

RiR 2016:6

Granskning av Årsredovisning för staten 2015



TILL RIKSDAGEN

DATUM: 2016-05-09
DNR: 3.1.1-2016-0336
RIR 2016:6

Härmed överlämnas enligt 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. följande granskningsrapport över effektivitetsrevisionen:

Granskning av Årsredovisning för staten 2015

Riksrevisionen har granskat *Årsredovisning för staten 2015*. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport.

Företrädare för Finansdepartementet har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på ett utkast av rapporten.

Rapporten innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen.

Riksrevisor Margareta Åberg har beslutat i detta ärende. Ansvarig revisor Anders Herjevik och ämnessakkunnig Håkan Jönsson har varit föredragande. Chefsekonom Robert Boije, enhetschef Peter Danielsson samt revisionsdirektörerna Krister Jensevik och Jesper Fagerberg har medverkat i den slutliga handläggningen.

Margareta Åberg

Håkan Jönsson

För kännedom:

Regeringen, Finansdepartementet
Ekonomistyrningsverket

Innehåll

Sammanfattning och slutsatser	7
1 Inledning och bakgrund	11
2 Uppföljningen av budgetmål och offentliga finanser	13
2.1 Regeringens uppföljning av överskottsmålet	13
2.2 Riksrevisionens iakttagelser om uppföljningen av överskottsmålet	14
2.3 Regeringens uppföljning av utgiftstaket	15
2.4 Riksrevisionens iakttagelser gällande uppföljningen av utgiftstaket	16
2.5 Riksrevisionens iakttagelser gällande tidigareläggningen av utgifter från 2016 till 2015	17
2.6 Redovisningen av de offentliga finanserna från budget till utfall	17
3 Finansiell revision: kommentar rörande revisionsberättelsen	21
3.1 Regeringens redovisning av den offentliga sektorns finansiella sparande	21
3.2 Normering och tillämpliga ramverk för upprättande av årsredovisningen	22
Referenser	25
Tidigare utgivna rapporter från Riksrevisionen	27

Sammanfattning och slutsatser

Granskningens bakgrund

Riksrevisionen har granskat *Årsredovisning för staten 2015*. Årsredovisningen är en omfattande skrivelse som enligt budgetlagen (2011:203) ska innehålla bland annat en uppföljning av de budgetpolitiska målen, utfallen på samtliga anslag och inkomstitlar samt en balans- och resultaträkning.

I denna rapport pekar Riksrevisionen på ett antal områden där statens årsredovisning kan förbättras. Årsredovisningen är en viktig skrivelse från regeringen som bidrar till att riksdagen kan utöva sin finans- och kontrollmakt så som den beskrivs i regeringsformen. Riksrevisionen anser det därför angeläget att regeringen fortsätter att förbättra rapporteringen till riksdagen och beaktar de iakttagelser och rekommendationer som återfinns i denna granskningsrapport.

Granskningens resultat

Utgiftstaket roll som understödjare av överskottsmålet har försvagats

Riksrevisionen anser att regeringen i årsredovisningen väl enkelt förklarar underskridandet av överskottsmålet med att hänvisa till konjunkturutvecklingen och den förra regeringens ekonomiska politik. En viktig orsak till att det finansiella sparandet inte når upp till överskottsmålet är att de offentliga utgifterna har ökat snabbt och betydligt mer än vad som antogs för några år sedan, inte minst med anledning av de volymrelaterade utgifternas utveckling.

Regeringen skriver i årsredovisningen att tanken är att utgiftstakets nivå ska understödja uppfyllandet av överskottsmålet. Med anledning av de statliga utgifternas utveckling samt beslutad höjning av utgiftstaket med 33 miljarder kronor gör Riksrevisionen iakttagelser som sammantaget leder till slutsatsen att utgiftstakets roll som stödjare av överskottsmålet allvarligt har försvagats. Skrivningarna i årsredovisningen ger inte en rättvisande beskrivning av kopplingen mellan de budgetpolitiska målen i nuläget.

Beslutet om tidigareläggning av utgifter är i praktiken en ändring av utgiftstaket

Riksrevisionen anser att regeringens beslut om tidigareläggning av utgifter från 2016 till 2015 i praktiken är att likställa med en höjning av utgiftstaket 2016. Med tanke på

förtroendet för det finanspolitiska ramverket går det att diskutera om det är lämpligt att regeringen beslutar om att flytta utgifter mellan budgetåren utan riksdagens godkännande.

Riksrevisionen vill i detta sammanhang framhålla de finansieringsprinciper som finns beskrivna i det finanspolitiska ramverket. Huvudprincipen för statens utgifter i budgetarbetet är att utgiftsökningar ska finansieras med utgiftsminskningar. Bristande utgiftsprioriteringar riskerar att omöjliggöra uppfyllelsen av överskottsmålet alternativt framtinga ett trendmässigt stigande totalt skatteuttag.

