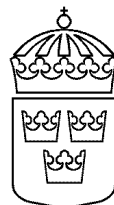


Förslag till riksdagen

1996/97:RR9

Riksdagens revisorers förslag angående Årsredovisning för staten



1996/97
RR9

Riksdagens revisorer anmäler härmed sin granskning av årsredovisningen för staten.

Inledning

I mars 1995 publicerade Riksrevisionsverket för första gången en samlad årsredovisning för staten. Årsredovisningen, som avsåg budgetåret 1993/94, har i mars 1996 följts av en motsvarande redovisning för budgetåret 1994/95.

Riksdagens revisorer har granskat statens årsredovisning. Syftet med granskningen har varit bl.a. att klarlägga behovet av en årlig sammanställning av statens ekonomi, tillämpade redovisnings- och avgränsningsprinciper samt dokumentets närmare utformning. Som ett led i granskningen har, på revisorernas uppdrag, professor Olov Olson vid Internationella handelshögskolan i Jönköping tillsammans med två medarbetare, studerat årsredovisningen i ett makroekonomiskt och ett redovisningsmässigt perspektiv. Forskarna har härutöver genom ett antal intervjuer med företrädare för riksdagen kartlagt och analyserat användarnas kännedom om och syn på årsredovisningen.

Revisorernas överväganden och förslag har redovisats i granskningsrapporten (1996/97:1) *Statens årsredovisning*. Rapporten har remissbehandlats. Yttranden har avgivits av Riksrevisionsverket, Riksgäldskontoret, Statskontoret och Utredningen om förbättrade analysmöjligheter av statsbudgeten och nationalräkenskaperna (FASON). Expeditionschefen i Finansdepartementet och Föreningen Auktoriserade Revisorer har beretts tillfälle men avstått från att yttra sig.

1 Riksdagens syn på årsredovisningen m.m.

Finansutskottets uttalande budgetåret 1995/96

I sitt av riksdagen godkända, den 28 maj 1996 avgivna betänkande (bet. 1995/96:FiU10) med anledning av den ekonomiska vårpropositionen (prop. 1995/96:150) uttalade sig finansutskottet positivt om det pågående arbetet med utveckling av en årsredovisning för staten. En årlig samlad ekonomisk information om statens ekonomiska ställning och resultat kunde enligt utskottet utgöra ett värdefullt komplement till annan information och annat beslutsunderlag. En sådan redovisning kunde också i den allmänna ekonomiska debatten bidra till att ge en mer nyanserad bild av statens ekonomiska situation. Med hänsyn till att verksamheten hittills närmast var av försökskaraktär var det emellertid för tidigt att uttala sig om den närmare utformningen av och innehållet i ett sådant dokument utifrån riksdagens behov. Utskottet utgick från att regeringen skulle återkomma till riksdagen i denna fråga.

Rättslig reglering

Den samlade årsredovisningen för staten är numera reglerad i lag. I 38 § lagen (1996:1059) om statsbudgeten stadgas sålunda att regeringen så snart som möjligt, dock senast nio månader efter budgetåret, skall se till att en årsredovisning för staten lämnas till riksdagen. Riksrevisionsverket skall, enligt 6 § instruktionen för verket (1996:1169), senast den 15 juni till regeringen lämna underlag till årsredovisningen.

Rapporten

I revisorernas rapport konstateras att riksdagen är årsredovisningens primära mottagare och huvudanvändare och att regeringen är årsredovisningens leverantör. Därför är det i första hand riksdagens informationsbehov som skall avgöra årsredovisningens utformning. Inom ramen för konsultstudien genomfördes intervjuer med sammanlagt åtta företrädare för riksdagen, fyra politiker och fyra tjänstemän. Av intervjuerna framgick sammanfattningsvis att årsredovisningen givits begränsad uppmärksamhet. Några intervjupersoner ansåg att dokumentet skulle kunna användas, i sin hittillsvarande utformning dock främst som information till utomstående. För att de själva skulle kunna använda den borde den utvecklas betydligt, bl.a. i fråga om kopplingen till nationalräkenskaperna, tidsserier, information om vad staten ansvarar för, uppföljning av beslut, funktion som beslutsstöd m.m. Flertalet intervjuade ansåg det vara bra att den statliga årsredovisningen hade närmast sig den privata och kommunala sektorn. Redovisning enligt bokföringsmässiga grunder kunde öka förståelsen av statens ekonomi och ge en bättre bild av effektiviteten.

Riksrevisionsverket anser att de konsulter som Riksdagens revisorer har byggt delar av sina slutsatser på baseras på för få intervjuer. En analys av användarnas informationsbehov kräver enligt verket ett betydligt större underlag, för att generella och tillförlitliga slutsatser skall kunna dras av konsulternas undersökning.

Utredningen om förbättrade analysmöjligheter av statsbudgeten och nationalräkenskaperna (FASON) är av samma uppfattning. Det empiriska underlaget är ”närmast obefintligt”, menar utredningsmannen. Samtidigt konstaterar han att användarperspektivet är eftersatt, eftersom det inte tidigare har studerats. Han anser det vara angeläget att riksdagen klargör sitt informationsbehov, inte minst i relation till andra dokument.

Revisorerna

Revisorerna tillstår att bedömningsunderlaget har varit litet. Å andra sidan vill revisorerna betona att de intervjuade innehar nyckelpositioner i riksdagen vad gäller statlig redovisning och offentlig ekonomi. Härtill kommer de erfarenheter som Riksdagens revisorer själva har kunnat tillföra ärendet.

Den enligt revisorernas bedömning viktigaste frågan är emellertid i vad mån regeringen och Riksrevisionsverket inför och under arbetet med att utveckla en samlad årsredovisning för staten har sökt ta reda på vilka krav som riksdagen i egenskap av dokumentets primära mottagare och huvudanvändare ställer på en konsoliderad redovisning av statens ekonomi och finanser. Som FASON påtalar i sitt yttrande tycks detta användarperspektiv ha varit eftersatt.

I anslutning till den nu behandlade frågan konstaterar revisorerna att det dokument som Riksrevisionsverket publicerat, *Årsredovisning för staten*, har fått en benämning som lätt för tankarna fel. Dokumentet motsvarar nämligen i stort sett bara redovisningsavsnittet i en normal årsredovisning. Som framgår av Riksrevisionsverkets yttrande har emellertid denna brist rättats till i samband med tillkomsten hösten 1996 av lagen om statsbudgeten (1996:1059) och en ändring av instruktionen för Riksrevisionsverket (1996:1169). Nämda ändring innebär att verket numera årligen till regeringen skall lämna, inte en årsredovisning för staten, utan ett underlag till en sådan redovisning.

2 Tillämpade redovisningsprinciper

2.1 Redovisning enligt bokföringsmässiga grunder

Rapporten

Det statliga redovisningssystemet bygger numera på principen om redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, ibland förkortat REB. Principen innebär, enkelt uttryckt, att in- och utbetalningar periodiseras, dvs. hänförs till den redovisningsperiod då de ekonomiska händelser som föranlett betalningarna inträffar. Betalningar bokförs men påverkar inte resultatet. REB-

systemet utvecklades först inom näringslivet men har fått spridning också inom den svenska kommunala sektorn. Sverige har varit föregångsland i fråga om principens tillämpning på det statliga området.

