvärden. Sammantaget med balansräkningens resultatutredande roll innebär detta att en restriktiv hållning bör iaktas vid värdering av balansräkningens poster (försiktighetsprincipen). Kommuner och landsting bör också alltid sträva efter en så öppen redovisning som möjligt (principen om öppenhet). Denna princip utgör en av grundförutsättningarna för det demokratiska systemet. Därför är det viktigt att redovisningen även i detta avseende ansluter till det grundläggande syftet med kommunal verksamhet. I förarbetena till lagen om kommunal redovisning anges att de principer som styr den kommunala redovisningen och som nämns ovan, bör beaktas även i fortsättningen. Något behov av att lagfästa principerna ansågs inte finnas vid införandet av den kommunala redovisningslagen, eftersom de antogs bli en del av god redovisningssed (samma prop. s. 44 f.).

## **Behovet av en översyn**

Lagen om kommunal redovisning har sedan den infördes 1998 ändrats och uppdaterats på en del punkter, men någon större samlad översyn har inte gjorts. Samtidigt har förändringar i omvärlden och politiska beslut medfört att förutsättningarna för den kommunala redovisningen har förändrats.

Regeringen anförde i budgetproposition för 2012 att en förutsättning för att det ska vara långsiktigt hållbart att driva privata företag i konkurrens med offentliga aktörer är konkurrens på lika villkor. Regeringen ansåg därför att frågan om särredovisning av konkurrensutsatt kommunal verksamhet bör utredas (prop. 2011/12:1 utg.omr. 24 avsnitt 3.7).

Det har även kommit in två skrivelser till regeringen där behovet av översyn av den kommunala redovisningslagen framhålls. RKR har bl.a. framfört att de anser att även om lagen har uppdaterats vid ett antal tillfällen sedan den trädde i kraft, kan det med anledning av omvärldsförändringar och utvecklingen på redovisningsområdet finnas anledning att se över och uppdatera lagstiftningen (dnr Fi2011/1232). Vidare har Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare (FAR) anfört att en översyn bör göras av kommunernas redovisning av pensionsåtaganden (dnr Fi2012/3613). Därutöver har det under senare år aktualiserats ytterligare ett antal frågor av betydelse för lagen om kommunal redovisning.

Mot bakgrund av ovanstående anser regeringen att en samlad översyn av regelverket för den kommunala redovisningen bör ske. Utgångspunkten ska även fortsättningsvis vara att redovisningen ska vara anpassad till den kommunala särarten. Det innebär att vid förslag om lagändringar ska de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt beaktas.

## **Uppdraget att utreda den kommunala redovisningen av avtalspensioner**

### *Fullfonderingsmodell eller blandmodell?*

Det kommunala pensionssystemet har historiskt varit ett fördelningssystem vilket innebär att nuvarande skattebetalare betalar pensionerna för dagens pensionärer och att framtida skattebetalare betalar de pensioner som intjänats under året. I ett fördelningssystem är det utbetalningarna av pensioner som påverkar verksamhetsutrymmet. Teorin bakom fördelningssystemet utgår från den kommunala verksamhetens varaktiga karaktär vilket minskar behovet av att genom sparande trygga de framtida pensionsutgifterna. Framtida pensionsutbetalningar anses i fördelningssystemet vara säkerställda genom beskattningsrätten.

I ett fonderat system (en s.k. fullfonderingsmodell) är det i stället nya intjänade pensionsrätter och ränteuppräknings som påverkar verksamhetsutrymmet. Systemet innebär att respektive generation fullt ut finansierar den kommunala service de tagit del av.

Fördelningssystem och fonderat system kan sägas vara ytterligheterna vad gäller valet av pensionssystem. Vid införandet 1998 av lagen om kommunal redovisning valdes i stället en s.k. blandad modell för redovisning av de kommunala avtalspensionerna. I ett sådant system redovisas utbetalningarna avseende pensionsrättigheter som intjänats i det tidigare fördelningssystemet, dvs. före övergången till ett fonderat system, som en kostnad. Pensionsrätter i det fonderade systemet kostnadsförs däremot samma år som de intjänas. Kostnaden som belastar resultatet blir därigenom en blandning av pensionsutbetalningar från fördelningssystemet och ny-intjänande i det fonderade systemet. Systemet innebär således att pensioner som intjänats före år 1998 inte tas upp som skuld utan redovisas som en ansvarsförbindelse utanför balansräkningen.

Tidpunkten för övergången till den blandade modellen sammanföll med när kommunsektorn gick från ett helt förmåns-

bestämt pensionssystem till ett, i stora delar, avgiftsbestämt pensionssystem. Den blandade modellen introducerades i kölvattnet av 1990-talskrisen och samtidigt med införandet av det lagstadgade balanskravet för kommuner och landsting. Ett starkt vägande skäl vid valet av redovisningsmodell för kommunala pensioner, var att så långt som möjligt kunna använda kommunerna och landstingens resultaträkning för avstämning mot kommunallagens bestämmelse om ekonomisk balans (prop. 1996/97:52 s. 62).

