

PER-OLA WIKLANDER

# Regleringen av kommunal redovisning – en kommunal-rättslig fråga med en redovisningsrättslig systematik

*Regleringen av den kommunala redovisningen har utvecklats väsentligt de senaste två decennierna. Sedan 1998 föreligger en särskild lag – lagen (1997:614) om kommunal redovisning, KRL – där det närmare regleras hur den kommunala redovisningen ska utformas. Därutöver hänvisas till den rättsliga standarden god redovisningssed. Den 28:e september 2016 disputerade jag på avhandlingen "Kommunal redovisning – En rättsvetenskaplig studie". Syftet med föreliggande artikel är att kortfattat diskutera några av de frågor som jag behandlade i avhandlingen. Genomgående har diskussionen anpassats för att även – där det är möjligt – inbegripa frågor som berör det insolvensrättsliga området.*

PER-OLA WIKLANDER Jur.dr. i offentlig rätt. Adjunkt i rättsvetenskap vid Karlstads universitet. per-ola.wiklander@kau.se, 054-700 22 92

## 1. INLEDNING

Regleringen av den kommunala redovisningsskyldigheten innefattar flera rättsligt intressanta aspekter. Som utgångspunkt gäller att kommuner och landsting är skyldiga att upprätta minst en delårsrapport under räkenskapsåret och en årsredovisning efter räkenskapsårets slut.<sup>1</sup> Därutöver ska kommuner löpande bokföra ekonomiska händelser.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Se 8 kap. 16 § 1 st. och 20 a § kommunallagen (1991:900), KomL, och vidare 1 kap. 1 §, 3 kap. 2 § och 9 kap. 1 § KRL. I den fortsatta framställningen används benämningen kommun i betydelsen både kommun och landsting, jfr 1 kap. 1 § KomL och 1 kap. 1 § KRL. Enligt 1 kap. 2 § KRL ska även kommunalförbund tillämpa lagstiftningen, vilket innebär att även sådana omfattas av benämningen kommun i den fortsatta framställningen.

<sup>2</sup> Se 2 kap. KRL.

I KomL hänvisas vidare till KRL i fråga om *närmare bestämmelser* om den löpande bokföringen och årsredovisningen.<sup>3</sup> Några bestämmelser som materiellt stadgar *hur* den kommunala redovisningen ska utformas återfinns således inte i KomL, utan kräver ett närmare studium av KRL. KRL är dock utformad som en ramlag, vilket innebär att det i den lagen inte i detalj fastslås hur den kommunala redovisningen ska gå till och utformas.<sup>4</sup> I stället är tillämparen i många frågor hänvisad till vad som, i enlighet med 1 kap. 3 § 1 st. KRL, betraktas som *god redovisningssed*.

God redovisningssed är en s.k. rättslig standard som det sedan lång tid tillbaka har hänvisats till inom det redovisningsrättsliga området.<sup>5</sup> I den kommunalrättsliga lagstiftningen infördes hänvisningen till god redovisningssed 1991.<sup>6</sup> Hänvisningen till god redovisningssed var en kodifiering av vad som sedan tidigare ansågs gälla vid upprättandet av den kommunala redovisningen. Regeringen ansåg dock att det var av betydelse att hänvisningen kom till uttryck i lagtexten.<sup>7</sup> Vid införandet av KRL flyttades bestämmelsen med hänvisningen till god redovisningssed till den nya lagen, samtidigt som motsvarande bestämmelse utmönstrades ur KomL. I samband med detta lades även ett andra stycke till den nya paragrafen i KRL. I 1 kap. 3 § 2 st. KRL stadgas att "[o]m avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelserna lämnas i en not."

I lagstiftningen infördes således en hänvisning till *normgivande organ* och allmänna råd eller andra rekommendationer som sådana organ publicerar. Inom det redovisningsrättsliga området har materialet som normgivande organ publicerar sammanfattats under beteckningen *kompletterande normgivning*.<sup>8</sup> I samband med införandet av KRL bildade staten, Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet ett nytt normgivande organ för den kommunala sektorn som fick namnet Rådet för kommunal redovisning, RKR.<sup>9</sup> RKR bildades som en ideell förening och dess primära

<sup>3</sup> Se 8 kap. 14 § 2 st. och 16 § 2 st. KomL.

