

FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR KOMMUNAL REDOVISNING OCH FINANSIELL BEDÖMNING

En idéskrift om innebörden och
konsekvensen av kommunal särart

RÅDET
FÖR
KOMMUNAL
REDOVISNING



2

FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR KOMMUNAL REDOVISNING OCH FINANSIELL BEDÖMNING

*En rapport om innebörden och
konsekvensen av kommunal särart*



Författarnas förord	5
Förord	7
Skriftens syfte och disposition	8

1	Kommunal redovisning – utvecklingslinjer	10
	• Kommunala budget och redovisningsmodeller – KRK -56 och Kf/Lf -86.....	11
	• God ekonomisk hushållning och balanskrav	12
	• Lag om kommunal redovisning.....	13
	• God redovisningssed.....	14
2	Förutsättningar för kommunal verksamhet ..	18
3	Principer för kommunal redovisning	22
	• Principen om pågående verksamhet	24
	• Principen om öppenhet	24
	• Försiktighetsprincipen och matchningsprincipen	25
	• Kongruensprincipen	27
	• Objektivitetsprincipen	27
	• Principen om historiska anskaffningsvärden	27
	• Den hierarkiska ordningen – några ytterligare kommentarer	28
4	Bedömning av kommunal redovisning	30
	• Tillgångar.....	31
	• Intäkter, kostnader och resultat.....	32
	• Skulder och eget kapital – finansiering	34
5	Praktiska konsekvenser av kommunal särart	38
	• Lag (1997:614) om kommunal redovisning	39
	• Rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning	42
6	Utveckling av god redovisning	46

FÖRFATTARNAS FÖRORD

KOMMUNERNAS REDOVISNING ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Genom denna formulering i Kommunal redovisningslag har lagstiftaren markerat den närhet som finns mellan redovisningen i kommuner och redovisningen inom andra typer samhällsorganisationer. Kravet på likformighet måste emellertid betraktas med hänsyn tagen till de specifika förutsättningar som gäller för den kommunala redovisningen. Dessa förutsättningar hänger samman med att kommuner i likhet med alla andra typer organisationer och verksamheter har speciella egenskaper. Kommuner och landsting är annorlunda i förhållande till något tänkt genomsnitt av samhällsorganisationer.

I denna rapport behandlas hur principer för redovisning påverkas av speciella egenskaper och hur tolkningen av den kommunala redovisningen bör göras med hänsyn tagen till de speciella egenskaperna. Den mest centrala bedömning i rapporten är att den kommunala redovisningen måste präglas av ett utvecklingsorienterat synsätt, stor försiktighet och fullständig öppenhet.

Vår förhoppning är att idéskriften ska ligga till grund för en diskussion kring principer för redovisning och tolkning av redovisningsinformation. Idéskriftens överordnade syfte är att vara ett led i utvecklingen av god redovisningssed. En problematisering och diskussion kring skriftens innehåll och ställningstaganden är en förutsättning för att syftet ska uppfyllas.

Göteborg och Stockholm i oktober 2000

Björn Brorström, Pär Falkman, Anders Haglund och Anneli Lagebro

FÖRORD

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING är en ideell förening som bildades 1997 och som har som huvudsakligt syfte att utveckla god redovisningssed i enlighet med lagen om kommunal redovisning. Rådet ger ut rekommendationer, informationer och idéskrifter inom området kommunal redovisning. Idéskrifterna är inte normerande utan har som syfte att skapa debatt och stimulera till utveckling av den kommunala redovisningen.

I föreliggande idéskrift beskrivs begreppet kommunal särart och dess inverkan på externredovisningen. Kommunala särart har använts länge som begrepp utan att definieras på ett tydligt sätt. I denna skrift utvecklas orsakerna till att den kommunala särarten leder till att kommuner och landsting i vissa fall avviker från redovisningsnormen inom andra sektorer.

Rådet för kommunal redovisning är utgivare av idéskriften, men författarna ansvarar för sakinnehåll och slutsatser.

Harald Lindström

Ordförande i Rådet för kommunal redovisning

SKRIFTENS SYFTE OCH DISPOSITION

I DENNA IDÉSKRIFT BEHANDLAS dels förutsättningarna för upprättande av finansiell redovisning i kommuner och landsting, dels vilken betydelse dessa förutsättningar har vid bedömning av kommuners och landstings finansiella utveckling och ställning. Kommuner och landsting har i förhållande till andra typer av samhällsorganisationer specifika egenskaper som har konsekvenser för hur redovisningen upprättas och tolkas. Dessa specifika egenskaper utgör en grund för att identifiera den kommunala särarten. Begreppet som sådant kan problematiseras eftersom det kan ge intryck av att kommuner avviker från det normala och därigenom det goda i redovisningssammanhang vilket inte är fallet. Kommuner och landsting är annorlunda i förhållande till något tänkt genomsnitt av samhällsorganisationer och detta utgör kärnan inom den kommunala särarten. Som kommer att framgå leder det till att den kommunala redovisningen präglas av stor försiktighet och stor öppenhet.

Syftet med skriften är att identifiera och konkretisera innebörden av kommunal särart. Skriften inleds med en beskrivning av utvecklingen av statens styrning av kommunernas ekonomi och redovisning. I avsnitt två

behandlas förutsättningarna för kommunal verksamhet. Beskrivningen utgör viktig bakgrundsinformation för genomgången av en uppsättning grundläggande redovisningsprinciper som presenteras i avsnitt tre. Dessa beskrivs och deras betydelse för den kommunala redovisningen tydliggörs. Principerna bildar tillsammans en teori för kommunal redovisning. I avsnittet presenteras en hierarkisk ordning mellan grundläggande principer med avseende på deras betydelse för den finansiella redovisningen i kommuner och landsting. I avsnitt fyra behandlas bedömningen av kommunal redovisning. Några särskilt viktiga aspekter vid bedömning utifrån de förutsättningar som råder och det underlag som finns beskrivs här. I avsnitt fem behandlas under rubriken ”Praktiska konsekvenser av kommunal särart” kommunal redovisningslag och de rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning som utfärdats. Lagparagrafer och de förslag till lösningar som rekommendationerna innebär relateras till innebörden av kommunal särart. Skriften avslutas i avsnitt sex med att några kommentarer till den fortsatta utvecklingen av kommunal redovisning lämnas.

1

Kommunal redovisning
– utvecklingslinjer

I detta avsnitt behandlas utvecklingslinjer inom området kommunal redovisning och hur staten har styrt ekonomi och redovisning. Beskrivningen visar varför det är viktigt för den finansiella redovisningens utveckling att identifiera och konkretisera innebörden av kommunal särart.

Kommunala budget- och redovisningsmodeller – KRK-56 och Kf/Lf-86

I 1991 års kommunallag togs bestämmelsen om skyddet av den kommunala förmögenheten bort. Bestämmelsen, som första gången togs in i 1953 års kommunallag, byggde på tanken att en generation inte har rätt att förbruka vad föregående generationer ”ihopbragt till sina efterkommandes gagn”. Bestämmelsen fokuserade på den kommunala förmögenheten. En kommuns fasta och lösa egendom borde förvaltas så att kommunens förmögenhet inte minskade. Detta tankesätt utgjorde också utgångspunkten för Kapitalredovisningskommittén när den utvecklade en redovisningsmodell för den kommunala sektorn på 1950-talet.

Kapitalredovisningskommittén (KRK) förordade 1956 en modell för förmögenhetsredovisning som i praktiken kom att tillämpas fram till mitten av 1980-talet. Denna modell innefattade intern- och externredovisning och i redovisningen ingick regleringsposter. Efter att kommuner och landsting tillämpat denna för den kommunala sektorn unika redovisningsmodell med begrepp som driftkapital och investerat stamkapital skedde en utveckling och övergång till en modell som i hög grad bygger på samma principer som de privata företagens redovisning. Ett av de främsta skälen till utvecklingen var att öka förståelsen för redovisningen och därigenom underlätta för beslutsfattare och andra intressenter vid budgetering och uppföljning av ekonomin. Den tidigare modellen ansågs vara alltför komplex och svårbegriplig och huvudsyftet med den nya modellen var att få en mer användarvänlig modell.

