

Bokföringsnämndens kommunsektion, 27.4.1998

31. Utlåtande om betänkandet "bestämmelser om balanseringen av det egna kapitalet och ekonomin i kommunallagen"

Inrikesministeriet

Inrikesministeriets kommunsektion har i sitt brev av den 5 mars 1998 begärt ett utlåtande av bokföringsnämnden om den av inrikesministeriet tillsatta kommissionens betänkande "Bestämmelser om balanseringen av det egna kapitalet och ekonomin i kommunallagen". Bokföringsnämndens kommunsektion har därför beslutat avge följande utlåtande. I beredningen av sektionens utlåtande har de sektionsmedlemmar deltagit som inte har varit medlemmar i kommissionen.

Utlåtande

I kapitel 1-6 i betänkandet framförs bl.a. grunderna för innehållet i det egna kapitalet inom olika samfund. Kommunsektionen har inga anmärkningar mot innehållet i dessa kapitel.

Det egna kapitalet i kommunen och samkommunen

I kapitel 7 "Det egna kapitalet i kommunen och samkommunen" framförs bl.a. i kapitel 7.2 hur nuvarande grundkapital bildas och synpunkter på att det efter övergångsperioden hålls relativt oförändrat. Grundkapitalet samverkar tillsammans med övriga kapitalposter till att kommunen och samkommunen förmår genomföra sina åtaganden.

Det är förenligt med försiktighetsprincipen att öka grundkapitalet i framtida bokslut, om dess storlek annars förblir väsentligt mindre än genomsnittet i kommunal ekonomi.

I kapitel 7.2.3 framförs bl.a. rekommendationen att kommunen som frivillig reservering skall göra en investeringsreservering i stället för en fondering. Bindningen av överskottet till reserveringar och fonder anses stöda kommunens soliditet.

En bedömning av behovet att reglera det egna kapitalet i kommunen och samkommunen

I kapitel 8 "En bedömning av behovet att reglera det egna kapitalet i kommunen och samkommunen" framförs en motivering till kommissionens förslag. Enligt kapitel 8.2 skall man kräva att det framgår vilken andel av det egna kapitalet som är bundet till värdet på bestående aktiva, dvs. anläggningstillgångarna och de övriga långfristiga placeringarna, och vilken andel som är sådant eget kapital som kan användas till att täcka ändringarna i underskottet under räkenskapsperioden. Bestående aktiva skall täcka grundkapitalet, anslutningsavgiftskapitalet och värdeökningfonden bland passiva.

Kommunsektionen anser att det enligt bokföringslagen inte i sig föreligger hinder för revidering av det egna kapitalet i enlighet med den föreslagna lagstiftningen. Kommunsektionen konstaterar dock att om posterna i det egna kapitalet binds på det sätt som förslagits utgör det jämfört med den övriga samfundslagstiftningen ett undantagsförfarande.

Kommunsektionen anser att innehållet i kommunernas balansräkningar bör granskas långsiktigt för att man bättre skall kunna förbereda sig på förändringarna i samhället. Om t.ex. svårigheterna i kommunernas och statens ekonomier fortsätter ännu länge, blir det nödvändigt att närmare begrunda vilka uppgifter och tjänster som skall höra till kommunens verksamhetsområde. Ett stopp för servicen leder inte nödvändigtvis till nyinvesteringar på annat håll. Den ökade automationen i samhället minskar också behovet av anläggningstillgångar.

Frivilliga kommunsammanslagningar inverkar också på behovet av anläggningstillgångar och därigenom på grundkapitalet. Kraven på effektivitet i den kommunala ekonomin kan leda till att tjänsteproduktionen omändras. Ändringarna medför minskade anläggningstillgångar på lång sikt. Att binda nuvarande belopp av anläggningstillgångar och grundkapital till varandra kan försvåra valet av alternativa reformer.

Kommissionens förslag

Fördelningen av det egna kapitalet

Kommissionen föreslår att det egna kapitalet i balansräkningen indelas i grundkapital, placeringsfondskapital (endast i samkommuner), anslutningsavgiftsfonden, värdeökningsfonden, specialtäckning för donationsfonder, överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder samt i räkenskapsperiodens överskott/underskott. Kommunsektionen anser att indelningen av det egna kapitalet är bristfällig, eftersom övriga i praktiken allmänt förekommande fonder i det egna kapitalet lämnats obeaktade. Kommunsektionen anser vidare att kommunernas frivilliga reserveringar i praktiken så starkt har karaktären av ett eget kapital, att de borde ha behandlats här. En kommun kan t.ex. ha frivilliga reserveringar samtidigt som beloppet av dess grundkapital, värdeökningsfond och anslutningsavgiftsfonder är lägre än två tredjedelar (2/3) av anläggningstillgångarna och värdet på övriga långfristiga placeringar.