<sup>4</sup> Prop. 1996/97:52 s. 44. Jfr för privat sektor, prop. 1995/96:10 (del I) s. 187 och prop. 1998/99:130 (del I) s. 180.

<sup>5</sup> Se om god redovisningssed som exempel på en rättslig standard, t.ex. Olsson, S., Redovisningsrätt – en introduktion, Sthlm 2012, s. 20, prop. 1995/96:10 (del II) s. 11 och SOU 2014:22 s. 178. Jfr även Strömholm, S., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, 5:e uppl., Sthlm 1996, s. 252. Se vidare om historiken, Wiklander, P., Kommunal redovisning – En rättsvetenskaplig studie, Karlstad 2016 [cit. Wiklander], s. 158–159.

<sup>6</sup> Prop. 1990/91:117 s. 122 och 215 samt Wiklander, s. 53 och 157.

<sup>7</sup> Prop. 1990/91:117 s. 122 och SOU 1990:24 s. 145. Jfr Ds C 1987:5 s. 90.

<sup>8</sup> Wiklander, s. 36–37 med vidare hänvisningar.

<sup>9</sup> Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet är sedan 2007 sammanslaget till ett gemensamt förbund – Sveriges Kommuner och Landsting, SKL.

uppgift är att utveckla god redovisningssed för den kommunala sektorn i enlighet med KRL.<sup>10</sup>

De materiella bestämmelser som återfinns i KRL ska således kompletteras av uttalanden av det normgivande organet RKR. Systematiken – med en ramlagstiftningen i grunden och vidare hänvisning till god redovisningssed – är influerad av motsvarande reglering för den privata sektorn, framför allt bokföringslagen (1999:1078), BFL, och årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.<sup>11</sup>

En undersökning av den kommunala redovisningsregleringen kan, beaktat beskrivningen ovan, inbegripa ett antal frågeställningar. I min avhandling undersökte jag särskilt vilken rättslig ställning normgivande organ och kompletterande normgivning har inom det kommunala redovisningsrättsliga området, vilken funktion den kompletterande normgivningen har i förhållande till lagstiftningen inom det kommunala redovisningsrättsliga området, samt vilka likheter och skillnader i fråga om regleringarnas struktur och materiella innehåll som går att identifiera mellan privat och kommunal sektor. En fråga av betydelse för besvarandet av frågorna ovan är de särskilda förutsättningar som gäller för kommunal verksamhet, vad som brukar benämnas den kommunala särarten.

## 2. KOMMUNAL SÄRART I EN REDOVISNINGSS- RESPEKTIVE INSOLVENSRÄTTSLIG KONTEXT

Kommunerna är särskilda rättssubjekt, som lyder under särskilda regler. Den kommunala särart som kan identifieras leder sedermera till att särskilda lösningar valts för den kommunala sektorns vidkommande.

Frågan om kommunal särart aktualiseras även inom ramen för regleringen av den kommunala redovisningsskyldigheten.<sup>12</sup> Flera av de frågor som därvid är av intresse är även av intresse i en insolvensrättslig kontext. Fyra huvudsakliga särdrag kan identifieras som har betydelse dels för innehållet i regleringen som sådan, dels vid de bedömningar som aktualiseras inom ramen för den föreliggande regleringen. Följande särdrag kan lyftas fram särskilt:

1. Typen av verksamhet
2. Verksamhetens varaktiga karaktär

<sup>10</sup> Prop. 1996/97:52 s. 65 och Stadgar för den ideella föreningen Rådet för kommunal redovisning § 2.

<sup>11</sup> Se särskilt om hänvisningen till god redovisningssed i 4 kap. 2 § BFL och 2 kap. 2 § ÅRL.

<sup>12</sup> Se för det följande, Wiklander, s. 77–82 och SOU 2016:24 s. 77–79.