Den nya redovisningsmodellen (Kf/Lf-86), som utarbetades gemensamt av kommun- och landstingsförbunden, omfattade resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys samt drift- och investerings-

redovisning. Samtliga delar motsvarades av budgetuppställningar. De båda kommunförbunden utvecklade även ett reglemente för externredovisningen som till stora delar byggde på innehållet i bokföringslagen. Anpassningar gjordes dock till kommunal verksamhet, vilket exempelvis invercade på uppställningen av resultaträkningen. Normalreglementet antogs med vissa lokala modifieringar av fullmäktige i kommuner och landsting. För att utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting tillsatte de båda förbunden en referensgrupp för redovisningsfrågor. Referensgruppen publicerade 13 uttalanden under åren 1986–1995 i olika redovisningsfrågor. Studier av praxisutvecklingen har visat att referensgruppen kom att ha stor betydelse för redovisningens utveckling i kommuner och landsting.

God ekonomisk hushållning och balanskrav

Reglerna om förmögenhetsskydd har i den nu gällande kommunallagen ersatts av en bestämmelse om god ekonomisk hushållning. I förarbetena ges ingen uttömmande definition av vad som är god ekonomisk hushållning. I stället ges där en rad exempel som vägledning. Där anges bland annat att det hör till god ekonomisk hushållning att sett över en något längre tid upprätthålla balans mellan inkomster och utgifter. Det är viktigt att notera att den grundläggande idén om bevarande av förmögenheten över generationer finns kvar i resonemangen i lagens förarbeten.

När 1991 års kommunallag varit i kraft i drygt tre år initierade regeringen en översyn av bestämmelserna om ekonomisk förvaltning. Det lagstadgade kravet på god ekonomisk hushållning ansågs inte ha haft en tillräcklig styreffekt och man önskade därför skapa ett nytt instrument för att förhindra en fortlöpande urgröpning av kommunernas och landstingens kapital. Bakgrunden var bland annat de allmänt ökade svårigheterna att åstadkomma balans mellan intäkter och kostnader. Översynen ledde fram till ett förslag att i kommunallagen införa ett krav på budgetbalans, vilket bland annat innebär att budgeten varje år skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. De nya reglerna om balanskravet gäller från och med räkenskapsåret 2000. Balanskravet knyts till resultaträkningen. Skälet till detta var enligt förarbetena ”att möjliggöra enkla och ändamålsenliga restriktioner”. Kravet på god ekonomisk hushållning får dock

anses vara ett överordnat krav och innebär i de flesta fall att det inte räcker med att intäkterna täcker kostnaderna eftersom detta på längre sikt urgröper kommunernas och landstingens ekonomi. Balanskravet bör därför ses som en miniminivå för den ekonomiska utvecklingen på kort sikt och en beståndsdel i den goda ekonomiska hushållningen.

Lag om kommunal redovisning

Förslaget om ett balanskrav knutet till resultaträkningen ledde även fram till ett förslag att införa en särskild kommunal bokföringslag. Det frivilliga systemet med ett av fullmäktige antaget reglemente för redovisningen ifrågasattes utifrån flera olika aspekter. Ett viktigt skäl till att strama upp kraven på redovisningen var att man befarade att ett krav på ekonomisk balans skulle leda till att ambitionen att låta redovisningen utgöra ett relevant beslutsunderlag byggt på objektiva principer skulle gå förlorat om inte redovisningen gavs tillräcklig stadga genom lagstiftning. En redovisningslag skulle skapa en högre grad av tydlighet då bestämmelserna i kommunallagen i några fall ansågs otydliga. I förarbetena till kommunallagen angavs nämligen att frågan om hur redovisningsarbetet i detalj skulle utföras måste avgöras av kommunerna och landstingen själva. Detta kan på en del håll ha tolkats på det viset att den enskilda kommunen eller det enskilda landstinget på egen hand kunde besluta om vilka redovisningsregler och principer som skulle användas. En sådan tolkning befarades få fler anhängare vid införande av ett skarpt krav på ekonomisk balans.

Ett motiv till en lagreglering av bokföring och redovisning var också att upprätthålla en samordnad och enhetlig kommunal redovisningsstandard. Balanskravets mätning kräver enhetlighet. De specifika förutsättningar som gäller för kommunal verksamhet innebar att den redovisningslagstiftning som gäller för näringslivet inte ansågs direkt överförbar på kommunal verksamhet. En särskild lag om kommunal redovisning föreslogs därför. Utgångspunkten var att det grundläggande synsättet på redovisningen skulle vara detsamma i såväl privat som kommunal sektor men att den kommunala särarten kunde motivera särskilda krav på den kommunala redovisningen. I praktiken innebar införandet av en kommunal redovisningslag inte några väsentliga skillnader då lagen i stor

utsträckning bygger på det normalreglemente som de flesta kommuner redan tillämpade och därmed till största delen motsvarade det som redan var etablerad ordning för majoriteten av kommuner och landsting. Lagen om kommunal redovisning trädde i kraft den 1 januari 1998.

God redovisningssed

Lagen utformades så att den ger utrymme för normbildning genom att ett krav på att god redovisningssed ska iakttagas infördes. Bokföring och redovisning i kommuner och landsting ska således fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Begreppet och tekniken att hänvisa till god redovisningssed har hämtats från den redovisningslagstiftning som gäller för den privata sektorn, bland annat i bokföringslagen från 1976 och årsredovisningslagen från 1995. I bokföringslagen anges att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed. God redovisningssed beskrivs i förarbetena till bokföringslagen som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Samma definition används i årsredovisningslagens förarbeten. Där anges vidare att särskild betydelse måste tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet.

Begreppet god redovisningssed infördes i kommunala sammanhang första gången i samband med att den nya kommunallagen trädde i kraft 1992. I förarbetena sägs att föreskrifter och rekommendationer beträffande god redovisningssed som har lämnats och kommer att lämnas av Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet har stor betydelse för den redovisningssed som skall gälla för kommuner och landsting. Begreppet kan således även användas inom båda samhällssektorerna. I förarbetena till den kommunala redovisningslagen konstateras att god redovisningssed även i fortsättningen bör vara ett centralt begrepp i den kommunala redovisningen. Ett oberoende normgivande organ skulle inrättas för att i tolkningen av lagen lägga fast den närmare innebörden av denna sed. Av förarbetena framgår dock att det aldrig är god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler.

Även i förarbetena till Ny bokföringslag som trädde i kraft 2000 påpekas att bokföringslagens regler om löpande bokföring inte är uttömman-

de. Den nya bokföringslagen för företagen har också fått karaktär av ramlag. Den innehåller i huvudsak endast de grundläggande normerna för redovisningen. Dessa normer måste sedan fyllas ut genom kompletterande normgivning. I lagen kommer detta till uttryck genom en hänvisning till god redovisningssed. Lagens hänvisning till god redovisningssed innebär att företagen är skyldiga att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler. I propositionen förs ett resonemang om innebörden i begreppet god redovisningssed.

”Ibland hävdas det att god redovisningssed enbart kan utgöras av den praxis som faktiskt förekommer. Andra hävdar att god redovisningssed bestäms genom de uttalanden som görs av normgivande organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Enligt vår mening bör inte något av dessa synsätt godtas fullt ut. Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs egen föreskriftsrätt.

Vad som utgör god redovisningssed måste enligt vår mening så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras.”

Ett oberoende organ skulle, som tidigare nämnts, enligt förarbetena till den kommunala redovisningslagen, bildas och detta skulle ha till huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting. Vilken form och vilka uppgifter det nya organet skulle ha liksom organets sammansättning föreslogs bli föremål för överläggningar mellan regeringen, Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet. Inrikesministern tillsatte med anledning av detta en arbetsgrupp med uppgift att lämna förslag till avtal och stadgar för bildande av en ideell förening mellan staten, Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet.

Arbetsgruppens förslag ledde fram till att de i juni 1997 bildade en ideell förening ; Rådet för kommunal redovisning.

Genom de förarbeten som här beskrivits är det möjligt att utläsa att normbildningen inom näringslivet har en stor betydelse för innehållet av den goda seden inom kommuner och landsting. Den normbildning som under slutet av 1980-talet och början av 1990-talet skedde genom referensgruppen kom i huvudsak att behandla redovisningsfrågor med anknytning till de speciella omständigheter och förutsättningar som råder inom kommunsektorn. Enligt förarbetena till den kommunala redovisningslagen skiljer sig syftet med kommunal verksamhet i väsentliga avseenden från syftet med privat företagande. Den särart som finns beträffande verksamhetens syfte och finansiering måste beaktas och hanteras på ett för sektorn relevant sätt. Vidare konstateras att även om det grundläggande synsättet på redovisning bör vara detsamma i båda sektorerna kan den kommunala särarten motivera särskilda krav på den kommunala redovisningen. De normer som har utvecklats i den privata sektorn beträffande företagets redovisning kan vara irrelevanta i kommuner och landsting. Vad den kommunala särarten består i har dock inte närmare definierats.