Under hösten 2011 lämnade Utredningen att främja en stabil kommunal verksamhet över konjunkturcykeln (Fi 2010:02) sitt betänkande Spara i goda tider – för en stabil kommunal verksamhet (SOU 2011:59). Utredningen gjorde bedömningen att det inte finns skäl att utifrån ett konjunkturperspektiv ändra redovisningen av de kommunala avtalspensionerna. Utredningen framhöll dock, i likhet med ett stort antal av remissinstanserna, att det kan finnas andra skäl än konjunkturrella att överväga ändringar i redovisningen av avtalspensionerna. Regeringen gjorde i propositionen Kommunala resultatutjämningsreserver bedömningen att det inte fanns tillräckligt underlag för att regeringen skulle kunna ta ställning till behovet av sådana ändringar (prop. 2011/12:172 s. 37).

RKR påpekar i sin skrivelse med förslag om lagändringar, att redovisningen av pensioner enligt blandmodellen gör det svårt för utomstående att analysera och tolka kommuner och landstings ekonomiska resultat och ställning. Vidare anför RKR att redovisning enligt blandmodellen innebär ett undantag från vad som definieras som bokföringsmässiga grunder och att jämförbarheten, såväl mellan verksamheter som över tiden för en och samma verksamhet, går förlorad.

Det finns, bl.a. med hänsyn till det som RKR lyfter fram, skäl för att utreda frågan om kommunerna och landstingens redovisning av avtalspensioner.

Utredaren ska därför

- ta ställning till om det med utgångspunkt i den kommunala särarten finns skäl att kommuner och landsting redovisar avtalspensioner på ett annat sätt än privata företag,

- utreda på vilket sätt den sammanställda redovisningen påverkas av sättet att redovisa de kommunala avtalspensionerna,
- utreda om det finns skäl att ändra redovisningen av kommunala avtalspensioner, och
- vid behov lämna författningsförslag.

#### *Tryggande av framtida pensionsutbetalningar*

För företag och försäkringsbolag finns det tryggandekrav på att pensionsmedel ska finnas sparade i säkra placeringar eller försäkringar (lagen [1967:531] om tryggande av pensionsutfästelse m.m.). I kommuner och landsting anses pensionsförpliktelser vara säkerställda genom beskattningsrätten. Pensionsavtalen för kommuner och landsting (KAP-KL och AKAP-KL), ställer inga krav på tryggande för kommuner och landsting.

Det finns i huvudsak tre olika former för tryggande av framtida pensionsutbetalningar; skapa medel i egen balansräkning, sätta av medel i pensionsstiftelse eller teckna en försäkring. Ett fjärde alternativ är att inte bygga upp några särskilda medel för kommande pensionsutbetalningar. Detta alternativ innebär att alla framtida pensionsutbetalningar belastar resultatet det år de inträffar.

Oavsett vilket alternativ som väljs har arbetsgivaren det yttersta ansvaret för sina anställda och före detta anställdas pensioner enligt de avtal som ingåtts. Varken tryggande i stiftelseform eller försäkringsform löser arbetsgivaren från det ekonomiska åtagande som pensionsavtalen innebär. Skulle inbetalt kapital till en stiftelse eller kapital som via en premie betalats till ett försäkringsbolag inte räcka måste arbetsgivaren tillföra ytterligare medel eller betala en högre premie.

Trots att det inte finns något formellt krav på att trygga kommunala pensionsutbetalningar har vissa kommuner och landsting ändå olika tryggandeformer för detta, främst i syfte att öronmärka arbetsgivarens avsatta medel eller för andra behov av ekonomistyrning. Det finns vidare inget krav på att öronmärka medel för pensionsändamål i egen balansräkning.

För att undvika att pensionskostnaderna tränger undan verksamhet kan sådana åtgärder, dvs. att exempelvis sätta undan medel för att klara pensionskostnader eller pensionsutbetalningar, ändå behöva vidtas.

Kommuner och landsting kan välja olika lösningar för förvaltning av pensionsmedel. De kan välja att förvalta pensionsmedel i egen regi, en försäkringslösning eller att lösa förvaltningsfrågan genom en pensionsstiftelse.

Utredaren ska därför

- utifrån behovet av jämförbarhet utreda om och i så fall på vilket sätt hänsyn ska tas till valet av finansieringsform för framtida pensionsutbetalningar vid redovisningen av kommunala avtalspensioner, och
- vid behov lämna författningsförslag.