### 3. Öppenhet och offentlighet

### 4. Budgetens starka ställning

Kommunal verksamhet bedrivs i grund och botten utifrån ett annat syfte jämfört med verksamhet inom privat sektor. Syftet med den kommunala verksamheten är inte att generera vinst utan att driva in medel för att tillhandahålla nyttigheter av allmänt intresse. Finansieringen av verksamheten är också annorlunda. En stor del av intäkterna, genom kommunalskatten, föregår ofta kostnaderna.

Finansieringen kan även anknytas till punkt 2 ovan, som berör verksamhetens varaktiga karaktär. Kommunernas rätt att ta ut skatt, enligt 14 kap. 4 § regeringsformen (1974:152), RF, innebär ett särskilt starkt verktyg för att säkerställa den långsiktiga stabiliteten i den kommunala ekonomin. Därutöver kan framhållas bestämmelserna i 1 kap. 1, 7 och 8 §§ RF som garanterar kommunernas ställning som rättssubjekt inom ramen för det allmännas verksamhet.<sup>13</sup> En enskild kommun kan vidare endast upplösas – vilket i praktiken innebär att den delas i två eller flera kommuner, alternativt att flera kommuner slås ihop – genom tillämpning av den särskilda lagen (1979:411) om ändringar i Sveriges indelning i kommuner och landsting. Utifrån detta, och beaktat viss uppmärksam praxis i mitten av 1990-talet, anses en kommun inte kunna gå i konkurs.<sup>14</sup> Detta beror på att en kommun inte anses kunna komma på obestånd i den mening som avses i 1 kap. 2 § 2 st. konkurslagen (1987:672), KL. En kommun kan naturligtvis i extremfall hamna i en likviditetskris, som innebär att betalningsförmågan försämras på kort sikt.<sup>15</sup> Beskattningsmakten innebär dock att en sådan brist är av övergående natur och att det därmed i princip alltid är fråga om *tillfällig insolvens*. RF:s bestämmelser anses fortsättningsvis inte möjliggöra att en konkursförvaltare tar över förvaltningen, vilken innefattar en rad specialreglerade åligganden vilka kan innefatta myndighetsutövning.<sup>16</sup> En kommun kan mot bakgrund av vad som angetts ovan inte heller begära sig själv i konkurs i egenskap av

<sup>13</sup> Naturligtvis under förutsättning att inte grundlagen som sådan ändras.

<sup>14</sup> Se RH 1996:6 och RH 1996:75 samt Ds C 1987:5 s. 39, SOU 2016:24 s. 78, Riberdahl, C., Kommunernas kreditvärdighet från rättsliga aspekter, SvJT 1992 [cit. Riberdahl], s. 221 och Gustafsson, A., Kommunal självstyrelse, Sthlm 1999, s. 268.

<sup>15</sup> Jfr Heuman, L. Specialprocess. Utsökning och konkurs, 7:e uppl., Sthlm 2014, s. 182, om hur bristande likviditet kan leda till insolvens.

<sup>16</sup> Riberdahl, s. 213 och 219 samt Lindquist, U., Losman, S., Kommunallagen i lydelsen den 1 mars 2011, Sthlm 2011, s. 242.

gäldenär.<sup>17</sup> KL är därmed i princip inte tillämplig på kommuner. Av LFR framgår att bestämmelserna inte gäller för kommuner.<sup>18</sup>

En närliggande fråga är hur kommunernas kreditvärdighet påverkas av dessa slutsatser. Riberdahl har diskuterat, i den artikel som tidigare refererats till, just denna fråga.<sup>19</sup> Artikeln författades med anledning av att kommunernas kreditvärdighet hade kommit att ifrågasättas under den finansiella krisen i början av 1990-talet. Riberdahl berörde flera av de insolvensrättsliga lagarna – KL, utsökningsbalken (1981:774), UB, m.fl. – samtidigt som han framhöll *kommunernas* rättsliga särart. Riberdahl lyfte härvid fram den kommunala självstyrelsen, beskattningsmakten, kommunen som tvångssammanslutning, lokaliseringsprincipen, det omfattande åliggandet att bedriva viss verksamhet samt den särskilt utformade rättsliga kontroll genom förvaltningsbesvär, laglighetsprövningsinstitutet och JO som kommunerna är underkastade.<sup>20</sup> Dessa särdrag påverkade sedermera i olika utsträckning bedömningen av kommunernas kreditvärdighet ur ett rättsligt perspektiv. Riberdahls slutsats, som bl.a. byggde på bedömningen att en kommun inte kan gå i konkurs, var att diskussionen om kommunernas kreditvärdighet byggde på en grundläggande felsyn, möjligen p.g.a. okunskap om kommunernas rättsliga särart. Enligt honom är "... alla kommuner kreditvärdiga, oavsett deras ekonomiska situation."<sup>21</sup> En slutsats som, enligt min uppfattning, har bäring än i dag.