På grundval av granskningen uttrycks i rapporten viss skepsis rörande principen om redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, särskilt när redovisningen skall ligga till grund för statsfinansiella överväganden. Periodiseringsförfarandet – och den bl.a. därav föranledda omräkningen till kassamässiga poster i samband med upprättandet av finansieringsanalyser – innebär så stora inslag av skönmässighet att årsredovisningen knappast kan anses objektiv.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket erinrar inledningsvis om att syftet med införandet av principen om redovisning enligt bokföringsmässiga grunder var att stödja det mål- och resultatstyrningssystem som beslutades år 1988. Ett viktigt inslag i reformen var att myndigheterna skulle redovisa balans- och resultaträkningar som kunde bilda grund för ett samlat bokslut för staten. Redovisningarna på myndighetsnivå och aggregerad nivå skulle bygga på god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder. Sedan reformen hade ”satt sig” skulle årsredovisningen bygga på fast praxis och enhetliga principer.

Enligt verket planerar flera länder att gå över till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Internationella rekommendationer är under utveckling. Det hade varit bra, menar verket, om de konsulter som Riksdagens revisorer anlitat hade tagit del av dessa som ett underlag.

Till fördelarna med bokföringsmässiga grunder hör, anføres vidare, att årsredovisningen inte påverkas av slumpvisa eller medvetna betalningsförskjutningar. Årsredovisningen mäter resursförbrukningen för den berörda organisationen, vilken sedan kan jämföras med uppnådda prestationer och effekter. För sådana analyser har kassa- eller utgiftsmässiga grunder mer begränsat värde. Betalningar eller utgifter är dessutom svårare att hänföra till resultat- eller verksamhetsanknutna ändamål.

Riksrevisionsverket anser att Riksdagens revisorer ifrågasätter redovisningssystemet utan att egentligen ange några för- eller nackdelar med alternativa system.

Verket noterar ett ökat intresse för kassaflöden i den privata sektorn. Skälet är främst investerarnas informationsbehov. Men företag kan inte liknas vid staten. Betalningsflöden är intressant även på det statliga området men av andra skäl. En väsentlig del av statens redovisningsbehov avser sålunda statens upplåning. Av detta skäl bör finansieringsanalysen i årsredovisningen innehålla kassaflöden.

Riksgäldskontoret synes dela den skepsis rörande de bokföringsmässiga grundernas tillämplighet på statlig verksamhet som kommer till uttryck i rapporten. Sålunda frågar sig kontoret vilka förväntningar som kan ställas på en årsredovisning för staten, främst utformad enligt företagets redovisningspraxis, för uppföljning av statlig verksamhet. Resultatet av statens verksamhet kan inte enbart, eller ens främst, mätas i pengar. Intäkterna i staten utgörs

främst av skatter och avgifter och påverkas mycket litet av verksamhetens omfattning eller kvalitet. ”Resultatet” i årsredovisningen kan bara påverkas positivt genom kostnadsminskningar. Det saknas ett enhetligt mått, motsvarande företagets vinst, för att mäta och utvärdera statens samlade resultat. Statlig verksamhet, anför Riksgäldskontoret vidare, är oerhört mångfasetterad. Därför är det svårt att följa upp resultatet på aggregerad nivå. Bristerna i årsredovisningen för staten kompenseras endast litet av regeringens förklarande kommentarer.

FASON konstaterar att årsredovisningen ”i huvudsak” bygger på bokföringsmässiga grunder men ifrågasätter, liksom Riksdagens revisorer, om denna princip är mest ändamålsenlig. Utvecklingen är på väg tillbaka till kassamässig redovisning. Enligt utredningsmannen bör den makroekonomiska årsredovisningen möjliggöra att statens lånebehov kan utläsas på ett tolkbart sätt. Informationen bör vara nedbrytbar på strukturer. Detta medger inte nuvarande system. I stället gäller motsatsen, dvs. det finns skillnader mellan statens nettolånebehov och budgetsaldo på såväl aggregerad som disaggregerad nivå.

Revisorerna

Revisorerna vill inledningsvis betona att granskningen enbart har omfattat årsredovisningen på aggregerad nivå. Beträffande denna nivå har revisorerna i rapporten uttryckt skepsis rörande möjligheterna att via en redovisning, byggd på bokföringsmässiga grunder, få fram adekvat information till stöd för ansvarsutkrävande och beslut. Revisorernas granskning har tydliggjort att statsmakternas främsta intresse är att den aggregerade årsredovisningen så noggrant och begripligt som möjligt skall ge information om statens finansiella situation och utveckling. Som påpekas i yttrandet från FASON bör det vara möjligt att utifrån årsredovisningen på ett tolkbart sätt avläsa statens lånebehov.

Granskningen kan således inte betraktas som ett underlag för bedömningar och slutsatser om redovisningssystemets ändamålsenlighet som instrument för mål- och resultatstyrningen inom statsförvaltningen. Myndigheterna har genom det nu tillämpade redovisningssystemet fått möjlighet att ställa insatta resurser i relation till uppnådda prestationer och effekter. Revisorerna utesluter inte att systemet härigenom bidragit till ett effektivare utnyttjande av resurserna. Men det hindrar inte att värdet av de myndighetsvisa redovisningarnas slutprodukter, dvs. resultaträkningarna, balansräkningarna och finansieringsanalyserna, kan ifrågasättas. Liksom Riksgäldskontoret frågar sig revisorerna vilket informationsvärde exempelvis en vanlig anslagsmyndighets resultaträkning har. Intäkterna består i huvudsak av anslag som är beloppsmässigt givna och inte, som i ett rörelsedrivande företag, på något sätt speglar hur väl myndigheten har lyckats ”sälja” sina produkter. Eftersom intäkterna är en given storhet kan ”resultatet” endast påverkas på kostnadssidan. Kostnadssänkande åtgärder är naturligtvis ofta angelägna, men endast till en viss gräns. Drivs kostnadsjakten för långt kommer myndighetens prestationsförmåga att påverkas menligt. Genom exempelvis vakanssättningar

kan en myndighet spara avsevärda belopp men kanske till priset av att verksamhetens omfattning minskar. Och produktivitet eller effektivitet kan inte utläsas ur en resultaträkning. Av resonemanget följer att det "resultat" som utgörs av differensen mellan intäkter och kostnader inte ger någon indikation om hur väl myndigheten har lyckats. Ett stort överskott kanske tvärtom kan tolkas som att myndigheten inte fullt ut har genomfört den verksamhet för vilken riksdagen har anvisat medel.

Den resultaträkning som presenteras i årsredovisningen för staten är i princip ingenting annat än en sammanläggning av de myndighetsvisa resultaträkningarna. Om värdet av dessa är begränsat har revisorerna svårt att se att en konsoliderad resultaträkning kan ge bättre information. Revisorerna vill med hänvisning till det förda resonemanget vidhålla sin i rapporten framhållna skepsis rörande värdet av en på detta sätt framtagen konsoliderad resultaträkning för staten.