Förändringen av det finansiella sparandet bör redovisas tydligare

Budgetåret 2015 utmärkte sig på olika sätt som speciellt. Budgetpropositionen för 2015 som den nytilträdde regeringen lade fram i oktober 2014 föll i riksdagen. I stället fastställdes budgeten senare under hösten efter tillägg och ändringar i finansutskottet. En stor del av den finanspolitik som regeringen ursprungligen hade föreslagit i budgetpropositionen röstades i stället igenom i riksdagen, med stöd av decemberöverenskommelsen, i vårändringsbudgeten 2015. Senare under året kom också en höständringsbudget samt en extra ändringsbudget. Därtill beslutade regeringen i december 2015 att tidigarelägga utgifter från 2016 till 2015.

Riksrevisionen hade gärna sett att beskrivningen av de offentliga finanserna hade innehållit en utförligare redogörelse för vad som ägt rum mellan budget och utfall, i likhet med redovisningen av statsbudgetens inkomster och utgifter. En sådan redovisning skulle bidra till en tydligare uppföljning av finanspolitiken, vilket är särskilt viktigt i de fall då betydande delar av den diskretionära politiken genomförts via ändringsbudgetar och andra typer av beslut. Riksrevisionen redovisar i rapporten en skiss på hur en sådan redovisning skulle kunna se ut. Vidare borde det tydligare framgå av årsredovisningen vilka faktorer med vilka belopp som har medfört att det finansiella sparandet 2015 blev så mycket starkare än budgeterat. I den utsträckning sådana faktorer har varit av engångskaraktär borde det tydliggöras om dessa har frånräknats i kalkylen av det strukturella sparandet.

Riksrevisionens rekommendationer

- Regeringen bör, med anledning av denna granskning, i sin skrivelse till riksdagen förklara om och hur utgiftstaket fortfarande kan ses som en stöttepelare till överskottsmålet med anledning av de statliga utgifternas utveckling samt höjningen av utgiftstaket med 33 miljarder kronor.
- Regeringen bör i kommande årsredovisningar på ett mer utförligt sätt förklara de bakomliggande faktorerna till att det finansiella sparandet utvecklats annorlunda än i den beslutade budgeten.

- Regeringen bör i kommande årsredovisningar beskriva vilka inkomster och utgifter av engångskaraktär som har frånräknats i kalkylen av det strukturella sparandet.

1 Inledning och bakgrund

Riksrevisionen har i enlighet med lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. granskat Årsredovisning för staten 2015.¹ Revisionen har utgått från de bestämmelser som gäller för statens årsredovisning i budgetlagen (2011:203).

En del av årsredovisningen är av sådan art att den inte kan granskas inom ramen för finansiell revision. För att Riksrevisionen ska kunna fullgöra sitt uppdrag enligt budgetlagen och granska hela skrivelsen Årsredovisning för staten har effektivitetsrevision genomförts för att granska uppföljningen av exempelvis de budgetpolitiska målen.

En central utgångspunkt för iakttagelserna är Riksrevisionens tidigare granskningar av tillämpningen av det finanspolitiska ramverket i de ekonomiska propositionerna. Granskningen ska även ses mot bakgrund av rådets direktiv (2011/85/EU) om krav på medlemsstaternas budgetramverk som föreskriver en effektiv och punktilig övervakning av hur de numeriska finanspolitiska målen iakttas.² Regeringen hänvisar i propositionen *En utvecklad budgetprocess* till Riksrevisionens granskning av Årsredovisning för staten som en del av hur Sverige lever upp till EU:s krav om övervakning av de budgetpolitiska målen.³

Granskningens formella bedömningsgrunder utgörs av 9 kap. 1–11 §§ regeringsformens bestämmelser om statens budget och årsredovisning, 10 kap. 5–10 §§ budgetlagens bestämmelser om årsredovisningen för staten samt regeringens skrivelse *Ramverk för finanspolitiken*.⁴ I granskningen av den finansiella rapporteringen i årsredovisningen följer Riksrevisionen internationella standarder enligt International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI).

Rapporten har följande disposition. I kapitel 2 återges Riksrevisionens iakttagelser avseende regeringens uppföljning av de budgetpolitiska målen och beskrivning av de offentliga finanserna. I kapitel 3 återfinns Riksrevisionens kommentarer avseende den lämnade revisionsberättelsen rörande Årsredovisning för staten 2015.

¹ Regeringens skrivelse *Årsredovisning för staten 2015*: skr.2015/16:101.

² Rådets direktiv 2011/85/EU av den 8 november 2011 om krav på medlemsstaternas budgetramverk.

³ Regeringens proposition *En utvecklad budgetprocess*: prop. 2013/14:173.

⁴ Regeringens skrivelse *Ramverk för finanspolitiken*: skr. 2010/11:79.

2 Uppföljningen av budgetmål och offentliga finanser

I detta kapitel granskas inledningsvis regeringens uppföljning av de budgetpolitiska målen. Därefter redovisar Riksrevisionen sina iakttagelser gällande hur regeringen i årsredovisningen har beskrivit tidigareläggningen av utgifter. Avslutningsvis ger Riksrevisionen sin syn på regeringens redogörelse för orsakerna till att utfallet avviker från den beslutade budgeten för 2015.