För att en god redovisningssed långsiktigt ska kunna utvecklas för kommuner och landsting fordras att begreppet kommunal särart definieras. Om inte begreppet är definierat är det svårt att avgöra när en redovisningsfråga ska tolkas på ett specifikt sätt som följd av de särskilda förutsättningar som råder. I förarbetena till den kommunala redovisningslagen anges att kommunal redovisning bygger på ett antal redovisningsprinciper som är avgörande för innehållet i den goda redovisningsseden. Bland annat nämns fortlevnadsprincipen, försiktighetsprincipen och principen om öppenhet. Någon utförlig genomgång av de redovisningsprinciper som kan anses ligga till grund för kommunal redovisning görs däremot inte. Redovisningens principer är tillämpbara inom både privat och kommunal sektor men principerna kan också tillämpas för att fastställa särskilda krav på den kommunala redovisningen. I propositionen den kommunala redovisningen (1996/97:52) konstateras exempelvis det som allmänt gäller för all redovisning, nämligen att man alltid skall sträva efter en så öppen redovisning som möjligt (principen om öppenhet). Denna princip gäller i hög grad kommuner och landsting eftersom den utgör en av grundförutsättningarna för det demokratiska systemet. Vidare konstateras att det därför

är en självklarhet att redovisningen även i detta avseende ansluter till det grundläggande syftet med kommunal verksamhet. I tolkningen byggs på detta sätt en kommunal särart in.

Den redovisningsmodell som används i kommuner och landsting idag baseras på en väl utvecklad redovisningsteori. Redovisningens principer kan emellertid inte i alla situationer anses vara allmängiltiga och de kan inte tolkas på exakt samma sätt i alla situationer. Förhållanden och förutsättningar för kommuner gör att redovisningslösningar som tillämpas inom den privata sektorn inte alltid äger relevans. Den kommunala särarten innebär att vissa principer är mer betydelsefulla för kommuner och landsting än vad de är inom andra samhällsorganisationer. Den redovisningsmässiga särarten uppstår således som ett resultat av de kommunspecifika egenskaperna vilket leder till att redovisningarna inte är identiska mellan sektorerna.

2

Förutsättningar för
kommunal verksamhet

På uppdrag av Sveriges Riksdag planerar och genomför kommuner verksamhet riktad till kommunmedborgarna och på eget initiativ planeras och genomförs verksamhet inom ramen för den allmänna kompetensen. Finansieringen sker i stor utsträckning med gemensamma medel, kommunalskatt och statsbidrag. Tillhandahållna resurser ska fördelas i demokratisk ordning, användas effektivt och på ett sådant sätt att den enskildes rättssäkerhet garanteras. Demokrati, effektivitet och rättssäkerhet förutsätter och befrämjas av att var och en medborgare, brukare av kommunal service och beslutsfattare har möjlighet att bedöma på vilket sätt som resurserna fördelas och hur uppdraget verkställs. Innebörden av detta är att en öppenhet ska råda under processen då resurser fördelas och i informationsgivningen av hur resurser används. Viktiga krav är således att planerings- och budgeteringsarbetet präglas av transparens och att redovisningen av genomförd verksamhet och dess ekonomiska konsekvenser är tillgänglig och begriplig. I förhållande till många andra samhällsorganisationer ställs därför högre krav på öppenhet och insyn. Resurser fördelas på politiska grunder och hur denna fördelning sker ska öppet redovisas.

En del av informationsgivningen utgörs av kommunernas finansiella redovisning. Denna redovisning visar vilka resurser som tillförts kommunerna för att genomföra verksamhet under en räkenskapsperiod och hur mycket resurser som förbrukats under denna period för att kunna tillhandahålla verksamheten samt vilken finansiell ställning som råder vid periodens slut. De redovisningsrapporter som nyttjas för att förmedla denna information är resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning. Kommunsektorns finansiella redovisningsmodell bygger på samma grundläggande redovisningsprinciper som den modell som tillämpas inom den privata sektorn och som är praxis världen över. Två huvudförklaringar finns till denna ordning. Den ena är helt enkelt att redovisningsmodellerna för såväl den privata som den offentliga sektorn baseras på grunderna för hur finansiella händelser och tillstånd beskrivs i form av den dubbla bokföringen. Den andra förklaringen utgår från att tolkningen och förståelsen av den finansiella redovisningsinformationen under-

lättas av en redovisningsmässig likhet mellan sektorerna. Det föreligger med andra ord ur redovisningssynpunkt stora likheter mellan olika samhällssektorer, men samtidigt finns det alldeles speciella omständigheter för kommunsektorn som har betydelse för den finansiella redovisningens innehåll och utformning. Det finns för kommunsektorn liksom för andra branscher egenskaper som påverkar upprättandet av den finansiella redovisningen. Ett övergripande krav på all ekonomisk redovisning är att öppenhet föreligger. I enlighet med det ovan förda resonemanget är kravet på öppenhet särskilt starkt inom offentlig sektor. Den grundläggande redovisningsprincipen om öppenhet är därför om möjligt ännu betydelsefullare när det gäller kommunal redovisning. Det föreligger i princip inga begränsningar i det offentliga sammanhanget. Det finns inte några konkurrensmässiga förhållanden eller andra speciella omständigheter som kräver begränsad öppenhet för en effektiv drift. Av detta följer att i varje situation ska den redovisningslösning väljas som innebär den högsta graden av öppenhet.

En annan specifik omständighet är att kommuner hanterar gemensamma medel. Det finns inget riskkapital som ska förräntas utan medel ska användas för att genomföra en effektiv verksamhet. Med detta avses tillfredsställande kvalitet, kostnadseffektivitet och förmåga att utveckla och förändra verksamheten utifrån nya förutsättningar, adaptiv effektivitet. En konsekvens av att kommunerna hanterar gemensamma medel är att den rättvisande bild som förmedlas av redovisningen ska upprättas med hänsyn tagen till en bedömning gjord utifrån försiktighet. Försiktighetsprincipen har särskilt stor betydelse vid värdering av tillgångar och skulder i kommuner och därav följer att det i normalfallet föreligger en viss grad av dold konsolidering i räkenskaperna. Det finns således inslag av förmögenhetstänkande baserat på en idé om skydd för kommuninvånarnas medel i principerna för finansiell redovisning i kommuner.

3

Principer för
kommunal redovisning

Principer för externredovisning enligt bokföringsmässiga grunder har utvecklats under 1900-talet. Föreliggande avsnitt är självfallet inte en fullständig beskrivning av innehållet i den teori som en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder bygger på utan endast av de delar som i störst utsträckning influerar kommunala redovisningsproblem. Innebörden av bokföringsmässiga grunder definieras av teoribyggnaden och det är egentligen omöjligt att ge en klar och kortfattad definition av bokföringsmässiga grunder. En central innebörd, för att ändå i någon mån klargöra vad det handlar om, är korrekt periodavgränsning och mätning av förbrukade resurser i förhållande till utförda och ersatta prestationer. En korrekt periodavgränsning och koppling mellan kostnader och intäkter innebär en redovisning av ett rättvisande finansiellt resultat och en rättvisande finansiell ställning. För att kunna hantera vissa typer av redovisningsfrågor som hänger samman med förutsättningarna i kommunerna måste den allmänna teoribyggnaden modifieras. Det föreligger en hierarki mellan teoribyggnadens komponenter som skiljer sig från andra sektorer.