I sitt yttrande har FASON sagt sig dela den uppfattning som redovisades i rapporten, nämligen att de finansiella frågorna träder i förgrunden när det gäller den statliga årsredovisningen på aggregerad nivå. Årsredovisningens främsta syfte på denna nivå skall alltså vara att bidra till kunskapen om hur statens finansiella situation är och utvecklas. Årsredovisningens slutprodukt bör vara en sammanställning som utvisar statens lånebehov. En sådan sammanställning måste vara kassamässig.

I Riksrevisionsverkets årsredovisning för staten avseende 1994/95 finns en finansieringsanalys som skall tillgodose detta syfte. Finansieringsanalysen bygger på den konsoliderade resultaträkningen. För att tillgodose kravet på kassamässighet har Riksrevisionsverket tvingats införa s.k. poster för justering till betalningar. En sådan justeringspost om drygt 13,4 miljarder kronor avser statens verksamhet. En annan justeringspost om ca - 4,1 miljarder kronor avser förändringar av tillgångar och skulder hänförliga till ränta på statens upplåning. Efter dessa justeringar erhålls ett saldo som skall motsvara statens upplåningsbehov.

I sin rapport uttrycker revisorerna förståelse för dem som hävdar att den statliga årsredovisningen "går krokiga vägar" när den först omvandlar betalningar till kostnader och intäkter för att sedan återigen transformera kostnader och intäkter till betalningar. Revisorerna för sin del har ingen möjlighet att bedöma hur väl Riksrevisionsverkets justeringar är utförda. Det avgörande är att dessa justeringar bygger på uppskattningar. Revisorerna ser, efter att ha tagit del av remissinstansernas synpunkter, inget skäl att ändra sin i rapporten intagna ståndpunkt, nämligen att en sammanställning som skall utmynna i information om statens lånebehov ... i så stor utsträckning som möjligt bygga på objektiva data. Att göra bedömningar av lånebehovet bör vara en uppgift för de politiska organen, inte för de redovisande myndigheterna.

Revisorerna kan konstatera att det statliga redovisningssystemet skall tillgodose flera, uppenbarligen svårförenliga, syften. Det skall bl.a. utgöra ett instrument i mål- och resultatstyrningen och samtidigt, på aggregerad nivå, ge underlag för information av statsfinansiell karaktär. Dessa syften synes samtidigt kunna tillgodoses endast på bekostnad av begriplighet, objektivitet och precision. Enligt revisorernas bedömning är behovet av lättbegriplig,

objektiv och relevant information om statens finanser särskilt akut i statsfinansieringsnansierligt ansträngda tider. Mot den bakgrunden anser revisorerna att regeringen bör låta se över det nuvarande statliga redovisningssystemets utformning.

2.2 Behovet av nationell och internationell samordning

Rapporten

I revisorernas rapport betonas behovet av begreppsmässig samordning av olika dokument som belyser statens ekonomi. I årsredovisningen för staten beskrivs flöden i termer av intäkter och kostnader. Statsbudgeten, däremot, bygger på inkomster, utgifter och betalningar. Årsredovisningen är en konsoliderad redovisning medan statsbudgeten endast summerar delar av den statliga verksamheten. Årsredovisningen har en balansräkning medan en sådan saknas i statsbudgeten osv. I rapporten uttrycks förståelse för att frågan om begreppsmässig samordning mellan t.ex. årsredovisningen, statsbudgeten och nationalräkenskaperna är komplicerad. Finansdepartementet förutsätts ägna fortsatt uppmärksamhet åt denna viktiga fråga.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket säger sig dela den i rapporten framförda tanken. Av yttrandet framgår att verket i december 1996 till regeringen har överlämnat ett förslag till ny utformning av statsbudgeten. Förslaget innebär att statsbudgeten ställs upp med finansieringsanalysens grunder som utgångspunkt. Därmed sägs en budget i kostnads- och intäktstermer kunna förenas med en budget över statens in- och utbetalningar. Budgeten delas in i avsnitt för drift, investeringar, utlåning, transfereringar och uppbörd. Budgeten består av två samverkande delar; en förvaltningsbudget för hela statsförvaltningen och en finansbudget som redovisar hur skatter och vissa avgifter samt upplåning överförs till förvaltningen i form av anslag och interna lån.

Statskontoret anser liksom revisorerna att stor uppmärksamhet bör ägnas åt frågan. Det är sålunda en viktig, men komplicerad, uppgift att kartlägga den inbördes relationen mellan årsredovisningen, national- och finansräkenskaperna, finansplanen och statsbudgeten. En fullständig samordning bör eftersträvas, anför Statskontoret. Särskilt viktig är enligt kontoret samordningen mellan årsredovisningen och Statistiska centralbyråns beräkningar av statens del av nationalförmögenheten och den s.k. realkapitalstocken. En överslagsberäkning visar att Statistiska centralbyrån värderar statens materiella tillgångar till ett belopp som med närmare 70 % överstiger Riksrevisionsverkets motsvarande beräkning.

FASON framhåller vikten av att behovet av en samlad årsredovisning tas upp i ett helhetsperspektiv kring riksdagens arbetsätt. Frågan aktualiseras genom budgetprocessens reformering och pågående överväganden om den statliga revisionens huvudmannaskap. Enligt utredningsmannen behandlar revisorerna frågan om begrepp och modeller för statlig budgetering och redovisning

på ett översiktligt sätt. Ämnet kräver mer grundläggande utredning än vad som ingår i en gängse revisionell granskning. Inom FASON studeras f.n. grundläggande begrepp, principer och modeller som används och bör användas.

Utredningsmannen erinrar om att det numera finns internationella principer utarbetade inom FN, Världsbanken, Internationella valutafonden, OEEC och EU i form av Systemet för Nationalräkenskaper (SNR 93). Innan systemet kan införas i Sverige krävs ett omfattande utrednings- och genomförandearbete. Vidare erinras om att Internationella valutafonden har givit ut en handbok för statlig redovisning. Även dessa normer bör beaktas. Det är angeläget att staten i internationella sammanhang ger en helt rättvisande bild av sin ekonomi, framhålls i yttrandet från FASON.

Värdering av tillgångar och skulder kan bygga på olika principer. Tidigare har näringslivet och företagsekonomin ansett historiska värden vara en god redovisningssed. Inom nationalräkenskaperna tillämpas i stället marknadspris. Tillämpningen av olika värderingsprinciper bidrar enligt FASON till att tolkningen försvåras. Sämst är att tillämpa flera principer i samma dokument, vilket är fallet med t.ex. Statsbudgeten och Statens totala inkomster och utgifter (tidigare Totala Verksamheten).

Revisorerna

Remissbehandlingen har enligt revisorernas bedömning ytterligare bekräftat behovet av begreppsmässig samordning. Olika dokument som belyser statens ekonomi, t.ex. årsredovisningen, nationalräkenskaperna och statsbudgeten, måste så långt möjligt bygga på enhetliga redovisningsprinciper. Där så inte är möjligt bör klart framgå vilka principer och definitioner som har tillämpats. I en alltmer internationaliserad värld är det dessutom viktigt att Sverige redovisar enligt internationellt vedertagna normer. Det är ett rimligt krav att omvärlden skall kunna läsa och förstå centrala svenska informationsdokument.