2.1 Regeringens uppföljning av överskottsmålet

Avstämningen mot överskottsmålet sker med ett bakåtblickande perspektiv i årsredovisningen. Regeringens avstämning visavi överskottsmålet sker genom en samlad bedömning av det finansiella sparandet, ett genomsnittsvärde för det finansiella sparandet de senaste tio åren samt det strukturella sparandet.

Tabell 1 Finansiellt sparande i offentlig sektor samt indikatorer för bakåtblickande avstämning mot överskottsmålet

Procent av BNP	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Finansiellt sparande	1,8	2,2	3,3	2,0	-0,7	0,0	-0,1	-0,9	-1,4	-1,6	0,0
varav staten	0,4	1,0	2,1	1,1	-0,7	-0,4	-0,3	-1,1	-1,2	-1,3	-0,1
varav ålders- pensionssystemet	1,0	1,0	1,1	0,9	0,2	0,2	0,5	0,3	-0,1	0,1	0,2
varav kommunala sektorn	0,4	0,1	0,1	-0,1	-0,2	0,2	-0,3	-0,1	-0,1	-0,4	-0,1
Bakåtblickande tioårsnitt	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,3
Strukturellt sparande*	2,4	1,7	1,9	2,4	1,5	1,7	0,9	0,3	-0,8	-1,0	0,2
BNP-gap**	-1,5	1,0	2,7	0,4	-6,6	-2,8	-1,4	-2,4	-2,5	-2,0	-0,9

Anmärkning: *Procent av potentiell BNP. **Skillnaden mellan faktisk och potentiell BNP i procent av potentiell BNP.

Källa: Regeringens skrivelse Årsredovisning för staten 2015, tabell 1.3.

Regeringen konstaterar i årsredovisningen att det finansiella sparandet 2015 tydligt avvikit från den målsatta nivån. Detta förklaras av regeringen med att det delvis beror på den utdragna lågkonjunktorens effekter på de offentliga finanserna, delvis på

ofinansierade åtgärder som den förra regeringen genomförde. Vidare hänvisar regeringen till den ekonomiska vårpropositionen för en bedömning av hur en återgång till målet ska ske.⁵

2.2 Riksrevisionens iakttagelser om uppföljningen av överskottsmålet

Riksrevisionen kan inledningsvis konstatera att tidigare lämnade rekommendationer från Riksrevisionen (2015) i hög utsträckning har beaktats.⁶ Till exempel finns nu en redovisning av delsektorernas bidrag till det genomsnittliga finansiella sparandet.

Riksrevisionen anser att regeringen väl enkelt förklarar understigandet av överskottsmålet med att hänvisa till konjunkturutvecklingen och den förra regeringens ekonomiska politik. En viktig orsak till att det finansiella sparandet inte når upp till överskottsmålet är att de offentliga utgifterna har ökat betydligt mer än vad som antogs för några år sedan. De högre utgifterna har tillkommit under såväl nuvarande som under föregående regering. Utgiftsökningarna kan inte kopplas till något konjunkturrellt förlopp utan har andra förklaringsgrunder, framför allt nya reformer och volymökningar inom befintliga välfärdssystem. Det framgår av regeringens egen redovisning av de takbegränsade utgifternas utveckling sedan fastställandet av utgiftstaket avseende 2015 (se tabell 2).

Riksrevisionen konstaterar att konjunkturen har påverkat de offentliga finanserna tämligen mycket vid en betraktelse av hela perioden 2006–2015. Det finansiella sparandet uppgår i genomsnitt till 0,3 procent av BNP (bakåtblickande tioårssnitt). Det genomsnittliga strukturella sparandet under samma uppgår till 0,9 procent av BNP. Det genomsnittliga sparandet påverkas i hög utsträckning av överskotten i början av perioden. Gällande beräkningen av det strukturella sparandet⁷ hade Riksrevisionen gärna sett någon form av beskrivning av hur det har beräknats. Skatteintäkterna blev betydligt högre än vad som förutsågs i budgetberäkningen, inte minst tack vare skatteintäkter av engångskaraktär så som stora skattebetalningar från ett enskilt företag. Det framgår inte av de tabeller eller skrivningar som presenteras i årsredovisningen om dessa har frånräknats i beräkningen av det strukturella sparandet.

⁵ Regeringens skrivelse *Årsredovisning för staten 2015*: skr. 2015/16:101, s. 31.

⁶ Riksrevisionen, 2015. *Transparensen i Årsredovisning för staten 2014* (RiR 2015:9).

⁷ Det strukturella sparandet är det finansiella sparandet justerat för konjunkturrella effekter och engångshändelser.

2.3 Regeringens uppföljning av utgiftstaket

Regeringen skriver följande i årsredovisningen, i det avsnitt som handlar om uppföljning av utgiftstaket: "Utgiftstaket är en restriktion för hur mycket de statliga utgifterna som högst kan uppgå till och nivån bör fastställas så att den stödjer målet för det finansiella sparandet och långsiktigt hållbara offentliga finanser. Efter att utgiftstakets nivå har fastställts av riksdagen bör det dock inte betraktas som ett mål för den faktiska utgiftsnivån eftersom denna behöver anpassas till bl.a. den makroekonomiska utvecklingen."⁸ Därtill konstaterar regeringen följande: "Nivån på utgiftstaket bör även främja en önskvärd långsiktig utveckling av de statliga utgifterna och kan bidra till att förhindra en utveckling där skatteuttaget stegvis måste höjas till följd av bristfällig utgiftskontroll."⁹

Regeringen redovisar en marginal till utgiftstaket 2015 som uppgår till 23 miljarder kronor. Detta är betydligt mindre än de 57 miljarder kronor som budgeteringsmarginalen uppskattades till när utgiftstaket för 2015 ursprungligen fastställdes i budgetpropositionen för 2012. En sammanställning av vilka olika faktorer som påverkat budgeteringsmarginalens storlek presenteras i årsredovisningen (se tabell 2).

