

Rådet för kommunal redovisning

2006-09-21

Svar på fråga angående de redovisningsmässiga konsekvenserna av det nya pensionsavtalet KAP-KL

Till Rådet för kommunal redovisning har inkommit en fråga avseende de redovisningsmässiga konsekvenserna av vissa delar av det nya pensionsavtalet KAP-KL. Enligt KAP-KL skall anställda vid beräkning av förmånsbestämd pension tillgodoräknas tid med pensionsgrundande inkomst åren före 1998. Tillgodoräklandet sker dock endast för anställda som fortfarande är anställda år 2007 och framåt och sker successivt under anställningstiden fram till pensioneringstillfället.

Frageställningen rör huruvida intjänandet skett före 1998 eller först från och med 2007. I det förra fallet borde i så fall en pensionskostnad beräknas och ingå i ansvarsförbindelsen, medan i det senare fallet kostnadsföring sker successivt från och med 2007. Det kan också diskuteras huruvida det nya avtalet innebär att kriterierna för avsättning uppfylls och att därför en beräkning av åtagandet skall göras och kostnads-/skuldföring ske i 2006 års bokslut .

Rådets bedömning

Rådet planerar att göra en generell översyn av de frågor som sammanhänger med redovisningen av pensionskostnad och pensionsskuld, vilket planeras resultera i en rekommendation. Av detta skäl anser Rådet det inte vara lämpligt att särskilt normera i en, i detta sammanhang, begränsad fråga.

Rådets bedömning är emellertid att avtalet bör tolkas som att intjänandet sker från och med 2007 och att man i redovisningen hanterar avtalet genom att successivt kostnadsföra åtagandet i takt med intjänandet och att motsvarande belopp redovisas som avsättning i balansräkningen.

Ett underlag för denna uppfattning har utarbetats inom Rådets expertgrupp. Det ska dock understrykas att, även om det i detta underlag dras principiella slutsatser beträffande grundläggande principer för den kommunala redovisningen, är det inte självklart att dessa ställningstaganden är generellt gällande. Rådet har för avsikt att utarbeta en allmän referensram för kommunal redovisning där sådana principiella ställningstaganden görs.

Expertgruppens underlag

1. Redovisningsproblemet

Avtalet innehåller nya bestämmelser för tillgodoräkning av tid före 1998. Enligt KAP-KL kommer de anställda att få tillgodoräkna sig tid före 1998 vid beräkning av den förmånsbestämda pensionen. Tillgodoräklandet sker dock endast för anställda som fortfarande är anställda från 2007 och framåt. En anställd som är be-

rättigad till detta måste arbeta år 2007, 2008 o.s.v. för att få tillgodoräkna sig eventuell tid före 1998. Om man fortsätter sin anställning och man t ex har 12 år kvar till pension får man 1/12 av sin tid före 1998 för varje år man arbetar. Slutar man 2009-12-31 får man bara 3/12 av sin pensionsrätt för tid före 1998. Redovisningsproblemet är alltså när pensionsåtagandet för denna del av avtalet ska redovisas i balansräkning och resultaträkning.

2. Intressenter och finansiärer styr informationsbehov och ansats.

Något entydigt teoretiskt grundat svar på frågan kan inte ges. Argument och lösningsförslag blir avhängigt av vilken syn man har på redovisningens roll och vilken/vilka intressenter man i första hand prioriterar. I noterade och andra publika bolag har balansräkningen en viktig roll då redovisningen i första hand riktar sig mot investerare vilka vill kunna göra framåtriktade ekonomiska (investerings)beslut utifrån prognostiserad avkastningspotential. I mindre och medelstora företag är investerarna inte någon prioriterad intressentgrupp utan i stället är det skatteverket och i viss mån kreditgivarna som ställer krav på redovisningsinformationens innehåll. Ur beskattningssynpunkt är det, med nuvarande reglering, av primärt intresse att ett beskattningsbart resultat kan fastställas snarare än en korrekt förmögenhet. Därmed blir resultaträkningen den rapport som får relativt sett störst betydelse. Beroende på om man har en förmögenhetsutredande ansats med balansräkningen i fokus eller om man har en resultatutredande ansats med resultaträkningen i fokus kommer man till olika slutsatser om när ett åtagande skall redovisas.