De redovisningsprinciper som är av särskild betydelse inom kommuner är följande:

- principen om pågående verksamhet (kontinuitetsprincipen, going concern)
- principen om öppenhet
- försiktighetsprincipen och matchningsprincipen
- kongruensprincipen
- objektivitetsprincipen
- principen om historiska anskaffningsvärden

De tre första principerna är huvudprinciper och överordnade de följande. Principen om pågående verksamhet bestämmer hur redovisningsenheten avgränsas i tiden och utgör en bestämd utgångspunkt för alla övriga principer. Principen om öppenhet ger ett förhållningssätt där största möjliga öppenhet alltid eftersträvas. Försiktighetsprincipen är den överordnade principen för hur värdering av ersättningar och anskaffningar ska

ske. De följande principerna är underordnade. De är samtliga styrda av och förenliga med de överordnade principerna. Den rådande hierarkin är en effekt av de specifika förutsättningar som gäller för kommunal redovisning. I det följande behandlas principerna, deras innebörd och betydelse i det kommunala sammanhanget.

Principen om pågående verksamhet

Principen innebär att verksamheten inte förutsätts upphöra inom överskådlig framtid. Om verksamheten inte skall upphöra finns det ingen anledning att värdera balansräkningens tillgångar till likvidationsvärden eller marknadsvärden. Kritiker av principen menar att det inte på något sätt är självklart att en organisation överlever för evigt. Det finns inte några bevis för en organisations fortsatta existens. Antagandets utformning har därför modifierats och numera antas att verksamheten bedrivs under den närmaste framtiden. Det råder emellertid betydande skillnader mellan näringsliv och kommuner och landsting när det gäller antagandet om pågående verksamhet. Kommuners och landstings existens är garanterad i grundlagen. En kommun har därför ett i det närmaste evigt uppdrag eller i alla fall ett uppdrag så länge grundlagen inte ändras.

Principen om öppenhet

Det finns inga argument mot att eftersträva fullständig öppenhet i den kommunal redovisningen. Därav följer bland annat att metodmässiga och principiella förändringar i redovisningen öppet skall redovisas och erkännas. Om ett byte av princip eller metod görs som har betydande effekter på redovisningen ska detta öppet redovisas. En annan följd av principen är att vid upprättande av olika uppställningar och beskrivningar ska alltid så stor öppenhet och tillgänglighet som möjligt eftersträvas. Öppenhet inom externredovisningen gynnar försiktigheten i redovisningen. Det underlättar för användarna att tolka kommunens ekonomi och ger fler användare möjlighet att granska och på grundval av redovisningen identifiera problem.

Försiktighetsprincipen och matchningsprincipen

Kommunal verksamhet handlar om förvaltning av allmänna medel och därav följer att en princip om försiktighet vid värdering blir central. Den mest övergripande principen för kommunal externredovisning är försiktighetsprincipen. Principen påverkar eller är relaterad till samtliga andra principer i någon mån förutom matchningsprincipen. Det skulle kunna sägas att försiktighetstanken utgör en betydelsefull övergripande konvention inom kommunal externredovisning. Förutom att påverka utformningen av andra teoretiska komponenter så har försiktighetsprincipen en innebörd som kan brytas ned i tre delar.

- Tillgångar skall värderas lågt och skulder skall värderas högt
- Icke realiserade intäkter redovisas inte
- Av flera alternativa utfall redovisas alltid det sämsta utfallet

Genom försiktighetsprincipens centrala ställning kan tillgångar och intäkter komma att undervärderas medan skulder och kostnader istället övervärderas. Detta innebär i så fall en dold konsolidering. Med tillämpning av försiktighetsprincipen påverkas således förutsättningarna för att uppfylla krav på bevarande av förmögenheten, det vill säga att en generation inte kommer att behöva betala för en annan generations konsumtion. Dolda värden kan finnas som innebär bättre förutsättningar för en långsiktigt gynnsam utveckling än vad redovisningen beskriver. I enlighet med den andra punkten får en intäkt inte redovisas i resultaträkningen förrän den är realiserad. Kravet är oberoende av om den positiva förmögenhetsförändringen kan definieras som en intäkt eller inte. Motivet är att om icke realiserade värdeförändringar tas upp kan en för positiv bild av verksamhetens finansiella utveckling och ställning redovisas. I enlighet med försiktighetsprincipen handlar det om att inte redovisa bilder av verksamheten som kan leda till att för positiva bedömningar görs och att felaktiga beslut fattas. Kritiker menar att icke realiserade intäkter såväl som icke realiserade kostnader borde redovisas i resultaträkningen. Praxisutvecklingen inom näringslivet går mot att allt fler icke realiserade transaktioner redovisas över resultaträkningen.

En kontrast till försiktighetsprincipen utgörs av matchningsprincipen. En tillämpning av matchningsprincipen kan innebära att det mest negativa tänkbara utfallet inte redovisas. Ett motsatsförhållande kan på detta

sätt råda mellan de båda principerna. Matchningsprincipen ger oftast en mer rättvisande bild, men kan ibland ge en alltför positiv bild av utveckling och situation och därigenom medföra att en riskabel överskattning av den finansiella styrkan sker.

Den grundläggande tanken bakom matchning är att nedlagda utgifter, som i framtiden ger upphov till intäkter, ska kostnadsföras i samma period som intäkten realiserar och redovisas, oberoende av när den uppkommer. Om matchningsprincipen uppfylls leder det enligt förespråkare till redovisning av en mer rättvisande förmögenhetsförändring (resultat) över tiden. Matchningsprincipen baseras på antagandet att alla utgifter vid ett senare tillfälle ger upphov till intäkter. Resulterar inte utgifterna i intäkter under den aktuella tidsperioden aktiveras de i balansräkningen och kostnadsförs först när intäkterna uppstår.

Idealfallet av matchning uppstår när varje intäkt genereras av en identifierbar utgift. En sådan situation uppstår automatiskt när till exempel en vara säljs om samtliga utgifter som har gett upphov till den kan allokeras till den faktiska produkten. Svårigheten att finna tillräckligt tydliga kopplingar mellan intäkter och nedlagda utgifter omöjliggör många gånger den perfekta typen av matchning. Det har därför utvecklats ett matchningsalternativ som innebär att alla utgifter som är hänförliga till en specifik tidsperiod matchas mot samma periods intäkter, så kallad tidsmatchning.

Det saknas ofta en direkt koppling mellan intäkter och kostnader i kommunal ekonomi vilket gör att tidsmatchning utgör den enda möjligheten vid redovisning i kommuner och landsting. Problem uppstår också vid tillämpning av matchningsprincipen i kommuner som följd av att delar av de redovisade intäkterna föregår kostnaderna. Matchningen blir då istället så kallad omvänd matchning.

Försiktighetsprincipen och matchningsprincipen utgör alltså grunden för värdering. Principerna är principiellt motsatta varandra men de leder i praktiken oftast till samma redovisningsmässiga lösningar. Vid konflikt mellan principerna har traditionellt sett försiktighetsprincipen varit dominerande inom kommuner och landsting. Den är den överordnade principen vid värdering. Den starka betoningen representerar en kommunal särart.

Kongruensprincipen

Kongruensprincipen bygger på att samtliga förändringar i tillgångarnas och skuldernas värde skall redovisas över resultaträkningen. Redovisning av poster direkt i balansräkningen är enligt denna princip inte tillåten eftersom ett sådant tillvägagångssätt gör att redovisningen av årets resultat och förändringen av eget kapital enbart delvis redovisas i resultaträkningen. Tillämpas inte kongruensprincipen går jämförbarheten över tiden förlorad vid tolkning av resultaträkningen. Vidare utgör självfallet kongruensprincipen en öppenhet jämfört med att förändringar redovisas i balansräkningen. Kongruensprincipen förstärker och konkretiserar därför försiktighetsprincipen. Kongruensprincipen är inte beroende av hur tillgångarna värderas, den gäller oberoende av vilken värderingsgrund som används. Det finns emellertid vedertagna undantag från denna princip. Exempelvis skall effekterna av en principförändring redovisas direkt mot det egna kapitalet. En uppskrivning som görs av en anläggningstillgång skall också enligt gängse regler redovisas direkt mot det egna kapitalet.

Objektivitetsprincipen

För alla beslutsfattare gäller att med hjälp av tillhandahållen information kunna fatta bra beslut. Om detta ska vara möjligt måste informationen vara objektiv. Ju mer komplex verkligheten är, desto svårare är det att avbilda den på ett objektivt sätt. Objektiv information förbättrar beslutsprocessen genom att den garanterar att processen är fri från felaktigheter. För att skapa en objektiv redovisning måste samtliga ekonomiska transaktioner kunna stödjas. Kravet på verifikationer till grund för redovisning kan härledas till objektivitetsprincipen.