Tabell 2 Förändring av budgeteringsmarginalen från fastställandet av utgiftstaket för 2015 till utfallet för 2015

Miljarder kronor	2015
Budgeteringsmarginal i budgetpropositionen för 2012	57,2
Reformer	-43,5
Reviderad pris- och löneomräkning	8,1
Övriga makroekonomiska förändringar	6,9
Volymförändringar	-41,8
Övrigt*	3,1
Finanspolitiskt motiverad höjning av utgiftstaket	33,0
Total förändring av budgeteringsmarginalen	-34,1
Budgeteringsmarginal i utfallet för 2015	23,1

Anmärkning: Negativt förändringstal innebär ianspråktagande av budgeteringsmarginalen, det vill säga högre utgifter.

* Inklusive förändringar av anslagsbehållningar.

Källa: Regeringens skrivelse Årsredovisning för staten 2015, tabell 1.7.

⁸ Regeringens skrivelse Årsredovisning för staten 2015: skr. 2015/16:101, s. 34.

⁹ Ibid. s. 32.

2.4 Riksrevisionens iakttagelser gällande uppföljningen av utgiftstaket

Som regeringen skriver i Årsredovisning för staten 2015 är tanken att utgiftstakets nivå ska understödja uppfyllandet av överskottsmålet. Med anledning av de statliga utgifternas utveckling samt beslutad höjning av utgiftstaket gör Riksrevisionen iakttagelser som sammantaget leder till slutsatsen att utgiftstakets roll som stödjare av överskottsmålet allvarligt har försvagats.

2.4.1 *Utgiftsdrivande volymökningar har inte lett till omprioriteringar på statens utgiftssida*

Som framgår av tabell 2 är det inte volymrelaterade förändringar kopplade till konjunkturutvecklingen som har medfört högre utgifter. Konjunkturen har tvärtom bidragit till lägre utgifter. De volymer som har medfört högre utgifter är i stället i hög utsträckning hänförliga till andra områden, till exempel sjukskrivningar och migration. I viss mån kan en del av denna ökning antas vara tillfällig, men i viss mån är den också beständig. Enligt Försäkringskassan (2015) är exempelvis en stor del av sjukskrivningarna kopplade till psykiska diagnoser och till att sjukskrivningsperioderna är långa.¹⁰ Den långsiktiga prognosen för antalet sjukskrivna och förtidspensionärer är högre nu än vad den var för några år sedan. På motsvarande sätt kan den långsiktiga nivån på antalet asylsökande antas vara högre nu.¹¹ Om regelverket på dessa områden ska bibehållas måste andra utgifter minskas om samma stramhet på utgiftssidan ska bibehållas i förhållande till överskottsmålet. Annars måste skatteuttaget ökas i motsvarande mån.

2.4.2 *Nya reformer på utgiftssidan genomdrivs trots att sparandet understiger målet*

Som framgår av tabell 2 har beloppsmässigt stora reformer genomdrivits under perioden 2012–2015. Sammantaget har det medfört ökade utgifter 2015 på drygt 43 miljarder kronor. Behovet av kvarvarande marginal till utgiftstaket minskar förvisso i takt med att man närmar sig aktuellt budgetår men samtidigt innebär utgiftsökningar utan korrelerande intäktsökningar att avståndet till överskottsmålet växer. Om det beslutas om utgiftsökningar på vissa områden måste andra utgifter minskas om samma stramhet på utgiftssidan ska bibehållas i förhållande till överskottsmålet.

2.4.3 *Utgiftstaket har höjts*

Utgiftstaket 2015 har höjts med 33 miljarder kronor med hänvisning till vad som benämns finanspolitiska motiv. Höjningen av utgiftstaket medför utrymme för motsvarande högre utgifter, varför det finansiella sparandet försvagas om inte skatterna

¹⁰ Försäkringskassan, 2015. *Sjukfrånvarons utveckling* (Socialförsäkringsrapport 2015:11).

¹¹ Avser nivån i prognoserna från Migrationsverket och Försäkringskassan för de borte prognosåren.

höjs lika mycket som utgifterna ökar. Någon sådan höjning av skatteuttaget har inte aviserats utan höjningen av utgiftstaket måste ses som ännu ett uttryck för att regeringen inte längre ser utgiftstaket som understödjare av överskottsmålet.

Sammantaget konstaterar Riksrevisionen att det i den förda finanspolitiken inte längre finns något tydligt samspel mellan storleken på de takbegränsade utgifterna och överskottsmålet. Skrivningarna i årsredovisningen bör därför inte ge intryck av att så är fallet.