2.3 Särskilt om avgränsningsprinciper

Rapporten

I rapporten konstateras att Riksrevisionsverket redovisar två sätt att avgränsa staten. Den ena enheten, benämnd den juridiska personen staten, omfattar de statliga myndigheterna under regering och riksdag. Den andra, och större, redovisningsenheten benämns den statliga sektorn. Härmed avses statliga myndigheter, statliga bolag, Riksbanken och AP-fonden. Som följd av att staten definieras på två sätt uppstår tveksamhet om vad balansräkningens poster står för.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket erinrar om att det inte finns någon självklar definition av staten. Just av det skälet redovisas två enheter. Starka skäl talar enligt verket

mot en enda redovisning. Styrning, ansvarsförhållanden och grunderna för ansvarsutkrävande är så olika att det är tveksamt om en enda redovisning blir meningsfull. Därtill kommer problem rörande olika redovisningsprinciper inom näringslivet och staten, möjligheterna att eliminera interna poster samt olika bokslutstidpunkter. Dessutom förloras intressant information och viktiga analysmöjligheter. Verket anser att nuvarande lösning är bra.

Statskontoret konstaterar att Riksbanken och AP-fonden faller utanför Riksrevisionsverkets avgränsning av den juridiska personen staten. I Statistiska centralbyråns nationalräkenskaper (NR) definieras staten på ett annat sätt. I den statliga sektorn ingår enligt Riksrevisionsverkets definition myndigheter samt Riksbanken, AP-fonden och bolag med väsentligt statligt inflytande (minst 20 %). Därmed bortfaller statliga stiftelser som är självägande. Enligt FN:s internationella rekommendationer för nationalräkenskaperna, *System of National Accounts 1993*, och *EU:s European System of Accounts*, avgränsas staten till riksdag, regering, departement, statliga myndigheter utom affärsverk och statliga fonder. Riksrevisionsverkets definition av den statliga sektorn stämmer enligt *Statskontoret* inte med de nämnda internationella rekommendationerna angående årsredovisningen i nationalräkenskaperna. Enligt dessa är Riksbanken en del av banksektorn som i sin tur är en del av näringslivet. Riksbankens tillgångar och skulder bör inte ingå i statens konsoliderade redovisning. Riksbanken har ju en särskild ställning och självständighet. Dessutom är Riksbankens tillgångar och skulder av helt annan karaktär än myndigheternas, anför *Statskontoret*.

Liknande argument kan enligt *Statskontoret* anföras i fråga om AP-fonden. I samtliga redovisningar, utom i årsredovisningen, är AP-fonden exkluderad, vilket också är i enlighet med de internationella rekommendationerna. För att läsaren skall kunna exkludera fonden krävs – på motsvarande sätt som för Riksbanken – tilläggsinformation om storleken av gjorda elimineringar.

Revisorerna

Revisorerna har i det föregående – med starkt stöd av remissinstanserna – betonat vikten av nationell och internationell begreppsmässig samordning av tillämpade redovisningsprinciper. Frågan om hur staten som ekonomisk organisation skall avgränsas utgör inget undantag. Oklarhet kring denna fråga skapar osäkerhet om vad årsredovisningen egentligen står för. Enligt revisorernas bedömning är det olyckligt att årsredovisningen för staten, vilket *Statskontoret* påvisar, i detta avseende inte stämmer överens med vare sig andra nationella dokument eller internationella rekommendationer. Enligt revisorernas mening markerar förhållandet behovet av fortsatta ansträngningar för att åstadkomma en nationell och internationell harmonisering av tillämpade redovisningsprinciper.

3.1 Balansräkningen

3.1.1 Behovet av konstanta värderingsprinciper

Rapporten

I rapporten betonas betydelsen av att principerna för värdering av tillgångar och skulder hålls konstanta. Annars kommer en serie av nettoförmögenhetstal att inte bara bli missvisande utan dessutom ge ett falskt och skadligt sken av precision. Sådana tidsserier kan användaren, dvs. riksdagen, rimligtvis inte vara betjänt av. I sammanhanget hänvisas i rapporten till ett uttalande av Finansdepartementet. Enligt departementets uppfattning skall årsredovisningen främst ge bidrag till bilden av utvecklingen i medellångt och långt perspektiv. Detta mål kan nås först efter några år, då det blir möjligt att ställa samman tidsserier och redovisa förändringar av olika nyckeltal. Sammanfattningsvis uttrycker revisorerna i sin rapport uppfattningen att förmögenhetsredovisningen i nu behandlat avseende är behäftad med svagheter som gör tolkningen av nettoförmögenhet och andra variabler svår.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket anser det vara självklart att värderingsprinciperna måste hållas konstanta över tiden. Så är enligt verket också fallet, med smärre undantag, då ändringar bedömts åstadkomma en bättre redovisning. En sådan förändring som kommer att redovisas i årsredovisningen för 1995/96 innebär att aktier redovisas enligt den s.k. kapitalandelsmetoden i stället för till ursprungligt anskaffningsvärde. Hittillsvarande problem beror främst på att vissa myndigheter, t.ex. Banverket och Försvarsmakten, ännu inte följt eller behövt följa generella redovisningsbestämmelser. I fråga om Försvarsmakten övervägs nu om krigsmateriel skall direktavskrivas som hittills eller avskrivas med operativ livslängd som grund.

Problemen sammanhänger vidare med att Sverige är en av de första stater som gått över till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Principerna utarbetades för rörelsedrivande verksamhet medan det för staten gäller särskilda förhållanden. Det är därför olämpligt att utan reflektion använda de första årens redovisningar för övergripande jämförelser mellan åren, framhåller verket. Men dessa redovisningar kan ändå ha ett värde när det gäller att jämföra vissa av de poster som ingår. Dessutom har den tidiga publiceringen möjliggjort en tidigare utvärdering. Nackdelen är att årsredovisningen inte kan användas för att dra alla de slutsatser som den färdiga produkten kommer att medge.

Riksgäldskontoret anser, liksom Riksdagens revisorer, att årsredovisningen måste bygga på mer relevant och tillförlitligt underlag än det som produceras i nuvarande system för redovisning och uppföljning. Mot den bakgrunden ifrågasätter kontoret om särskilda resurser bör satsas på en isolerad utveckling av årsredovisningen. Kontoret förordar att arbetet samordnas med Finansdepartementets pågående översyn av budget-, koncerninformations- och

betalningssystemen. Syftet med denna översyn är att utveckla system som är anpassade till att under året följa upp utgiftstaken. En sådan samordning skulle säkerställa att alla dokument byggde på enhetliga principer. Årsredovisningens roll i regeringens redovisning av mål och resultat skulle då också kunna definieras tydligare.

Statskontoret anser att värderingsproblemen är särskilt stora just när det gäller statens materiella tillgångar. Ur makroekonomisk synvinkel är det tillgångarnas – liksom skuldernas och förmögenhetens – marknadsvärden som är mest relevanta. Statskontoret frågar sig om det över huvud taget går att marknadsvärdera t. ex. museisamlingar, bibliotek och kungliga slott. Sådana tillgångar ingår inte i årsredovisningen. I Statistiska centralbyråns beräkning av statens del i nationalförmögenheten medtas endast de tillgångar som man investerat i efter år 1950.