### **Uppdraget att utreda innehåll och omfattning för den sammanställda redovisningen**

Allt större del av den kommunala verksamheten bedrivs i dag av kommunalt ägda företag och den ekonomiska utvecklingen för dessa företag har därmed kommit att få stor betydelse för kommunsektorns ekonomi. För att få en korrekt bild av den ekonomiska utvecklingen i kommunsektorn finns därför anledning att även följa utvecklingen i de kommunala företagen.

Antalet kommun- och landstingsägda företag, dvs. företag där 50 procent eller mer ägs av kommuner eller landsting, har nästan tredubblats sedan 1975. Den största ökningen skedde i slutet av 1980-talet och i början av 1990-talet. Totalt fanns det 1 853 kommun- och landstingsägda företag 2012, vars sammanlagda omsättning uppgick till ca 225 miljarder kronor, och som hade ca 67 000 anställda. Cirka 75 procent av dessa företag är helägda av kommuner eller landsting och många av de delägda företagen ägs tillsammans med andra kommuner och landsting. De kommun- och landstingsägda företagen finns företrädesvis inom områdena fastigheter, energi, vatten, avlopp och



avfallshantering, respektive inom områdena transport och sjukvård.

En jämförelse mellan en kommun som bedriver en stor del av verksamheten genom kommunala företag och en kommun som driver merparten av verksamheten i förvaltningsform kan ge en missvisande bild om jämförelsen inte görs med utgångspunkt i den sammanställda redovisningen. Kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning omfattar kommunerna och landstingens samlade verksamhet, vilket också innefattar de företag i vilka kommunerna eller landstingen har ett betydande inflytande (prop. 1999/2000:115 s. 29). Med undantag för detta krav i kommunallagen fokuserar regelverken för den kommunala ekonomin dock endast på den kommunala förvaltningen. Det finns t.ex. inga regler om budgetering för verksamheter som bedrivs utanför den kommunala förvaltningsorganisationen, t.ex. i form av kommunala företag.

Bestämmelserna i lagen om kommunal redovisning om sammanställd redovisning, den s.k. koncernredovisningen för kommuner och landsting, är av översiktlig karaktär och skiljer sig därmed väsentligt från motsvarande bestämmelser om koncernredovisning i årsredovisningslagen (1995:1554). Kommuner och landsting är i stället hänvisade till den praxis som utvecklats på området.

RKR ger genom rekommendationen 8.2 Sammanställd redovisning (juni 2009) vägledning avseende lagens krav på den sammanställda redovisningen.

Ju större del av verksamheten som bedrivs i företag, desto större betydelse får den sammanställda redovisningen. I den sammanställda redovisningen beskrivs den kommunala verksamheten, oberoende av i vilken organisationsform som denna bedrivs. Syftet är att ge en så rättvisande bild som möjligt av verksamhetens utveckling och ställning för att åstadkomma en organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommuner och landsting.

Utredaren ska därför

- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på den sammanställda redovisningen samt vid behov lämna författningsförslag, och

- analysera om och i så fall hur detta påverkar kommunalagens balanskrav och kravet på god ekonomisk hushållning.

### **Uppdraget att utreda likvärdiga villkor för s.k. särredovisning**

Verksamheter som traditionellt skötts av det offentliga bedrivs i allt större utsträckning av privata företag. I en konkurrenssituation är redovisningen en viktig källa till information.

Regeringen angav i budgetproposition för 2012 att frågan om särredovisning av kommunal verksamhet som konkurrenss utsatts bör utredas. I propositionen tog regeringen upp vissa problem med konkurrens mellan privata aktörer och offentlig sektor (prop. 2011/12:1 utg.omr. 24, avsnitt 3.7.).

Vissa krav på den kommunala redovisningen uttrycks i lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter, lagen (2006:412) om allmänna vattentjänster, ellagen (1997:857) och i förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet. Dessa krav handlar generellt om att vissa typer av verksamheter ska särredovisas från annan kommunal verksamhet. Kraven ser dock olika ut i olika lagar. Det kan även noteras att kraven på redovisning som följer av lagen (2005:590) om finansiella förbindelser kan träffa kommunala verksamheter i den mån tröskelbeloppen i lagen överstigs.

Utredaren ska därför

- utreda förutsättningarna för och behovet av att samordna reglerna kring särredovisning samt beakta risken för motverkande skillnader, och
- vid behov lämna författningsförslag.

### **Uppdraget att utreda behovet av att förtydliga kraven på delårsrapporteringen**

Enligt lagen om kommunal redovisning ska minst en delårsrapport omfatta en period av mellan sex och åtta månader

från räkenskapsårets början. Enligt kommunallagen ska delårsrapporten behandlas av fullmäktige.

Innehållet i delårsrapporten är endast översiktligt reglerat. RKR har tagit fram en idéskrift (Kommunala delårsrapporter, praxis och idéer januari 2003) och en rekommendation (RKR 22 Delårsrapport juni 2013) som vägledning i detta avseende. De praxisundersökningar som RKR låtit göra visar att variationen är mycket stor när det gäller både innehållet och tidpunkten för lämnande av delårsrapporterna.