2.5 Riksrevisionens iakttagelser gällande tidigareläggningen av utgifter från 2016 till 2015

Utöver de förändringar av budgeten som hanterats med tilläggsbudgetar under 2015 beslutade regeringen i december att tidigarelägga 12 miljarder kronor av takbegränsade anslagsutgifter från 2016 till 2015 med avsikten att skapa tillräckliga marginaler under utgiftstaket 2016.

Riksrevisionen gör följande iakttagelser med anledning av detta:

Regeringens beslut om tidigareläggning har, till skillnad från om det hade varit en hantering i tilläggsbudget, inte passerat riksdagen. Riksrevisionen anser att regeringens beslut om tidigareläggning av utgifter från 2016 till 2015 i praktiken är att likställa med en höjning av utgiftstaket 2016. Med tanke på förtroendet för det finanspolitiska ramverket går det att diskutera om det är lämpligt att regeringen beslutar om att flytta utgifter mellan budgetåren utan riksdagens godkännande.

Riksrevisionen vill i detta sammanhang framhålla de finansieringsprinciper som finns beskrivna i det finanspolitiska ramverket: "Huvudprincipen för statens utgifter i budgetarbetet är att utgiftsökningar ska finansieras med utgiftsminskningar."¹² Som påtalats tidigare i denna rapport medför bristande utgiftsprioritering att utgiftsutvecklingen riskerar att omöjliggöra uppfyllelsen av överskottsmålet alternativt framtvunga ett allt högre skatteuttag.

2.6 Redovisningen av de offentliga finanserna från budget till utfall

I Årsredovisning för staten 2015 beskrivs, i olika avsnitt, hur budgeten och ändringsbesluten har påverkat statens finanser. Riksrevisionen konstaterar att beskrivningen sker med olika detaljeringsgrad i olika avsnitt. I beskrivningen av statsbudgetens utgiftssida finns en tämligen fullständig beskrivning av hur beslut och

¹² Regeringens skrivelse *Ramverk för finanspolitiken*: skr. 2010/11:79, s. 17.

andra faktorer har påverkat utgifterna på budgeten. Också på statsbudgetens inkomstsida ges en ingående beskrivning av händelseförloppet.

Enligt 10 kap. 6 § budgetlagen ska statens årsredovisning även innehålla en uppföljning av riksdagens beslut om den offentliga sektorns finansiella sparande (överskottsmålet). I den del av årsredovisningen som avhandlar de offentliga finanserna är skildringen av förloppet från budget till utfall betydligt mindre utförligt beskrivet än i avsnitten om statens utgifter och inkomster. Riksrevisionen hade önskat att beskrivningen av vad som ägt rum mellan budget och utfall när det gäller det finansiella sparandet hade varit mer utförlig. En sådan redovisning skulle bidra till en tydligare uppföljning av finanspolitiken, vilket kan vara särskilt viktigt i de fall då betydande delar av den diskretionära politiken genomförs via ändringsbudgetar och andra typer av beslut.

Budgetåret 2015 utmärker sig på olika sätt som speciellt. Budgetpropositionen för 2015 som den nytillträdda regeringen lade fram i oktober 2014 föll i riksdagen. I stället fastställdes budgeten senare under hösten efter tillägg och ändringar i finansutskottet (se tabell 3).¹³

Tabell 3 Beslutad budget för 2015

Miljarder kronor	Budgetprop. 2015	Ändringar i utskottet	Beslutad budget
Inkomster	1 990	-14	1 976
Utgifter	2 036	-14	2 022
Finansiellt sparande	-46	0	-46

Anmärkning: Inkomster och utgifter enligt nationalräkenskapernas definition.

Källa: Riksdagens beslut med anledning av budgetpropositionen för 2015.

En stor del av den finanspolitik som regeringen ursprungligen hade föreslagit i budgetpropositionen röstades i stället igenom i riksdagen, med stöd av decemberöverenskommelsen, i vårandringsbudgeten för 2015.¹⁴ Senare under 2015 kom också en höständringsbudget¹⁵ samt en extra ändringsbudget¹⁶. Därtill beslutade regeringen i december 2015 att tidigarelägga utgifter från 2016 till 2015. Syftet med tidigareläggningarna var att skapa marginal till utgiftstaket 2016.¹⁷

¹³ Riksdagens beslut med anledning av *Budgetpropositionen för 2015*: prop. 2014/15:1, bet. 2014/15:FiU10, rskr. 2014/15:29.

¹⁴ Riksdagens beslut med anledning av propositionen *Vårändringsbudget för 2015*: prop. 2014/15:99, bet. 2014/15:FiU21, rskr. 2014/15:255.

¹⁵ Riksdagens beslut med anledning av propositionen *Höständringsbudget för 2015*: prop. 2015/16:2, bet. 2015/16:FiU11, rskr. 2015/16:22.

¹⁶ Riksdagens beslut med anledning av propositionen *Extra ändringsbudget för 2015*: prop. 2015/16:47, bet. 2015/16:FiU18, rskr. 2015/16:94.