Revisorerna

Revisorerna kan för sin del inte finna annat än att Riksrevisionsverket i sak ger revisorerna rätt. De första årens årsredovisningar fyller inte det enligt Finansdepartementet primära syftet att ge underlag för årsvisa jämförelser. Av Riksrevisionsverkets yttrande att döma kommer samma förhållande att gälla även under de närmast kommande åren. Till 1995/96 års redovisning aviseras sålunda förändrade redovisningsprinciper för aktievärdering. Och nya principer för värdering av bl.a. krigsmateriel kan komma senare. Revisorerna finner för sin del att det uppenbarligen kommer att dröja länge innan årsredovisningen kan fylla sin, enligt finansdepartementets bedömning, viktigaste funktion som källa för tidsserier och utveckling av olika nyckeltal.

3.1.2 Behovet av förklarande analyser

Rapporten

I rapporten konstateras att regeringen i den ekonomiska vårpropositionen (1995/96:150) redovisade vissa kommentarer rörande årsredovisningen. Men skrivningarna gällde mest frågor av teknisk art, t.ex. hur ett saldo har påverkats av förändrade värderingsprinciper. Några politiska värderingar med anledning av redovisningen har knappast förekommit. I nämnda proposition finns bara ett uttalande av sådan karaktär. Sammanfattningsvis konstateras sålunda att årsredovisningen för staten bekräftar bilden av en svag statsfinansiell ställning. Mot bakgrunden av att årsredovisningen ännu måste betraktas som försöksverksamhet uttalas i rapporten förståelse för att regeringen avvaktar med mer ingående analyser. Men det är viktigt att sådana analyserande avsnitt på sikt fogas till årsredovisningen.

Remissinstanserna

Riksgäldskontoret hävdar, vilket har framgått av avsnitt 2.2.1, att det i princip är omöjligt att mäta resultatet av den mångfasetterade statliga verksamheten i en samlad resultaträkning. Denna brist i årsredovisningen för staten

kan endast i liten grad kompenseras av förklarande regeringskommentarer, anser Riksgäldskontoret.

FASON synes föredra en samlad årsredovisning av den typ som Riksrevisionsverket upprättade fram till och med 1992/93 och som gick under namnet *Årsbokslut för staten*. Dessa bokslut innehöll bl.a. en balansräkning men inga resultaträkningar. I ett sådant *statsbokslut*, anför Fason, hör inte regeringskommentarer hemma. Däremot skulle regeringskommentarer säkert vara av intresse i ett statsbokslut, upprättat ”enligt god statlig makroredovisnings-sed”. I de övriga nordiska länderna ser man enligt FASON statsbokslutet som en samlad statsräkenskap.

Revisorerna

Revisorerna konstaterar att årsredovisningar upprättade av koncerner inom näringslivet innehåller analyser på två nivåer, dels på verksamhetsnivå, dels på aggregerad nivå. Särskilt med hänsyn till att årsredovisningen för staten med den nuvarande konstruktionen måste betraktas som svårtolkad är det enligt revisorerna angeläget att den förses med förklarande analyser.

3.1.2 Svårbedömda tillgångar

Rapporten

Enligt vad som uttalas i rapporten kan det vara svårt att se det meningsfulla i att ställa tillgångar med osäker avkastning, t.ex. vägar, mot en statsskuld som är väsentligen finansiell och skall betalas med skattemedel.

Remissinstanserna

Enligt *Riksrevisionsverket* är det vid en bedömning av statsskulden viktigt att bedöma om den motsvaras av tillgångar som kan nyttjas av kommande generationer. Detta är ett huvudskäl till att infrastruktur tas upp i balansräkningen, oberoende av om den tillhandahålls mot avgift i affärsverksform eller skattefinansieras. För övrigt har riksdagen, säger verket, uttryckt önskemål om att regeringen utvecklar nya principer för redovisning av infrastruktur på ett annat sätt än vad som skedde när budgeten var uppdelad på en drift- och en kapitalbudget (bet. 1992/93:FiU 30).

Revisorerna

Enligt revisorernas mening är det inte lätt att ur årsredovisningens balansräkning utläsa i vilken mån nuvarande infrastruktur kan nyttjas av kommande generationer.

Många statliga investeringar i infrastruktur, t.ex. vägar, representerar självfallet väsentliga värden, såväl i nutid som för kommande generationer. Men värdering av anläggningstillgångar rymmer alltid problem. För att inte förmögenheten skall ”blåsas upp” till en för fordringsägarna orealistisk nivå tillämpas normalt en försiktighetsprincip som innebär att tillgångarna inte

värderas högre än vad en avyttring kan inbringa. Revisorerna kan konstatera att Riksrevisionsverket i årsredovisningen för 1994/95 har invärderat vägar till 53,7 miljarder kronor (bokfört värde). En sådan värdering måste betraktas som mycket osäker. På motsvarande sätt har Riksrevisionsverket i samma årsredovisning invärderat Försvarets fastigheter till 9,8 miljarder kronor. Revisorerna bedömer att många av dessa fastigheter är av så speciell karaktär att de är svåra att avyttra. Realismen i värderingen torde på goda grunder kunna ifrågasättas. För att ytterligare markera svårigheterna att realistiskt värdera statliga anläggningstillgångar vill revisorerna hänvisa till Statskontorets tidigare redovisade överslagsberäkning (jfr avsnitt 2.2.1) enligt vilken Statistiska centralbyråns värdering av statens materiella tillgångar med ca 70 % överstiger Riksrevisionsverkets motsvarande värdering. Statskontorets påpekande accentuerar den osäkerhet som vidlåder beräkningar av statliga förmögenhetsvärden. Revisorerna vill dessutom peka på risken för att redovisningen kan utnyttjas för att skapa intryck av att det statsfinansiella läget är bättre än det faktiskt är. Enligt revisorernas mening borde detta föranleda överväganden huruvida vissa tillgångar bör redovisas i annan ordning.

3.1.3 Eliminering av interna mellanhavanden

Rapporten

I rapporten konstaterar revisorerna att inte alla interna fordringar och skulder är eliminerade, vilket är regeln vid upprättade av normala koncernbokslut. Av årsredovisningen kan inte utläsas vilken typ av interna mellanhavanden som kvarstår och vilken total storleksordning det kan vara fråga om. Enligt vad som framhålls i rapporten bör Riksrevisionsverket skatta totalbeloppet och dessutom redovisa de möjliga effekterna för årsredovisningen.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket anför i sitt yttrande att alla elimineringar som myndigheterna rapporterar har genomförts. Verket anser det vara omöjligt att uppskatta storleken av inte redovisade interna transaktioner. Skälet är att myndigheterna inte har hunnit anpassa sin redovisning till de nya kraven. Men enligt verkets bedömning torde uteblivna elimineringar inte påverka nettoförmögenheten i någon väsentlig utsträckning.