Principen om historiska anskaffningsvärden

En grundläggande och debatterad fråga inom externredovisningen är vad som ska bestämma tillgångars värde. Vid en balansorienterad redovisning ska tillgångar och skulder värderas till sitt verkliga värde. Vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder ska historiska värden användas. En tillgångs verkliga värde symboliseras enligt ekonomisk teori främst av en

individuella subjektiva preferenser. Det är emellertid svårt att behandla en individ och en ekonomisk enhet på samma sätt. Det är omöjligt att ge uttryck för en ekonomisk enhets samlade preferenser och definitionen är därför oanvändbar om det ställs krav på att redovisningen ska bygga på resonabla objektivitetskrav. Historiska anskaffningsvärden används bland annat som en följd av antagandet om pågående verksamhet, vilket innebär att likvidationsvärden inte behöver användas. Historiska anskaffningsvärden används också för att de är verifierbara och objektiva och därmed de mest tydliga. Värderingssättet innebär också i praktiken att variationen i den redovisade resultatutvecklingen över tiden blir mindre jämfört med andra tillvägagångssätt.

Den hierarkiska ordningen – några ytterligare kommentarer

Försiktighetsprincipen utgör det övergripande antagandet för värdering och styr vilka övriga principer som präglar kommunal redovisning. Det grundläggande med kommunal redovisning är att skydda de allmänna medlen som används och förbrukas i den kommunala verksamheten. Det yttersta syftet är således att försvara förmögenheten och ge förutsättningar för en god ekonomisk hushållning. Detta faktum ger upphov till ytterligare principer som har beskrivits tidigare. Genom att förutsätta fortsatt existens och pågående verksamhet blir redovisningen mindre flexibel. Principen om pågående verksamhet utgör ett starkt argument för värdering enligt historiska anskaffningsvärden. Genom att premiera öppenhet i redovisningen underlättas kontroll över de allmänna medlen. För att förstärka öppenheten är tillämpningen av kongruensprincipen en logisk följd. Kongruensprincipen är en konkretisering inte bara av försiktighetsprincipen utan även av principen om öppenhet.

Antagandet om pågående verksamhet är således ett argument för historiska anskaffningsvärden. Detsamma gäller för objektivitetsprincipen. Realisationsprincipen är i sin tur formulerad utifrån objektivitetskravet, en icke realiserad intäkt behöver inte alltid vara objektiv, samtidigt som en redovisning av icke realiserade intäkter strider mot försiktighetsprincipen. Tillsammans skapar denna teoretiska hierarki ett försvar mot urholkning av det kommunala kapitalet och en god ekonomisk hushållning.

Externredovisning enligt bokföringsmässiga grunder baseras traditionellt sett på historiska anskaffningsvärden. Det är den värderingsgrund som är mest försvarbar ur ett objektivitetsperspektiv. Andra värderingsgrunder försvaras med att de är mer rättvisande. Dessa alternativa värderingsgrunder har bedömts vara för komplexa och svårbegripliga. Det är därför möjligt att påstå att det föreligger ett motsatsförhållande mellan informationens objektivitet, en rättvisande bild och val av värderingsgrund. Det är betydligt svårare att finna verifikationer när det gäller återanskaffningsvärden, nuvärden och marknadsvärden, de anses allt för subjektiva men de kan trots detta vara mer rättvisande. Historiska anskaffningsvärden anses dessutom vara den rätta värderingsgrunden att använda eftersom verksamheten förväntas fortleva under den närmaste framtiden. Antagandet utgör således ett försvar mot andra värderingsgrunder. Flexibiliteten i redovisningsinformationen reduceras dessutom väsentligt om historiska anskaffningsvärden används. Motivet är att redovisningsinformation inte skall visa för dramatiska förändringar i resultat eller nettoförmögenhet eftersom det på kort sikt kan leda till problem. Det finns därför ingen anledning att använda sig av marknadsvärden om fortlevnad förutsätts, eftersom tillgångarna inte ska realiseras. Historiska anskaffningsvärden minskar variansen över tiden i den redovisade resultatutvecklingen. Notera dock att försiktighetsprincipen innebär att nedskrivning ska ske av tillgångar om dessa uppenbart är för högt värderade. En engångsnedskrivning innebär variation över tiden och att jämförbarhet försvåras.

4

Bedömning av
kommunal redovisning

Vid bedömningen av en kommuns finansiella utveckling och ställning måste särskilda hänsynstaganden göras. En beskrivning av vilka dessa särskilda bedömningsgrunder är lämnas i detta avsnitt kopplat till redovisningens huvudposter i resultaträkning och balansräkning. Först behandlas hur tillgångar ska uppfattas, därefter behandlas intäkter, kostnader och resultat och avslutningsvis skulder och eget kapital.

Tillgångar

En tillgång har tre utmärkande drag:

- Hänförlig till en separat verksamhet
- Resultat av en historisk verifierbar transaktion.
- Sannolik framtida ekonomisk fördel eller en förhöjd servicepotential.

Det vanligaste beviset för att en framtida fördel existerar är att ett marknadspris finns noterat för tillgången i fråga, eller att en finansiär skulle acceptera tillgången som betalningsmedel. Osäkerheten kring framtiden gör det svårt att på objektiva grunder identifiera några framtida ekonomiska fördelar. Denna osäkerhet är orsaken till att utgifter kostnadsförs istället. Osäkerheten är således ett resultat av att det inte finns någon som vet när, om någonsin, de ekonomiska fördelarna tillfaller organisationen. Många tillgångar som bokas upp i balansräkningen saknar koppling till framtiden och utgör endast aktiverade utgifter. Balansräkningen har därför kritiserats för att utgöra en balansrapport för redovisning av inkomst- och utgiftsrester. Redovisningsenheten måste kunna utnyttja tillgången och kunna kontrollera att andra inte gör det.

Rättigheten till framtida ekonomiska fördelar är ofta ett resultat av legala förhållanden. Kravet är emellertid inte tillräckligt för att redovisa en tillgång. I redovisningsteorin presenteras fyra krav. Har den specifika organisationen för det första den lagliga rätten till de framtida fördelarna? Tillgångsredovisningen påverkas vidare av försiktighet vilket innebär att möjliga tillgångar inte redovisas. För det tredje ska tillgångar vara ekonomiskt betydande och för det fjärde ska de vara mätbara för att kunna redovisas i balansräkningen.

För kommuner och landsting utgörs i sammanhanget den främsta problematiken ur ett redovisningsperspektiv av att de producerar och förvaltar så kallade allmänekonomiska tillgångar. Många gånger kan det uppstå frågor om ägarförhållande avseende dessa tillgångar. Svårigheten när det gäller allmännyttiga tillgångar består i huruvida kommuners och landstings servicepotential handlar om att tillgodose allmänhetens behov eller om att bättre kunna utföra sin egen verksamhet. Allmännyttiga tillgångar passar endast med svårighet in i den referensram som är utvecklad för en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Problemet är att tillgångsdefinitionen som används är inriktad på förmågan att producera allmännyttiga tillgångar och inte på tillgångens samhällsekonomiska betydelse. Det är emellertid viktigt att poängtera att redovisningen av allmännyttiga tillgångar skiljer sig dramatiskt vid en internationell jämförelse.

Vid bedömning av en kommuns finansiella utveckling och ställning måste hänsyn tas till den restriktiva värderingen av tillgångar. En kommun som satsat stora resurser på utveckling av infrastrukturen skapar därigenom bättre förutsättningar för en gynnsam utveckling av kommunen och verksamheten inom kommunen. I ett långsiktigt perspektiv ger detta positiva konsekvenser för den kommunala ekonomin. Samtidigt som sådana förbättrade förutsättningar skapas innebär som följd av restriktiv värdering och kostnadsredovisning att det finansiella resultatet och kommunens eget kapital påverkats negativt.