¹⁷ Regeringens skrivelse *Årsredovisning för staten 2015*: skr. 2015/16:101, s. 69.

Riksrevisionen hade gärna sett att det framgick av Årsredovisning för staten 2015 vilka faktorer med vilka belopp som har medfört att det finansiella sparandet 2015 blev så pass mycket starkare än budgeterat. Nedan presenteras hur Riksrevisionen har uppfattat händelseförloppet och de avvikelser som uppstått mellan utfall och den beslutade budgeten för de offentliga finanserna.

I tabell 4 redovisas hur ändringsbudgetarna 2015 samt tidigareläggningen av utgifter från 2016 till 2015 har påverkat de offentliga finanserna. I jämförelse med de av regeringen redovisade effekterna på utgifter och inkomster på statens budget kan beloppen avvika, eftersom redovisningsprinciperna mellan nationalräkenskaperna och statens budget skiljer sig åt.

Tabell 4 Sammanställning av ändringsbeslut i budgeten för 2015

Miljarder kronor	Beslutad budget	VÄB	HÄB	EÄB	Flytt av utgifter	Summa ändringar
Inkomster	1 976	5,4				5,4
Utgifter	2 022	7,1	0,1	10	2,5	19,7
Finansiellt sparande	-46	-1,7	-0,1	-10	-2,5	-14,3

Anmärkning: Inkomster och utgifter enligt nationalräkenskapernas definition. Beloppen för ändringsbudgetar avser nya reformer. Anslagsökningar i ändringsbudgetarna för att hantera volymökningar i redan befintliga välfärdsystem har exkluderats i tabellen.

Källa: Riksdagens beslut med anledning av propositionerna Vårändringsbudget för 2015 (VÄB), Höständringsbudget för 2015 (HÄB) samt Extra ändringsbudget för 2015 (EÄB).

Ändringsbudgetarna har främst rört förändringar av utgifter. Värt att notera är att tidigareläggningen av takbegränsade utgifter, vilka på statsbudgeten uppgår till cirka 12 miljarder kronor, endast påverkar utgifterna i nationalräkenskaperna med 2,5 miljarder kronor. Skillnaden beror på de redovisningsprinciper som styr nationalräkenskaperna, vilka innebär att utgifter och inkomster i huvudsak ska periodiseras till det år de avser.

I tabell 5 nedan redovisas hur utfallet förhåller sig till den beslutade budgeten samt vilka ändringar som skett 2015. Avvikelsen mellan beslutad budget och utfall är mycket stor. Skattehöjningar har medfört 5 miljarder kronor i högre skatteintäkter men andra faktorer har bidragit till en avvikelse överstigande 50 miljarder kronor. Utgifterna har också blivit högre än i den beslutade budgeten. Men inklusive ändringsbudgetar och tidigareläggningar blev utgifterna faktiskt lägre än den nivå som riksdag och regering beslutat om, främst tack vare lägre ränteutgifter.

Tabell 5 Jämförelse mellan utfall och budget för det finansiella sparande i offentlig sektor 2015

Miljarder kronor	Beslutad budget	Summa ändringar	Utfall	Utfall beslutad budget
Inkomster	1 976	5,4	2 033	57
Skatter och avgifter	1 740	5,2	1 792	52
Kapitalinkomster	62		60	-2
Övriga inkomster	173	0,2	181	8
Utgifter	2 022	19,7	2 033	11
Konsumtion, transfereringar m.m.	1 803	19,7	1 829	26
Räntor	36		26	-10
Investeringar m.m.	183		178	-5
Finansiellt sparande	-46	-14,3	0	46

Anmärkning: Inkomster och utgifter enligt nationalräkenskapernas definition så som de redovisas i bilaga 2 i de ekonomiska propositionerna.

Källa: Regeringens skrivelse Årsredovisning för staten 2015 samt 2016 års ekonomiska vårproposition.

Riksrevisionen anser att regeringen tydligare bör redovisa dels hur ändringsbudgeten och förskjutningen av utgifter har påverkat det finansiella sparandet, dels varför utfallet för det finansiella sparandet skiljer sig från den beslutade budgeten i linje med vad Riksrevisionen illustrerat i tabellerna 4 och 5.

3 Finansiell revision: kommentar rörande revisionsberättelsen

Riksrevisionen har granskat Årsredovisning för staten 2015, avlämnad den 13 april 2016. Syftet har varit att bedöma om årsredovisningen i allt väsentligt är upprättad i enlighet med 10 kap. 5–10 §§ budgetlagen (2011:203). Riksrevisionen vill, efter granskningen av årsredovisningen och i samband med avlämnandet av revisionsberättelsen, fästa regeringens uppmärksamhet på nedanstående.

Regeringen har i år, liksom föregående år, bedömt (s. 23) att årsredovisningen i allt väsentligt ger en rättvisande bild av det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens tillgångar, med referens till budgetlagens krav. Riksrevisionen har i granskningen utgått från att regeringen genom bedömningen tar ansvar för att all relevant information som har bäring på räkenskaper har redovisats. Vidare utgår Riksrevisionen från att regeringen även anser att de uppskattningar, bedömningar och beräkningar som görs i årsredovisningen är rimliga.