2.1 Förmögenhetsutredande ansats

Utgår man från ett förmögenhetsutredande synsätt, där balansräkningen är den primära rapporten, blir redovisningens prognosrelevans en viktig egenskap och det blir naturligt att argumentera för att en avsättning görs i balansräkningen och motsvarande del belastar resultatet samma redovisningsperiod. Avtalet ses då som den förpliktiggande händelsen och en bästa möjliga uppskattning får göras om vilket utflöde av resurser som kommer att krävas för att reglera åtagandet, dvs. vilket utflöde av resurser som kommer att krävas för att reglera skillnaden i pensionsutbetalningar för personal anställda före respektive efter 1998 och som arbetar kvar från 2007 och framåt. Paradoxalt nog kommer man, om man utgår från en förmögenhetsbevarande ansats, att i ett kommunalt sammanhang inte att redovisa åtagandet på balansräkningens skuldsida då KRL 5:4 föreskriver att åtaganden intjänade före 1998 inte ska tas upp som en avsättning på balansräkningen utan som en avsättning inom linjen.

2.2 Resultatutredande ansats

Är utgångspunkten istället ett resultatutredande synsätt, med resultaträkningen som viktigaste rapport, betonas istället egenskaper som tillförlitlighet och verifierbarhet. En beräkning av framtida åtaganden innehåller en rad subjektiva bedömningar vilka inte kan verifieras eller beräknas på ett tillförlitligt sätt. Utifrån en mer legalistisk synvinkel sker faktiskt inte intjänandet förrän efter 2007, och tiden före 1998 är enbart utgångspunkt för beräkningen av det åtagande som sker successivt fr.o.m. 2007 och framåt. Utifrån detta synsätt är det följaktligen rimligt att argumentera för att pensionsskulden successivt kostnadsförs i takt med intjänandet (vilket sker från 2007 och framåt) och att motsvarande belopp belastar balansräkningen i form av en skuld då intjänandet väl skett.

3. Den kommunala särarten

Då redovisning enligt bokföringsmässiga grunder infördes i den kommunala sektorn i och med Kf/Lf-86 präglades den svenska redovisningen starkt av ett synsätt att redovisningens roll i första hand var av resultatutredande karaktär. Detta kom även att präglade den kommunala sektorns redovisning och har bl.a. kommit till uttryck genom att historiska anskaffningsvärden och försiktighet blivit vägledande principer vid tillgångsvärdering. Även om Rådet för kommunal redovisning i sin verksamhetsplan betonar att prognosrelevansen är av sekundär betydelse för den kommunala sektorns redovisning, har senare års normgivning i flera fall influerats av Redovisningsrådets normgivning och den förmögenhetsutredande ansats som har karakteriserat normeringen av de noterade bolagen under de senaste decennierna (ett exempel på detta är RKR 13 om redovisning av leasing avtal). Något entydigt ställningstagande huruvida den kommunala sektorns redovisning ska präglas av en förmögenhets- eller resultatutredande ansats finns således inte vare sig från lagstiftare eller från normgivare. För att besvara frågan om när ett åtagande till följd av bestämmelserna i KAP-KL om tillgodoräkning av tid före 1998 skall redovisas, måste följaktligen först frågan om prioriterad intressentgrupp, informationsbehov och därmed redovisningsansats besvaras. Nedan förs ett kort resonemang vilket leder fram till ett ställningstagande angående ansats och därmed av förespråkad lösning på den specifika redovisningsfrågan.

Den kommunala sektorn har en stor och heterogen grupp intressenter. Eftersom organisationerna är politiskt styrda är det emellertid rimligt att anta att invånare och deras politiskt valda företrädare är en viktig och prioriterad intressentgrupp. En annan viktig intressentgrupp, som i stor utsträckning sammanfaller med invånarna, är de som tillhandahåller resurser i form av skattemedel.

Följande särdrag, av betydelse för lösningsförslag, bör också beaktas:

- Något riskkapital som ska förräntas finns i princip inte inom den kommunala sektorn. Balansräkningen får därmed inte samma roll som i publika noterade bolag.
 - Redovisningen sker i ett politiskt sammanhang. Ett legalistiskt synsätt underlättar vid ansvarsutkrävande. Möjligheten för väljarna att kunna utkräva ansvar genom allmänna val är av fundamental betydelse i en demokrati.
 - Verksamheten är budgetstyrd och finansieras primärt via skatter. Då budgeten är kostnadsbaserad är det naturligt att resultaträkningen ges stor vikt i den kommunala redovisningen.
-