Revisorerna

Skälet till att koncerner skall eliminera interna mellanhavanden i sina bokslut torde vara att i koncernen ingående företag med fordringar på andra företag inom samma koncern inte skall kunna ge en missvisande bild av koncernens nettoförmögenhet. På motsvarande sätt torde balansräkningen för "koncernen" staten inte påverkas av ej genomförda elimineringar, vilket Riksrevisionsverket också påpekar. Men förhållandet kompliceras av det faktum att Riksrevisionsverket avgränsar och redovisar staten på två sätt, den juridiska personen staten och den statliga sektorn. Detta medför att nettoförmögenhet-

en för den förstnämnda, mindre enheten, kan påverkas av icke eliminerade mellanhavanden med redovisningsenheter som bara ingår i den större enheten, dvs. den statliga sektorn. Revisorerne konstaterar att det uppenbarligen inte går att bedöma i vilken utsträckning nettoförmögenheten påverkas.

3.1.4 Balansräkningens disposition

Rapporten

I rapporten uttalas tveksamhet till att Riksrevisionsverket klassificerar studiemedel och bostadslån som anläggningstillgångar. Dessa tillgångar är ju inte resurser som staten använder i sin verksamhet.

Revisorerne

Av Riksrevisionsverkets yttrande framgår att verket delar revisorerne uppfattning på denna punkt. Fr.o.m. 1997 kommer dessa lån att redovisas under en egen post.

3.2 Resultaträkningen

Rapporten

Enligt vad som uttalas i rapporten är det svårt att se att en konsoliderad resultaträkning i kostnadsmässiga termer har något substantiellt värde vid sidan av den finansieringsanalys som finns med i årsredovisningen. Men eftersom Riksrevisionsverket har lagt ner stor möda på att utveckla en resultatredovisning i termer av intäkter och kostnader på myndighetsnivå kan det vara ett naturligt steg att lägga samman resultaten till ett slags totalresultat för staten. Läsaren måste dock vara medveten om att en sådan sammanställning innehåller skönmässigheter. Det bör också beaktas att den konsoliderade resultaträkningen inte får högre kvalitet än vad underlagsmaterialet medger. I rapporten hänvisas till initierade bedömare som anser att det är långt kvar innan myndigheternas resultaträkningar blivit kostnadsmässigt korrekta. Bl.a. sägs långtifrån alla myndigheter periodisera t.ex. hyresfakturor, elräkningar och konsultarvoden på ett korrekt sätt.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket genmäler att det krävs en resultaträkning – och en balansräkning – för att ett ekonomiskt resultat grundat på intäkter och kostnader skall kunna redovisas. En betalningsflödesrapport kan självfallet vara ett väsentligt komplement men kan inte ersätta dessa sammanställningar. En resultaträkning för staten kan ha ett högre värde än en betalningsflödesrapport när det gäller att bedöma en myndighets verksamhet.

Verket hänvisar också till att myndigheterna inte bara skall redovisa sina resultat i en resultaträkning. I den resultatredovisning som skall finnas med i myndigheternas årsredovisning skall härutöver finnas bl.a. en beskrivning av uppnådda prestationer och effekter samt kostnader. På myndighetsnivå har

införandet av en resultaträkning samt en integrerad extern- och internredovisning medfört att fullständig kostnadsredovisning kan tillämpas. Denna har stor betydelse när det gäller att få en fungerande resultatstyrning och resultatredovisning i verksamhetstermer.

För staten totalt har dock nettot mellan kostnader och intäkter ett större värde för bedömningarna av verksamheten än på myndighetsnivå. Detta visar nämligen om skattebetalarna har täckt kostnaderna för årets verksamhet med sina skatter. Betalningar utgör ett otillräckligt underlag för sådana bedömningar, hävdar Riksrevisionsverket. Investeringar kan ju komma avnämarna till del under senare år. På motsvarande sätt kan man dra nytta av investeringar som har betalats tidigare.

Bland betalningar finns också pensioner som betalas först på lång sikt. Därför måste man beakta dessa kostnader. Detta är möjligt inom ramen för redovisning enligt bokföringsmässiga grunder men inte i en betalningsflödesrapport.

Riksrevisionsverket säger sig göra en annan bedömning av myndigheternas förmåga att periodisera kostnader. Visserligen finns felaktigheter. Men dessa är få och små och får inte någon väsentlig effekt på den aggregerade årsredovisningen, hävdar verket.

Revisorerna

Revisorerna har tidigare i detta förslag uttryckt skepsis rörande värdet av resultaträkningar för statlig verksamhet, främst på aggregerad nivå men också på myndighetsnivå. Detta betyder dock inte att en redovisning baserad på intäkter och kostnader enligt revisorernas mening skulle sakna värde inom ramen för en fungerande mål- och resultatstyrning. Denna fråga har inte omfattats av granskningen. Revisorernas skepsis gäller slutprodukternas, alltså bl.a. resultaträkningarnas informationsvärde. Att detta värde är begränsat bekräftas indirekt av de krav på mer informativ redovisning som ställs i årsredovisningsförordningen (1996:882).

Beträffande frågan om myndigheternas förmåga att periodisera kostnader korrekt konstaterar revisorerna att uppgift står mot uppgift. Men oavsett hur väl periodiseringarna är genomförda kvarstår det faktum att periodiseringsförfarandet rymmer bedömningar. Eftersom finansieringsanalysen bygger på resultaträkningen kommer dessa bedömningar att ”följa med” i en sammanställning vars saldo skall vara uttryckt i kassatermer. Med andra ord används uppskattningar av kostnader och intäkter för att beräkna betalningsflöden, som ju borde vara objektiva fakta.

3.3 Finansieringsanalysen

Rapporten

Finansieringsanalysen i årsredovisningen för staten utgår från intäkter och kostnader. Efter vissa justeringar erhålls ett saldo i ”statens verksamhet” i kassamässiga termer. Härtill läggs investeringar och finansiella aktiviteter som också omräknas till betalningar. Saldot motsvarar upplåningen. Finan-

sieringsanalysen i årsredovisningen utgörs alltså av en blandning av kostnader, intäkter och betalningar.

I rapporten uttalas att en redovisning som talar om hur mycket som har spenderats på löpande verksamhet respektive investeringar och finansiella aktiviteter, och som dessutom leder fram till statens upplåningsbehov, har stort informationsvärde. Den är dessutom lätt att förstå. Den grundläggande ekonomin redovisas på ett tydligt sätt. Ett skäl till att finansieringsanalysen har utvecklats inom näringslivet är att den traditionella årsredovisningen har blivit så komplicerad att få kan tolka den. Detta resonemang är tillämpligt också på statlig redovisning.

Men svagheten i den finansieringsanalys som Riksrevisionsverket redovisar är att den innehåller såväl kostnader och intäkter som betalningar och därmed är behäftad med skönsmässighet. Frågan ställs om det kanske är lättare att åstadkomma en rent kassamässig betalningsflödesrapport på grundval av antingen statens redovisningssystem eller det statliga betalningssystemet. Teoretiskt uppges två möjligheter stå till buds. Ett alternativ innebär att varje betalningstransaktion kodas med avseende på art (drift, transferering, investering). I det andra alternativet inrättas särskilda postgirokonton för de olika betalningsarterna. Enligt vad som uttalas i rapporten bör alla möjligheter att åstadkomma en konverteringsfri finansieringsanalys prövas.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket hävdar i sitt yttrande att kassamässig redovisning med s.k. direkt metod, vilket föreslås i revisorernas rapport, skulle försvåra statsmakternas styrning av förvaltningen. Myndigheterna skulle ju behöva redovisa både kostnadmässigt och kassamässigt. Denna ordning är så komplicerad att redovisningens total kvalitet skulle minska. Dessutom är det enligt Riksrevisionsverket vid betalningstillfället ofta okänt om betalningen avser drift eller investering. Myndigheterna måste då göra en uppskattning. Vissa betalningar kommer att hamna fel i finansieringsanalysen.