Riksrevisionens bedömning är att årsredovisningen i allt väsentligt är upprättad enligt budgetlagen. Riksrevisionen vill dock särskilt påpeka att årlig revision inte har kunnat inhämta revisionsbevis med hög grad av säkerhet för regeringens redovisning av det offentliga sparandet och för uppföljningen mot överskottsmålet. Detta beskrivs närmare nedan under rubriken Regeringens redovisning av den offentliga sektorns finansiella sparande.

Vidare konstaterar Riksrevisionen i likhet med föregående år att ramverket för upprättandet av Årsredovisning för staten, budgetlagen, ger regeringen möjlighet att bestämma innehåll och form för det som redovisas i årsredovisningen. Riksrevisionen pekar på två områden där det finns förbättringsmöjligheter: regeringens redovisning av den offentliga sektorns finansiella sparande samt normering av årsredovisningen.

3.1 Regeringens redovisning av den offentliga sektorns finansiella sparande

Regeringen ska enligt budgetlagen redovisa en uppföljning av riksdagens beslut om den offentliga sektorns finansiella sparande (överskottsmålet).

Riksrevisionen ska som grund för sitt uttalande införskaffa tillräckligt med revisionsbevis för att säkerställa att den information som redovisas i en årsredovisning kan styrkas med hög grad av säkerhet och att bedömningar och uppskattningar är fria från subjektiva bedömningar.

När det gäller regeringens redovisning av det offentliga finansiella sparandet och överskottsålet är informationen helt naturligt behäftad med olika grader av subjektiva bedömningar och osäkerheter. Olika typer av bedömningar och uppskattningar är allmän praxis inom ramen för denna typ av redovisning. Bedömningar av ekonomisk utveckling och information som till stor del bygger på uppskattningar och bedömningar är behäftade med olika grader av osäkerhet och inte möjliga att verifiera med tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Nedan exemplifieras de iakttagelser som ligger till grund för Riksrevisionens slutsats:

- Den norm som finns för framtagande av underlaget är skrivelsen (2010/11:79) Ramverk för finanspolitiken som regeringen överlämnat till riksdagen. Denna skrivelse beskriver processen och metoden för beräkningarna. Metoden i sig baseras på att regeringen gör ett antal antaganden och subjektiva bedömningar vid framtagandet av underlaget.
- I redovisningen anges även BNP-utfallet. Beräkningar av BNP är komplexa och innehåller moment av uppräknings- och uppskattningar. Beräkningarna och uppskattningarna utgår bland annat från indata som erhålls från olika parter, till exempel företag, kommuner och medborgare. Uppgifter om BNP-utfallet baseras dessutom på kvartalsräkenskaper, vilka i högre utsträckning baseras på uppskattningar.
- Uppgifter om det offentliga finansiella sparandet baseras på inrapportering från stat, kommuner och landsting till Statistiska centralbyrån avseende de transaktioner som ägt rum under en viss aktuell period. Redovisningen av kommunsektorn i årsredovisningen bygger på kvartalsräkenskaper som i större utsträckning baseras på prognoser och uppskattningar än det faktiska utfallet. Riksrevisionen ska enligt god sed bilda sig en uppfattning om kontrollmiljön och bedöma den interna kontrollen i de processer som införts för att upprätta redovisningen. Detta har inte varit möjligt eftersom en stor del indata erhålls från tredje part, till exempel kommuner och landsting.

3.2 Normering och tillämpliga ramverk för upprättande av årsredovisningen

Årsredovisning för staten normeras i budgetlagen vilken bland annat definierar årsredovisningens innehåll, övergripande redovisnings- och värderingsprinciper, avgränsning och uppställningsform. Budgetlagen anger också att bokföring och redovisning i staten ska fullgöras på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed och att redovisningen ska ge en rättvisande bild av verksamheten, det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens tillgångar.

Riksrevisionen har, i likhet med föregående år, valt att göra ett uttalande om att årsredovisningen är upprättad enligt budgetlagen och använder därmed inte begreppet

rättvisande bild i uttalandet. Detta innebär inte att Riksrevisionen funnit väsentliga fel i sin granskning. För ett uttalande om rättvisande bild krävs att årsredovisningen har upprättats enligt ett ramverk för redovisning som har utformats i syfte att uppnå en rättvisande bild. Till skillnad från allmänt vedertagna ramverk i form av IFRS¹⁸, IPSAS¹⁹ eller förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) utgör budgetlagen i sig inte ett sådant ramverk. Budgetlagen ger i stället ett utrymme för regeringen att bedöma vad som ska ingå i redovisningen jämfört med om regeringen skulle följa ett allmänt vedertaget ramverk för sin rapportering. Vidare ingår delar i årsredovisningen som inte är av finansiell karaktär till exempel redovisning av regeringens intygande av EU-medel, uppföljning mot de budgetpolitiska målen och redovisning av regeringens åtgärder med anledning av Riksrevisionens effektivitetsrapporter. Även för dessa delar saknas en tydlig normering med avseende på hur de ska redovisas i årsredovisningen.