Utredaren ska därför

- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på delårsrapporterna vad gäller innehåll och omfattning,
- utreda hur delårsrapporterna tidsmässigt bör fördelas över räkenskapsåret, och
- vid behov lämna författningsförslag.

### **Uppdraget att utreda behovet av förbättrad efterlevnad av lag samt allmänna råd och rekommendationer**

RKR har, som framgått ovan, som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, landsting och kommunalförbund. RKR gör i sina allmänna råd och rekommendationer bedömningar av vad som är god redovisningssed. Det är alltid god redovisningssed att följa regler som finns angivna i lag. Kommuner, landsting och kommunalförbund ska förutom lagens bestämmelser även ta hänsyn till allmänt accepterade normer för kommunal bokföring och redovisning (prop. 1996/97:52 s. 26). Enligt 1 kap. 3 § lagen om kommunal redovisning ska skälen till avvikelse från det normerande organet, dvs. RKR:s allmänna råd eller rekommendationer, redovisas.

RKR ska inom ramen för huvuduppgiften bl.a. följa upp den egna verksamhetens genomslag på kommuner och landstings externa redovisning. RKR har gjort flera undersökningar av efterlevnaden av lag och rådets rekommendationer, den senaste baserad på boksluten för 2008. RKR anför i sitt nyhetsbrev i juni 2010 att efterlevnaden fortfarande inte är tillfredsställande.

En ny undersökning som baseras på boksluten för 2013, genomförs för närvarande.

Regeringen uttryckte i samband med införandet av lagen om kommunal redovisning avsikten att följa tillämpningen och vid behov överväga ytterligare skärpta krav eller en annan utformning av reglerna (prop. 1996/97:52 s. 46).

Utredaren ska därför

- undersöka hur lagstiftning samt allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området följs,
- utreda förutsättningarna och behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden, och
- vid behov lämna författningsförslag.

### **Uppdraget att kartlägga tillämpningen av reglerna i redovisningslagstiftningen gällande bidrag till infrastruktur**

Möjligheterna för kommuner och landsting att medfinansiera statlig verksamhet har succesivt ökat de senaste åren. Enligt lagen om vissa kommunala befogenheter kan kommuner och landsting bl.a. medfinansiera viss statlig infrastruktur och högskoleverksamhet. Regeringen anser att det är angeläget att staten har god kunskap om utvecklingen av den kommunala medfinansieringen. Statskontoret fick mot denna bakgrund i september 2013 i uppdrag att kartlägga omfattningen av den kommunala medfinansieringen och föreslå hur staten fortsättningsvis kan följa utvecklingen inom detta område (dnr Fi2013/3356).

Enligt lagen om kommunal redovisning ska bidrag till viss infrastruktur dvs. väg, järnväg, allmän farled och inrättande av forskningsinfrastruktur vid Eric-konsortier, tas upp i balansräkningen och upplösas under högst 25 år eller redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Regeringen anser att det är angeläget att staten har kunskap om tillämpningen av redovisningsreglerna för bidrag till infrastruktur. Utredaren ska därför kartlägga hur dessa redovisningsregler tillämpas.

### **Uppdraget att utreda övriga redovisningsfrågor**

Utöver de ovan angivna uppdragen är utredaren oförhindrad att göra andra analyser och lämna ytterligare förslag med bäring på den kommunala redovisningen som kan anses motiverade inom ramen för utredningsuppdraget.

Utredaren ska även beakta de förändringar som skett i bokföringslagen (1999:1078) och i årsredovisningslagen som har bäring på det kommunalekonomiska området, då dessa lagar i hög grad påverkat utformningen av lagen om kommunal redovisning.

### **Konsekvensbeskrivningar**

Utredaren ska redogöra för ekonomiska och administrativa konsekvenser av sina förslag. Förslagets konsekvenser ska redovisas enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen (1998:1474). Förslagen ska kostnadsberäknas.

I 14 kap. 3 § regeringsformen anges att en inskränkning av den kommunala självstyrelsen inte bör gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålen. Det innebär att en proportionalitetsprövning ska göras under lagstiftningsprocessen. Om något av förslagen i betänkandet påverkar det kommunala självstyret ska därför, utöver dess konsekvenser, också de särskilda avvägningar som lett fram till förslagen särskilt redovisas.

### **Genomförande och redovisning av uppdraget**

Utredaren ska föra en dialog med Utredningen om en kommunallag för framtiden (Fi 2012:07).

Utredaren ska även inhämta synpunkter från andra utredningar och myndigheter som har betydelse för uppdraget samt med berörda intressenter.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 mars 2016.

(Finansdepartementet)