Dessutom är det så att flertalet utgifter samtidigt utgör kostnader för samma redovisningsperiod och därför inte behöver periodiseras. De justeringar som krävs gäller endast vissa poster, t.ex. avskrivningar, skulder, fordringar och periodavgränsningsposter. Sambanden för dessa justeringar är entydiga, inte mer eller mindre artificiella, anför Riksrevisionsverket.

Enligt vad Riksrevisionsverket uppger har Finansdepartementet gjort studier för att identifiera skillnader mellan utfall på statsbudgetens anslag och inkomstitlar å ena sidan och statens betalningar å den andra. Då undersöktes också möjligheter att i ökad utsträckning använda statens betalningssystem för uppföljning mot anslagen. Man fann härvid att det var svårt att via betalningssystemet fånga in nödvändig information. Även om det vore möjligt skulle myndigheternas redovisningsarbete kompliceras utan att ge något mervärde, hävdar Riksrevisionsverket.

Däremot tillstår verket att betalningssystemet kan behöva utvecklas så att det också blir ett informationssystem. Även om det inte går att redovisa betalningarna efter realekonomisk kategori och rätt anslag eller inkomstitel på statsbudgeten finns det stora möjligheter att redovisa väsentlig informat-

ion om betalningarna. Sammantaget skulle sådana uppföljningar öka kvaliteten i den löpande uppföljningen av statens verksamhet och statsbudgeten. Det skulle också skapa ett förbättrat underlag för planering, budgetering och prognostisering av statens betalningar. Ett sådant system skulle dock öka de administrativa kostnaderna. Värdet måste därför motivera merarbetet, säger verket.

Revisorerna

Som tidigare har framgått tar revisorerna i detta sammanhang inte ställning till frågan om värdet av en redovisning baserad på kostnader och intäkter som ett instrument inom mål- och resultatstyrningen av statsförvaltningen. Men för riksdagen och regeringen borde information av finansiell karaktär vara minst lika viktig och särskilt betydelsefull i tider av dåliga statsfinanser. Denna information bör vara exakt och inte behäftad med skönsmässighet.

Som revisorerna tidigare har uttalat synes nuvarande statliga redovisningssystem fylla delvis svårörliga syften, dels att utgöra ett medel för extern och intern myndighetsstyrning, dels att belysa den makroekonomiska situationen och finansieringsbehovet.

4 Vissa ytterligare frågor

4.1 Årsredovisningens aktualitet

Rapporten

Som redovisas i rapporten tog det Riksrevisionsverket nio månader att få fram årsredovisningen för 1993/94. En framställningstid om tre månader bör eftersträvas. Ju tidigare redovisningen kommer, desto större del av budgetprocessen kan förses med aktuella data. Regeringen bör överväga om det går att få fram en komplett årsredovisning redan under våren.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket säger sig dela den i rapporten framförda uppfattningen. Enligt verket har snabbheten inte varit prioriterad under utvecklingsfasen. Fr.o.m. 1997 skall myndigheterna lämna sina redovisningar senast den 1 mars, dvs. en månad snabbare, medan Riksrevisionsverket skall lämna underlaget för årsredovisningen till regeringen senast den 15 juni. Ambitionen är informationen skall komma ännu snabbare. Detta kommer dock inte att vara möjligt under de närmaste åren, bedömer verket.

FASON erinrar i sitt yttrande om att det redan år 1920 sattes en tremånadersgräns för avlämnande av statsbokslutet. Varför går detta inte att åstadkomma nu, trots utökade resurser och modern informationsteknik, frågar sig utredningsmannen. Problemet skall behandlas inom utredningen.

Revisorerna konstaterar för sin del att införandet av principen om redovisning enligt bokföringsmässiga grunder i statsförvaltningen synes ha skett på bekostnad av statens möjligheter att få snabb information som underlag för viktiga finansiella bedömningar och ställningstaganden. Med hänvisning till sina tidigare uttalanden – och mot bakgrund av att Riksrevisionsverket för de närmaste åren utesluter en kortare produktionstid än drygt sex månader enbart för sitt underlag – ifrågasätter revisorerna ånyo om nuvarande redovisningssystem är ändamålsenligt för sina båda syften. Det bör i sammanhanget erinras om att ett viktigt skede i budgetprocessen inleds redan i april, när regeringen överlämnar den ekonomiska vårpropositionen till riksdagen.

4.2 Metoder för kvalitetssäkring

Rapporten

Enligt vad som uttalas i rapporten kan årsredovisningen för staten tänkas fylla en viss ansvarsutkrävande funktion för riksdagen. Den kan ge underlag för olika slags bedömningar, t.ex. att för stora resurser har använts för konsumtion i stället för investeringar, att förmögenhetssituationen är allvarlig eller har försämrats etc. Årsredovisningen kan då ses som ett komplement till annat informationsunderlag som riksdagen disponerar.

Men årsredovisningen är bara en summering av Riksrevisionsverkets redovisningsmässiga uppföljning av statlig verksamhet. Verket granskar varje år ett stort antal myndigheter och andra redovisningsenheter, inom ramen för såväl den årliga revisionen som effektivitetsrevisionen. Resultatet sammanställs i en årlig rapport till regeringen.

Till skillnad från vad som gäller för årsredovisningar i allmänhet blir inte Riksrevisionsverkets – numera regeringens – årsredovisning föremål för extern revision. I rapporten antyds att såväl årsredovisningen som den årliga rapporten samt regeringens bedömningar och åtgärder skulle kunna sändas till riksdagens revisorer för yttrande.

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket bedömer att den i rapporten antydda lösningen skulle medföra oklarhet rörande regeringens ansvar för årsredovisningen. Verket avråder från en ordning som innebär att man går vid sidan om den konstitutionella strukturen, riksdag, regering och myndighet. Det är regeringen som avger årsredovisningen. Regeringens samlade räkenskaper – där årsredovisningen utgör en del – bör ligga till grund för riksdagens ansvarsutkrävande. Detta innebär att regeringen har ansvaret för kvalitetssäkring av eget och underliggande material. Riksrevisionsverket säger sig inte vara övertygat om nyttan och lämpligheten av att revisorerna granskar verkets mellanprodukt. Samma principiella resonemang gäller den årliga rapporten. Om Riksdagens revisorer fick mandat att yttra sig över den årliga rapporten skulle detta dessutom kunna uppfattas som överprövning av Riksrevisionsverkets granskning, vilket strider mot god revisorssed.

Riksrevisionsverket tillägger att det finns många dokument som belyser statens ekonomi. Revisionella insatser kan vara ett instrument för kvalitetskontroll. Men verket kan inte se hur årsredovisningen skiljer sig från övriga dokument för att motivera revision.