Det är viktigt för förtroendet för de offentliga finanserna att den statliga redovisningen uppfyller högt ställda krav på kvalitet och är i nivå med internationellt accepterade ramverk för redovisning. Den pågående diskussionen inom EU om behovet av harmoniserade redovisningsstandarder av hög kvalitet som underlag för finanspolitiska ramverk accentuerar behovet. Det är Riksrevisionens bedömning att det råder osäkerhet när i tiden harmonisering av redovisningsstandarderna inom EU kan slutföras. Riksrevisionen vill därför lyfta fram, precis som tidigare år, behovet av att påbörja och förtydliga normeringen för upprättandet av Årsredovisning för staten, eftersom budgetlagen inte är ett ramverk primärt upprättat med syfte att säkerställa att den finansiella redovisningen och den övriga redovisningen i årsredovisningen ger en rättvisande bild.

¹⁸ International Financial Reporting Standards är en vedertagen internationell standard för redovisning, antagen av International Accounting Standards Board (IASB).

¹⁹ International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) är revisionsstandarder utgivna av IPSAS Board för upprättade av finansiell rapportering (årsredovisningar) inom den offentliga sektorn. Dessa standarder baseras på International Financial Reporting Standards (IFRS).

Referenser

Regeringsformen 9 kap. 1–11 §§

Budgetlagen (2011:203) 10 kap. 5–10 §§

Riksdagens beslut med anledning av *Budgetpropositionen för 2015*: prop. 2014/15:1, bet. 2014/15:FiU10, rskr. 2014/15:29.

Riksdagens beslut med anledning av propositionen *Vårändringsbudget för 2015*: prop. 2014/15:99, bet. 2014/15:FiU21, rskr. 2014/15:255.

Riksdagens beslut med anledning av propositionen *Höständringsbudget för 2015*: prop. 2015/16:2, bet. 2015/16:FiU11, rskr. 2015/16:22.

Riksdagens beslut med anledning av propositionen *Extra ändringsbudget för 2015*: prop. 2015/16:47, bet. 2015/16:FiU18, rskr. 2015/16:94.

Regeringens proposition *En utvecklad budgetprocess*: prop. 2013/14:173.

Regeringens proposition *2016 års ekonomiska vårproposition*: prop. 2015/16:100.

Regeringens skrivelse *Ramverk för finanspolitiken*: skr. 2010/11:79.

Regeringens skrivelse *Årsredovisning för staten 2015*: skr. 2015/16:101.

Försäkringskassan, 2015. *Sjukfrånvarons utveckling* (Socialförsäkringsrapport 2015:11).

Riksrevisionen, 2015. *Transparensen i Årsredovisning för staten 2014* (RiR 2015:9).

Tidigare utgivna rapporter från Riksrevisionen

Riksrevisionens tidigare utgivna rapporter finns tillgängliga på www.riksrevisionen.se.

Beställning: publikationsservice@riksrevisionen.se.

2015	2015:1	Omskolad till arbete? – Utbildningsstödet till varslade vid Volvo Cars
	2015:2	Kontrollen av försvarsunderrättelseverksamheten
	2015:3	Den officiella statistiken – en rättvisande bild av samhällsutvecklingen?
	2015:4	Återfall i brott – Hur kan samhällets samlade resurser användas bättre?
	2015:5	Digitalradio – varför och för vem?
	2015:6	Vattenfall – konkurrenskraftigt och ledande i energiomställningen?
	2015:7	Aktivitet ersättning – en ersättning utan aktivitet?
	2015:8	Arktiska rådet – vad Sverige kan göra för att möta rådets utmaningar
	2015:9	Granskning av Årsredovisning för staten 2014
	2015:10	Transporter av farligt avfall – fungerar tillsynen?
	2015:11	Regeringens styrning av SOS Alarm – viktigt för människors trygghet
	2015:12	Patientsäkerhet – har staten gett tillräckliga förutsättningar för en hög patientsäkerhet?
	2015:13	Regeringens jämställdhetsinsats – tillfälligheter eller långsiktiga förbättringar?
	2015:14	Överskudsättning – hur fungerar samhällets stöd och insatser?
	2015:15	Regeringens hantering av risker i statliga bolag
	2015:16	Statens finansiella tillgångar – något att räkna med?
	2015:17	Nyanländas etablering – är statens insatser effektiva?
	2015:18	Länsstyrelsernas krisberedskapsarbete – Skydd mot olyckor, krisberedskap och civilt försvar
	2015:19	Rehabiliteringsgarantin fungerar inte – tänk om eller lägg ner
	2015:20	Gruvavfall – Ekonomiska risker för staten
	2015:21	It-relaterad brottslighet – polis och åklagare kan bli effektivare
	2015:22	Regional anpassning av arbetsmarknadsutbildning – vilka hänsyn tas till arbetsmarknadens behov?
2016	2016:1	Transparensen i budgetpropositionen för 2016 – Tillämpningen av det finanspolitiska ramverket
	2016:2	Tillsyn över brottsbekämpande myndigheter – En granskning av Säkerhets- och integritetsskyddsnämnden
	2016:3	Erfarenheter av OPS-lösningen för Arlandabanan
	2016:4	Statens kreditförluster på studielån
	2016:5	Nationella samordnare som statligt styrmedel