Riksdagen stiftade i april 1998 en lag om ändring av bokföringslagen. I lagen ändrades bl.a. bestämmelserna om övergångstiden, vilket också inverkar på kommunernas bokföring. Genom kommunsektionens beslut övergår kommunerna till att tillämpa den nya bokföringslagen först år 2000. I det förslag till ändringar av kommunallagen som framförs i betänkandet motsvaras benämningarna på det egna kapitalet inte av nu gällande bestämmelser om benämningarna i kommunens balansräkning. Kommunsektionen anser att den nya indelningen av det egna kapitalet skall träda i kraft samtidigt som kommunerna övergår till bokföring enligt den nya bokföringslagen. En justering kan företas enligt kommunsektionens anvisningar.

Beloppet av grundkapital

Kommunsektionen anser att skyldigheten att öka grundkapitalet från räkenskapsperiodens överskott, ifall det utsatta minimibeloppet av grundkapitalet, anslutningsavgiftskapitalet och värdeökningsfonden underskrids, kan vara motiverad som ett finansieringsmål för nettoinvesteringar och nettolånggivning med lång verkningstid, särskilt om det inte uppställs någon skyldighet att öka överskottet.

Kommunens balansräkning som uppgjorts enligt bokföringslagen är dock inte den rätta anvisningsgrunden för kommunens finansiering. Balansräkningens struktur beror på när investeringarna görs, på beloppet av och förändringarna i statsunderstödet, på avskrivningarna enligt plan och på grunderna för aktivering.

Med hjälp av balansräkningen är det nästan omöjligt att värdera förändringarna i den kommunala ekonomin: ändringarna i serviceproduktionen och en eventuell omorganisering av verksamheten. Med hjälp av balansräkningen kan kommuninvånarna inte heller försäkra sig om att servicen består eller om fortsatt finansiering. Att märka är också att den kommunala beskattningsrätten, åtminstone till en viss gräns, är ägnad att trygga säkerheten för fordringsägarna.

Beloppet av kommunens grundkapital och dess förhållande till beloppet av anläggningstillgångar är ett mått på nivån på kommunens eget kapital. Med tanke på jämvikten i den kommunala ekonomin är graden av skuldsättning i kommunen, och dess parallellt graden av självförsörjning, ett viktigare mått som kan härledas ur balansräkningen. Av uppgifterna i resultaträkningen kan goda jämviktsmått också härledas. Om kommunen investerar på skuld samtidigt som dess utgifter överskrider beloppet av skatteinkomster och andra inkomster, försvagas dess självförsörjning kraftigt. Detta är möjligt om man använder ackumulerade överskott eller skapar en negativ post bland övrigt kapital, eftersom man inte är förpliktigad att röra grundkapitalet. Bokslutet är med hänsyn till det formellt presenterade grundkapitalet och anläggningstillgångarna korrekt även om kommunens ekonomi är försvagad.

Eftersom grundkapitalet är ett bokföringstekniskt uppkommet tal som inte förtäljer något om den ekonomiska situationen i kommunen i förhållande till de kommunala skatteinkomsterna, skulderna och utgifterna, är det inte ett nödvändigt mål att det bevaras oförändrat. Det är viktigare att med hjälp av vissa kriterier bestämma gränserna för hur mycket kommunen kan låta sig skuldsättas.

Enligt kommissionens förslag t.ex. i samband med att anläggningstillgångar säljs kan man från grundkapitalet göra en överföring till överskottet, eller för att täcka ett underskott från föregående räkenskapsperioder, eller till en fond, om det sammanlagda värdet i balansräkningen på grundkapitalet, anslutningsavgiftsfonden och värdeökningsfonden överskrider värdet på anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar. Att märka i detta sammanhang är att, om kommunen med egna medel gjort omfattande investeringar innan den övergick till att tillämpa bokföringslagen den 1 januari 1997, har ett stort grundkapital bildats. Om investeringsnivån i fortsättningen inte behöver vara så hög, behöver kommunen inte ackumulera skattemedel i samma utsträckning som tidigare för finansieringen av investeringarna. Detta leder till underskott i resultaträkningarna på grund av avskrivningarna enligt plan, men underskotten behöver inte täckas med motsvarande inkomster. I sådana fall kan underskott täckas med överskott från föregående räkenskapsperioder och, efter att de har förbrukats, med grundkapital.

Kommunsektionen anser att förslaget i betänkandet att kommunens grundkapital binds till beloppet av anläggningstillgångarna kan leda till en onödigt hög investeringsnivå och förhindra att nödvändiga val effektivt genomförs i kommunens ekonomi.

Kommunsektionen anser att man i de första bokslut som uppgörs i kommunerna enligt bokföringslagen för 1997 och 1998 bör utreda beloppet av och strukturen hos det egna kapitalet, bl.a. i förhållande till anläggningstillgångarna och balansomslutningen, innan nya bestämmelser som reglerar beloppet av och strukturen hos det egna kapitalet utfärdas.

Balansering av ekonomin

Kommissionen föreslår att 65 § kommunallagen kompletteras med en bestämmelse om balansering av ekonomin. Sektionen anser att det är motiverat att inskriva bestämmelser om balansering i lagen. Förslaget kräver emellertid fortsatt beredning och sektionen hoppas senare få möjlighet att avge utlåtande om förslaget till ändring av 65 §.