Intäkter, kostnader och resultat

En intäkt utgör en ökning av en redovisningsenhets förmögenhet. Intäkten föregås av en intjänandeprocess där en förbrukning av resurser sker som möjliggör intäkters förvärvande. För att kunna redovisa en intäkt i resultaträkningen hävdas vanligtvis att den skall vara intjänad och realiserad eller realiserbar. För att redovisas måste intäkten vidare vara mätbar. Kriteriet kompletterades ursprungligen med ett utvecklat likviditetskrav som innebar att en intäkt direkt skulle kunna omsättas i likvida medel för att redovisas. För att kunna redovisa en intäkt måste vidare ett flöde bevisligen ha uppstått, det finns således också ett transaktionskrav som dessutom stöds av ett verifikationskrav. En eventuell produktionsprocess måste slutligen vara avslutad för att intäkten ska kunna redovisas. Pro-

blematiken rörande kommunal intäktsredovisning utgörs av huruvida vissa intäkter överhuvudtaget är genererade, det vill säga huruvida de är resultatet av en intjänandeprocess. Intäkternas storlek bestäms politiskt och inte på grundval av prisbildning på en marknad. Vid bedömningen måste hänsyn tas till det faktum att någon intjänandeprocess där nedlagda utgifter ger upphov till intäkter inte existerar. Något orsak-verksamhets samband mellan intäkter och utgifter föreligger inte och intäkterna kan därför anses vara vederlagsfria, det vill säga de saknar en direkt motprestation. Eftersom en intjänandeprocess inte alltid föreligger används snarare ett finansiellt tillgänglighetsperspektiv som utgångspunkt för när en intäkt ska redovisas.

Det tydligaste uttrycket för att kommunal ekonomi skiljer sig från ekonomi för marknadskopplade organisationer är att transaktioner såsom kommunalskatt saknar motprestation. Vid bedömning är det viktigt att utgå från vilken typ av intäkt kommunalskatten representerar. Förändring av verksamhetens volym påverkar inte kortsiktigt intäkterna och andra än den egna organisationen sätter gränser för möjligheterna att förändra graden av intäktsfinansiering.

Upprättande av kommunal externredovisning sker vidare i ett politiskt sammanhang. Detta kan bland annat få effekter på utformning av lagstiftning som gör att särskilda lösningar på problem valts. I kommunallagen är självkostnadsprincipen och det så kallade balanskravet instiftade. Dessa principer och regler är exempel på överordnade krav som måste beaktas vid upprättande av kommunal redovisning och tolkningen av redovisningen.

Självkostnadsprincipen utgör en av grunderna i kommunal ekonomi. Den innebär att kommuner eller landsting inte får ta mer betalt för sina tjänster än vad som svarar mot nedlagda kostnader. Baserat på denna princip skall den kommunala verksamheten redovisa ett nollresultat. Självkostnadsprincipen är inskriven i kommunallagen och är vägledande för prissättning av kommunal service och kommunala tjänster. Principen utgör både en övre och undre gräns för prissättning av kommunal verksamhet. Problematiken rör vilka kostnader som skall räknas med i priset, en fråga som normalt sett utgör ett internredovisningsproblem. I lagen stadgas att nödvändiga kostnader ska räknas med till skillnad från privat affärsverksamhet där totalkostnaden ska beräknas. Den största svårigheten i det

här fallet rör så kallade indirekta kostnader och beräkningen av kapitalkostnader. Vid bedömning av en kommuns finansiella utveckling och situation är det viktigt att ta hänsyn till de begränsade möjligheter som föreligger när det gäller att finansiera verksamheten med egna direkt verksamhetsrelaterade intäkter även i en situation där en stor efterfrågan föreligger.

Sedan den nya redovisningslagen infördes har nyintjänade pensioner redovisats som en kostnad i resultaträkningen i kommuner och landsting och de upplupna pensionskostnaderna har redovisats som skuld/avsättning i balansräkningen. Den så kallade blandmodellen innebär att endast upplupna pensionskostnader sedan 1 januari 1998 skall redovisas som avsättning i balansräkningen. Den upparbetade skulden fram till denna tidpunkt är en ansvarsförbindelse. I resultaträkningen redovisas förändringen av pensionsavsättningen samt utbetalningen av tidigare förpliktelser som redovisas som ansvarsförbindelser. Blandmodellen vid pensionsredovisning är en direkt följd av balanskravet. Balanskravet skall ses som ett instrument för att förhindra en fortlöpande urgröpning av kommunens eller landstingets ekonomi. Det skall ge grundförutsättningar för en långsiktig finansiell utveckling. Det övergripande syftet med att ställa krav på budgetbalans är att de löpande intäkterna skall täcka de löpande kostnaderna. Hade kommuner och landsting fortsatt att redovisa pensionerna enligt gällande praxis hade det finansiella resultatet avvikit från det som ligger till grund för bedömningen av kravet på ekonomisk balans. Blandmodellen för redovisning av pensioner har därför förts in i den kommunala redovisningslagen. Sättet att redovisa är ett uttryck för kommunal särart. Redovisningsmetoden saknar teoretiskt stöd och är helt unik för den kommunala sektorn och således ett tydligt exempel på en redovisningsmässig särart. Redovisningen av pensionsåtagandet är ett väsentligt avsteg från försiktighetsprincipen.

Skulder och eget kapital – finansiering

Ett redovisat eget kapital representerar ett överuttag av skatt eller kommunala avgifter. Om självkostnadsprincipen i alla lägen har följts hade inte något betydande kapital balanserats förutom de medel som är nödvändiga för att återinvestera i tillgångar. Det finns vidare möjlighet att betrakta problematiken över en längre period vilket innebär att ekonomin

kan konsolideras under vissa perioder och försvagas under andra.

Skatter och avgifter tas ut för att klara den löpande verksamheten och för att investera. I en idealsituation finansieras på lång sikt samtliga aktiviteter med skattemedel och avgifter. På kort sikt kan det emellertid vara nödvändigt att lånefinansiera investeringar av anläggningstillgångar. För att undvika lånefinansiering är det nödvändigt att skattesatsen och avgiftsnivån sätts i relation till verksamhetens nuvarande behov, både det löpande behovet och investeringsbehovet. Om både löpande verksamhet och investeringar finansieras med avgifter och skatter kommer kommunen eller landstinget att uppnå en soliditet på 100 procent över tiden om man bortser från periodiseringsposter.

Framtida överskott måste vara tillräckligt stora för att nuvarande kapacitet skall kunna garanteras även för nästkommande brukare utan att de skall behöva bidra med högre skatter och avgifter. Avkastningskravet kan således kopplas till den övergripande generationsproblematiken, nämligen att en generation skall stå för sina egna kostnader. Däremot är det fortfarande inte givet vilken ränta som skall krävas. Skatteuttaget måste täcka kostnaden för ränta på kapitalet samt amortering för att kommunen eller landstinget skall vara självförsörjande. Om detta samband inte uppnås har kommunen överkonsumerat. Bibehållen soliditet tyder därför på att stabilitet råder mellan intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder under förutsättning att oförändrad investeringsnivå föreligger över tiden.

Skillnaden gentemot ekonomiska enheter inom den privata sektorn är att det kommunala egna kapitalet vid en nedåtgående investeringsnivå bör minska, annars tas för höga avgifter och skatter ut. Det finns således i den kommunala kontexten en koppling mellan avkastningskrav på det egna kapitalet och rådande investeringsnivå. Lagens innehåll gör således att informationen måste tolkas på ett speciellt sätt.

Lån finansierar inköp av tillgångar och dessa skrivs av under den ekonomiska livslängden. Det är däremot inte möjligt att säga vilka tillgångar som är finansierade av vilka skulder. Avskrivningen, som redovisas som en kostnad i resultaträkningen, skall betraktas som finansiering. Under förutsättning att verksamheten redovisar positiva resultat under tillgångens ekonomiska livslängd genereras tillräckligt med likvida medel för att kunna återinvestera. Om verksamheten under perioden redovisar positiva

resultat innebär det att samtliga redovisade kostnader täcks. Detta innebär att en överlikviditet kommer att genereras som kan användas för reinvesteringens ändamål. Delar av likviditeten kommer kortsiktigt att utgöra en del av verksamhetens kapitalbindning.

En förutsättning för resonemanget är att tillgången ersätts genom en reinvestering och att värdet av tillgången inte har förändrats. Redovisningens logik bygger på att inga värdeförändringar föreligger och att någon inflation inte existerar. Så länge värdet på anläggningen inte stiger är det möjligt att återinvestera, men om återanskaffningsvärdet har stigit måste ytterligare medel tas i bruk för att kunna återanskaffa tillgången. Tillgångsmassan skall återinvesteras så att detta inte drabbar nästkommande generation genom skattehöjningar.