FASON anser det vara angeläget att statens samlade redovisning blir föremål för årlig extern revision/bedömning. Revisionen bör genomföras enligt god revisionssed och utmytna i ett uttalande om statsbokslutet ger en rättvisande bild.

Revisorerna

Riksrevisionsverkets invändningar till trots kvarstår det faktum att årsredovisningen för staten inte blir föremål för extern granskning. En grundläggande princip är att årsredovisningen avseende såväl privat som offentlig verksamhet externrevideras. Revisorerna anser det närmast självklart att ett så grundläggande dokument från regeringen som en årsredovisning för staten utgör bör revideras på riksdagens vägnar. En möjlig ordning vore att finansutskottet – som för riksdagens räkning bereder årsredovisningen – remitterar årsredovisningen till Riksdagens revisorer för granskning och yttrande. Detta kan ses som ett naturligt inslag i utskottens beredning av de propositioner och skrivelser som överlämnas till riksdagen.

5 Revisorernas sammanfattande överväganden

Remissinstanserna

Riksrevisionsverket redovisar i sitt yttrande att arbetet med utvecklingen av årsredovisningen fortsätter. Bl.a. diskuteras balansräkningens struktur samt dess värderings- och redovisningsprinciper. En av de frågor som tas upp gäller behovet av återanskaffningsvärden.

Vidare studeras och analyseras faktorer som påverkar utvecklingen, t.ex. lagstiftningen på den privata sidan, den internationella utvecklingen inom statlig redovisning och användarnas förändrade informationsbehov till följd av den nya budgetlagen.

Riksgäldskontoret ifrågasätter, vilket tidigare har redovisats, lämpligheten av att resurser läggs på en utveckling av statens årsredovisning isolerat från andra metoder och system. Arbetet bör enligt kontorets uppfattning samordnas med Finansdepartementets översyn av statens budget-, koncerninformati- och betalningssystem. Då tydliggörs årsredovisningens roll och informationen kan bilda underlag för beslut om framtida utgifter och inkomster.

Också *FASON* anser att behovet av en samlad årsredovisning bör tas upp i ett helhetsperspektiv kring riksdagens arbetssätt, aktualiserat genom budgetprocessens reformering och pågående överväganden om den statliga revisionens huvudmannaskap.

Revisorerna vill inledningsvis – i likhet med finansutskottet – framhålla sin uppfattning att en årlig samlad ekonomisk information om statens ekonomiska ställning och resultat kan vara ett viktigt komplement till annan information. Revisorerna vill också, liksom finansutskottet, betona att arbetet med utveckling av en årsredovisning för staten fortfarande bör betraktas som en försöksverksamhet och att årsredovisningen därför ännu inte kan förväntas ha funnit sin permanenta form.

Emellertid bedömer revisorerna, efter att bl.a. ha tagit del av remissinstansernas synpunkter, att regeringen bör ta ett fastare grepp om det pågående utvecklingsarbetet.

Granskningen har visat att årsredovisningen för staten på aggregerad nivå är behäftad med brister av en art som gör att det nuvarande statliga redovisningssystemets ändamålsenlighet som underlag för finansiella bedömningar kan ifrågasättas. Den kanske allvarligaste svagheten är att redovisningen, i stället för att bygga på objektiva data, rymmer skönsmässighet. Vidare är redovisningen svårbegriplig för användaren, dvs. i första hand riksdagen som är redovisningens huvudmottagare. Bristen på begreppsmässig samordning med andra dokument som beskriver statens ekonomiska situation och utveckling samt bristande överensstämmelse med internationella redovisningsrekommendationer har påtalats av bl.a. Statskontoret. Upprepade förändringar av tillämpade värderingsprinciper försvårar jämförelser över tiden. Informationsvärdet i den aggregerade resultaträkningen kan ifrågasättas. Den långsamma produktionsprocessen gör att årsredovisningens funktion som underlag i pågående budgetprocess begränsas. Till bristerna hör också att årsredovisningen för staten, till skillnad för vad som gäller årsredovisningar i allmänhet, inte blir föremål för extern granskning.

Med hänvisning till vad som ovan har anförts anser revisorerna att regeringen bör ta initiativ till en översyn av redovisningssystemets användbarhet för makroekonomiska överväganden, t.ex. rörande statens finansiella situation och statens upplåningsbehov. Även om revisorernas granskning inte explicit har omfattat redovisningssystemets roll inom mål- och resultatstyrningen har några av de redovisade svagheter som vidlåder systemet relevans även för denna fråga. Det kan mot den bakgrunden te sig rimligt att översynen också inbegriper frågan om hur redovisningssystemet kan användas som instrument inom mål- och resultatstyrningen. Revisorerna vill betona vikten av att riksdagens behov beaktas vid översynen.

Den nu förordade översynen skulle sedan kunna ligga till grund för överväganden och förslag rörande det statliga redovisningssystemets framtida utformning. Härvid kunde bl.a. följande faktorer beaktas:

- 1 behovet av nationell och internationell samordning vad gäller tillämpade definitioner och värderingsprinciper
- 2 behovet av läsbarhet och begriplighet
- 3 behovet av aktualitet

- 4 behovet av att årsredovisningen – eller motsvarande redovisning – så långt det är möjligt bygger på objektiva fakta och därmed så litet som möjligt på bedömningar
- 5 behovet av att årsredovisningen på aggregerad nivå granskas eller revideras.

I vilka former den förordade översynen bör bedrivas är en fråga för riksdag och regering. Med hänsyn till riksdagens starka intressen i denna fråga utsluter inte revisorerna att utredningsuppdraget skulle kunna anförtros en parlamentarisk kommitté.

Förslag

Riksdagens revisorer föreslår

att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad revisorerna i avsnitt 5 i detta förslag, Revisorernas sammanfattande överväganden, anfört om en översyn att det statliga redovisningssystemet.

Detta ärende har avgjorts av revisorerna i plenum. I beslutet har deltagit revisorerna Per Olof Håkansson (s), Anders G Högmark (m), Lars Bäckström (v), Bengt Silfverstrand (s), Anita Jönsson (s), Bengt Kronblad (s), Margit Gennser (m), Marianne Carlström (s), Sverre Palm (s), Karl-Gösta Svenson (m) och Lennart Brunander (c).

Vid ärendets slutliga handläggning har vidare närvarit kanslichefen Åke Dahlberg och utredningschefen Gunnar Järnebeck (föredragande).

Stockholm den 11 juni 1997

På Riksdagens revisorers vägnar

Per Olof Håkansson

Gunnar Järnebeck

Innehållsförteckning

Inledning.....	1
Revisorernas överväganden	2
1 Riksdagens syn på årsredovisningen m.m.....	2
2 Tillämpade redovisningsprinciper.....	3
2.1 Redovisning enligt bokföringsmässiga grunder	3
2.2 Behovet av nationell och internationell samordning	7
2.3 Särskilt om avgränsningsprinciper	8
3 Årsredovisningens sammanställningar.....	10
3.1 Balansräkningen.....	10
3.2 Resultaträkningen.....	14
3.3 Finansieringsanalysen	15
4 Vissa ytterligare frågor.....	17
4.1 Årsredovisningens aktualitet	17
4.2 Metoder för kvalitetsssäkring	18
5 Revisorernas sammanfattande överväganden	19
Förslag	21