Kravet på god ekonomisk hushållning är ett överordnat krav och innebär i de flesta fall att det inte räcker med att intäkterna i stort bara täcker kostnaderna eftersom detta på längre sikt urgröper kommunernas och landstingens ekonomi. Balanskravet kan därför snarare ses som en miniminivå för den ekonomiska utvecklingen på kort sikt. Över tiden gäller att om den finansiella kapaciteten och motståndskraften ska kunna upprätthållas måste positiva resultat redovisas. Något avkastningskrav på eget kapital fastställt av ägarna föreligger inte. Däremot finns ett grundläggande krav på att konsolidera ekonomin, vilket i praktiken innebär att krav på ökning av det egna kapitalet måste ställas.

5

Praktiska konsekvenser
av kommunal särart

Den kommunala särarten har kommit till uttryck på olika sätt i den kommunala redovisningslagen. Det gäller dels på ett mer övergripande plan, dels i vissa detaljer. Det finns därför anledning att under rubriken praktiska konsekvenser kommentera lagtexten. Den kommunala särarten kommer också till uttryck i rekommendationer som utfärdas av Rådet för kommunal redovisning. Normbildningen under slutet av 1980-talet och början av 1990-talet skedde genom den av de båda kommunförbunden bildade Referensgruppen i redovisningsfrågor. Normbildningen kom i huvudsak att behandla redovisningsfrågor med anknytning till de speciella omständigheter och förutsättningar som råder inom kommunsektorn. Rådet för kommunal redovisning har i och med tillkomsten av en redovisningslag för kommuner och landsting tagit över rollen som normbildare. Nedan följer några exempel på hur särarten påverkat några av lagens olika kapitel. Därefter redovisas de sju redovisningsfrågor som Rådet för kommunal redovisning hittills behandlat och som kan sägas ge uttryck för en kommunal särart.

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

BOKFÖRING, KAPITEL 2

Kapitel två har nästan helt samordnats med bokföringslagens motsvarande bestämmelser. Den 1 januari 2000 trädde en ny bokföringslag (1999:1078) i kraft. I denna har bestämmelserna anpassats till den tekniska utvecklingen inom IT-området. I propositionen Särskilda kommunalekonomiska frågor (1999/2000:115) föreslås att bestämmelserna i den kommunala redovisningslagen anpassas på motsvarande sätt. De nya, anpassade bestämmelserna i den kommunala redovisningslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2001. Detta innebär en fortsatt samordning av bestämmelserna om den löpande bokföringen.

Den kommunala särarten har dock på en punkt kommit till uttryck i kapitlets andra paragraf. Här anges att bokföringen ska vara ordnad så att det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den bud-

get som fullmäktige fastställt. Kravet ska ses mot bakgrund av budgetens centrala roll för styrningen i kommuner och landsting. Redovisningen utgör därför ett viktigt instrument för utvärdering och ansvarsutkrävande. I utformningen av bokföringens struktur behöver detta förhållande beaktas.

Kraven på arkivering är inte heller helt samordnade. För kommuner och landsting gäller arkivlagen som anger att arkivering ska ske med beaktande av rätten att ta del av allmänna handlingar (offentlighetsprincipen), rättskipningens, förvaltningens samt forskningens behov. I propositionen (1999/2000:115) föreslås en minimitid för bevarande av de medier som används för att lagra räkenskapsinformation och regler för förtida förstörande av dessa i enlighet med förslaget till ny bokföringslag. Dessa bestämmelser innebär endast att minimitider föreslås men att arkivlagen kan innebära krav på längre gallringsfrister.

ALLMÄNNA BESTÄMMELSER OM ÅRSREDOVISNING, KAPITEL 3

I de allmänna bestämmelserna om årsredovisning anges att årsredovisningen bland annat skall redogöra för utfallet av verksamheten. Även denna bestämmelse beaktar förhållandet att kommuner och landsting är budgetstyrda organisationer. Årsredovisningen bör därför utformas på ett sådant sätt att fullmäktige får en återkoppling till den budget som fastställts för aktuellt år med avseende på målpuppfyllelse, resursanvändning med mera.

I de allmänna kraven på årsredovisningen enligt den kommunala redovisningslagen har inte något krav på tilläggsupplysningar angivits, motsvarande de krav som finns i årsredovisningslagen. Skälet är att lagstiftaren bland annat med hänvisning till principen om öppenhet samt offentlighetsprincipen ansett att en detaljreglering av detta område inte äger samma relevans för kommuner och landsting. Lagstiftaren förutsätter istället en utveckling inom ramen för god redovisningssed.

FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE, KAPITEL 4

Bestämmelserna om förvaltningsberättelse är kompletterade med krav på att denna också ska innehålla en samlad redovisning av investeringarna samt en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som full-

mäktige fastställt för den löpande verksamheten. Det handlar om att fullmäktige ska få en återkoppling av verkligt utfall mot budget. Även dessa krav är givetvis präglade av budgetens centrala roll i kommuner och landsting.

RESULTATRÄKNING OCH BALANSRÄKNING, KAPITEL 5

Resultaträkningens uppställningsform enligt den kommunala redovisningslagen skiljer sig från de krav på uppställningsformer som anges i årsredovisningslagen. Skälet är givetvis att de senare uppställningsformerna är anpassade till organisationer som bedriver näringsverksamhet. Den kommunala uppställningsformen beaktar det förhållande att syftet med kommunal och landstingskommunal verksamhet är att bedriva allmännyttig verksamhet som i huvudsak finansieras kollektivt via kommunalskatt och statliga bidrag.

VÄRDERING, KAPITEL 6

Värderingsreglerna skiljer sig mellan den kommunala redovisningslagen och årsredovisningslagen på ett område. I den kommunala redovisningslagen har möjligheten att göra uppskrivningar begränsats till finansiella tillgångar. Enligt årsredovisningslagen har aktiebolag rätt att under vissa förutsättningar göra uppskrivningar. Lagstiftaren har ansett att företag med stora och bestående övervärden i anläggningstillgångar bör kunna ta hänsyn till dessa innan aktiekapital tas i anspråk för täckande av förlust. Bakgrunden är att aktiebolag är skyldiga att träda i likvidation när hälften av aktiekapitalet är förbrukat. En sådan uppskrivningsmöjlighet som medges enligt aktiebolagslagen innebär att eventuella övervärden kan beaktas i samband med en likvidationssituation.

Liknande situationer är inte aktuella för kommuner och landsting. Den kommunala redovisningslagen har i detta avseende som tidigare ingående behandlats präglats av principen om pågående verksamhet som är särskilt relevant för kommuner och landsting. En kommun eller ett landsting kan inte utan vidare upphöra att existera eller försättas i konkurs och deras ställning är reglerad i grundlagen. I princip svarar beskattningsrätten som säkerhet för kommunernas och landstingens åtaganden. Ytterst har också staten ett ansvar för att grundläggande samhällsservice kan säkerställas

för samtliga medborgare. Konsekvensen är balansräkningens underordnade roll och karaktär av resultatutredningsbalans. Balansräkningen har således inget självständigt värde och det finns ingen anledning att värdera tillgångarna till deras likvidationsvärden eller marknadsvärden. Försiktighetsprincipen har också varit vägledande för lagstiftaren eftersom de kommunala tillgångarna ofta inte är av en sådan art att det enkelt går att fastställa deras verkliga värden då i regel en marknad för tillgångslagen saknas.

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING, KAPITEL 8

Bestämmelserna om sammanställd redovisning skiljer sig väsentligt från motsvarande bestämmelser om koncernredovisning i årsredovisningslagen. Årsredovisningslagen omfattar 29 paragrafer medan den kommunala redovisningslagen endast omfattar två paragrafer för sammanställd redovisning. Lagstiftaren hänvisar istället kommuner och landsting till den praxis som utvecklats inom området och har alltså avstått från att detaljreglera området. Bakgrunden är att syftet med koncernredovisning skiljer sig mellan sektorerna. Koncernredovisning enligt årsredovisningslagen innefattar som ett viktigt inslag att utdelningsbara medel ska bestämmas, medan syftet med koncernredovisning för kommuner och landsting uteslutande är att beskriva den kommunala verksamheten, oberoende av i vilken organisationsform denna bedrivs. Strävan är alltså att redovisa en så rättvisande bild som möjligt av utveckling och ställning. Lagstiftaren har därför bedömt att utvecklingen på området i hög grad bör kunna ske inom ramen för vad som är god redovisningssed inom kommunsektorn.

Rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning

REKOMMENDATION NR. 1: REDOVISNING AV PENSIONS- FÖRPLIKTELSER 1998–1999 (SEPTEMBER 1997)

Nyintjänade pensionsförmåner ska från och med räkenskapsåret 1998 redovisas som en avsättning i balansräkningen och ska ingå i posten verksamhetens kostnader i resultaträkningen. Räntan på pensionslöften intjänade från och med år 1998 skall redovisas i posten finansiella kostnader i resultaträkningen. En förpliktelse att betala ut pensionsförmåner som

intjänats före år 1998 skall inte tas upp som skuld eller avsättning i balansräkningen. Pensionsförmåner intjänade före år 1998 skall istället redovisas som ansvarsförbindelse inom linjen. Utbetalningar av förmåner intjänade före år 1998 redovisas däremot bland verksamhetens kostnader i resultaträkningen. Tillvägagångssättet utgår från innehållet i den så kallade blandmodellen för redovisning av pensioner och som regleras i den kommunala redovisningslagen. Sättet att redovisa pensionsförpliktelser utgör en särart eftersom lösningen inte utgår från bokföringsmässiga grunder. Om en särart inte förelåg skulle pensionsredovisningen i kommuner och landsting innebära en fullständig kostnadsredovisning.

REKOMMENDATION NR. 2: REDOVISNING AV GARANTIPENSION, KOMPLETTERANDE DELPENSION OCH VISS-TIDSPENSION (MAJ 1999)

Syftet med rekommendationen är att lägga fast hur överenskommelser om pensionsförmåner ska redovisas. Garantipension och kompletterande delpension grundas inte på något intjänande och därav följer att redovisningslagen inte är tillämplig. Dessa förpliktelser ska därför tas upp i sin helhet i balansräkningen. För visstidspensioner rekommenderas att de i sin helhet redovisas som avsättning från och med den tidpunkt de förfaller till betalning.

REKOMMENDATION NR. 3: REDOVISNING AV EXTRAORDINÄRA POSTER OCH UPPLYSNINGAR FÖR JÄMFÖRELSEÄNDAMÅL (JUNI 1999)

Intäkter eller kostnader i annan verksamhet än kommunens eller landstingets normala verksamhet ska enligt kommunal redovisningslag redovisas som extraordinära intäkter och kostnader. Vid bedömningen av om en post skall klassificeras som extraordinär är således huvudregeln att så gott som alla intäkter och kostnader som påverkar resultatet orsakas av händelser inom ramen för kommunens/landstingets normala verksamhet. Följande kriterier skall samtidigt vara uppfyllda för att en post skall klassificeras som extraordinär:

1. Händelsen eller transaktionen som ger upphov till resultatposten saknar ett tydligt samband med kommunens/landstingets ordinarie verksamhet.

2. Händelsen eller transaktionen är av sådan typ att den inte kan förväntas inträffa ofta eller regelbundet.
3. Resultatposten uppgår till ett väsentligt belopp.

Till grund för tillämpningen av ovanstående kriterier ligger bedömningen att en ökad öppenhet åstadkoms i redovisningen om intäkter och kostnader specificeras. En annan bedömning gäller här för den kommunala redovisningen jämfört med redovisningen för privata företag. Förklaringen hänger samman med den fundamentala skillnaden mellan offentliga och privata organisationer och en stark betoning av principen om öppenhet som vägledande för den kommunala redovisningen.

REKOMMENDATION NR. 4: REDOVISNING AV SKATTEINTÄKTER (NOVEMBER 1999)

Skatteintäkter är vederlagsfri. Skatteintäkterna motsvaras inte av någon direkt motprestation. Detta innebär att skatteintäkter inte kan behandlas i enlighet med övriga intäktstyper. Istället för att hänföra skatteintäkter till en specifik kostnad hänförs den till den tidsperiod vars kostnader den förväntas täcka.

REKOMMENDATION NR. 5: REDOVISNING AV SÄRSKILD LÖNESKATT PÅ PENSIONS- KOSTNADER (NOVEMBER 1999)

I rekommendationen framhålls att den generation som beslutar om och åtnjuter en viss service ska svara för den fulla kostnaden för denna service. Detta synsätt ligger till grund för redovisningen av de kommunala avtalspensionerna. Redovisningen av särskild löneskatt ska redovisas i enlighet med samma synsätt, vilket således innebär att särskild löneskatt ska periodiseras. Såväl de pensionsförpliktelser som redovisas som avsättning som de pensionsförpliktelser som redovisas som ansvarsförbindelse redovisas inklusive den särskilda löneskatten. Övergången från betalningsmässig redovisning till en bokföringsmässig redovisning ska betraktas som byte av redovisningsprincip.

REKOMMENDATION NR. 6: REDOVISNING AV BIDRAG TILL INFRASTRUKTURELLA INVESTERINGAR (NOVEMBER 1999)

I enlighet med försiktighetsprincipen skall det infrastrukturella bidraget kostnadsföras. Det går inte att på objektiva grunder i dagsläget bestämma hur stora de eventuella fördelarna blir som ett resultat av bidraget. Någon formell äganderätt föreligger inte heller och kommunen eller landstinget har inte någon möjlighet att kontrollera tillgången som bidraget ger upphov till. Normalt redovisas ett bidrag som en kostnad i resultaträkningen.

REKOMMENDATION NR. 7: UPPLYSNINGAR OM PENSIONS FÖRPLIKTELSER OCH PENSIONSMEDEL (OKTOBER 2000)

Någon omedelbar koppling mellan de i balansräkningen redovisade pensionsavsättningarna och tillgångarna skapas inte automatiskt inom redovisningens ramar. Det går därför inte att med hjälp av redovisningens notapparat att följa upp dessa avsättningar. Balansräkningens uppgift är inte att visa vilka tillgångar som är finansierade av någon speciell avsättning. Därav följer att avsättningar ur ett redovisningsperspektiv ska betraktas som en finansiering, vilken som helst. För att kunna skapa en koppling mellan balansräkningens tillgångar och skulder måste den redovisade kostnadsavsättningen öronmärkas. Uppföljningen av den totala pensionsförpliktelsen skall av denna anledning göras i förvaltningsberättelsen.



Utveckling av god redovisning

Den kommunala verksamheten antas fortsätta för evigt, en oreserverad öppenhet i redovisningen ska råda och ersättningar och anskaffningar ska värderas försiktigt. Principerna om pågående verksamhet, öppenhet och försiktighet utgör överordnade krav vid upprättande av finansiell redovisning i kommuner. Ett antal underordnade principer följer logiskt av dessa tre huvudprinciper. Utvecklingen av den goda redovisningen i kommuner och landsting ska ske med utgångspunkt från principerna och inom ramen för gällande lagstiftning. Den starka betoningen av huvudprinciperna representerar tillsammans med specifik lagstiftning en kommunal särart. I vissa fall föreligger konflikt mellan lagstiftningen och tolkning utifrån de överordnade principerna. I dessa fall representeras den goda redovisningen av tvingande lagstiftning.

För tolkning av redovisningen måste kunskaper finnas om de särskilda förhållanden som föreligger. De särskilda förhållandena utgörs av särskilda redovisningsregler som följer av lagstiftning, konsekvenser av tillämpning av redovisning på bokföringsmässiga grunder inom kommuner och konsekvenser av de principiella utgångspunkter som gäller. Utifrån ett användarperspektiv är en redovisningsmässig likformighet mellan olika samhällssektorer och olika typer av företag och verksamheter positiv, men det är samtidigt viktigt att veta att bakom vissa poster döljer sig skillnader som kan vara betydande och som måste beaktas vid bedömningen av kommuners och landstings finansiella förutsättningar.

I denna idéskrift behandlas dels förutsättningarna för upprättande av redovisning i kommuner och landsting, dels vilken betydelse dessa förutsättningar har vid bedömning av kommuners och landstings finansiella utveckling och ställning. Kommuner och landsting har i förhållande till andra typer av samhällsorganisationer specifika egenskaper som har konsekvenser för hur redovisningen upprättas och tolkas. Dessa specifika egenskaper utgör en grund för att identifiera den kommunala särarten.

Beskrivningen utgör viktig bakgrundsinformation för presentationen av en uppsättning grundläggande redovisningsprinciper för kommunal verksamhet. Dessa beskrivs och deras betydelse för den kommunala redovisningen tydliggörs.



ISBN 91-631-0292-7