Att en kommun inte kan gå i konkurs har betydelse också i en kommunal redovisningsrättslig kontext eftersom en av de grundläggande redovisningsprinciperna – fortlevnadsprincipen – därmed får en särskilt stark ställning inom ramen för den kommunala redovisningen. Principens innebörd är, kortfattat uttryckt, att en redovisningsenhet förväntas bedriva sin verksamhet även i framtiden.<sup>22</sup> Principens starka ställning innebär fortsättningsvis att fokus bör ligga på kontinuitet i den enskilda kommunens redovisning och jämförbarhet mellan redovisningsperioder inom kommunen, men även jämförbarhet mellan kommuner.

Dessa utgångspunkter leder vidare till ett resultaträkningsfokus. Viktigare än den ekonomiska ställningen vid en viss tidpunkt, är hur medlen har använts under den aktuella redovisningsperioden.<sup>23</sup>

<sup>17</sup> Jfr 2 kap. 1 § 1 st. och 7 § KL och Riberdahl, s. 217. Jfr även 1 kap. 3 § 2 st. lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion, LFR, och prop. 1995/96:5 s. 174–175.

<sup>18</sup> Se 1 kap. 3 § 2 st. LFR och prop. 1995/96:5 s. 174–175.

<sup>19</sup> Se Riberdahl, s. 209–222.

<sup>20</sup> Riberdahl, s. 209–211. Jfr Wiklander, s. 56–68 och 102–110.

<sup>21</sup> Riberdahl, s. 221.

<sup>22</sup> Se prop. 1996/97:52 s. 45–46, SOU 2016:24 s. 101 och Wiklander, s. 251–253.

<sup>23</sup> Jfr prop. 1996/97:52 s. 45, SOU 2016:24 s. 79 och Wiklander, s. 249–250.

Vad som dock är viktigt att notera, kopplat till frågan om konkurs, är att med kommun avses i detta hänseende endast kommunen som sådan och den förvaltning som kommunen bedriver i egen regi. Om kommunen väljer att bedriva en del av sin verksamhet i bolagsform, innebär det att sådana bolag kan gå i konkurs.<sup>24</sup> Särskilt intressant blir det dock i fall där en kommun kontinuerligt ger tillskott till en verksamhet med ständiga underskott. Härvid uppstår både skatterättsliga och redovisningsrättsliga konsekvenser.<sup>25</sup> I enlighet med redovisningsregleringen innebär sådana tillskott från kommunerna till det aktuella bolaget att dessa ska elimineras inom ramen för den sammanställda redovisningen (den kommunala ”koncernredovisningen”).<sup>26</sup> Tillskottet från kommunen ska även kostnadsföras i kommunens resultaträkning och påverkar således verksamhetsutrymmet i övrigt.

Den kommunala verksamheten bedrivs vidare utifrån kravet på offentlighet, vilket även är något som särskilt framhålls gällande den kommunala redovisningen. Transparens i fråga om den kommunala ekonomin ska härmed vara ledordet vid upprättandet av de olika redovisningsrapporterna under räkenskapsåret. Fullständig transparens är dock knappast möjligt eller ens eftersträvänsvärt. Kravet på öppenhet och transparens får relateras till bedömningen huruvida den aktuella informationen är väsentlig i förhållande till syftet att möjliggöra en adekvat utvärdering av den kommunala ekonomin.<sup>27</sup>

Avslutningsvis är budgetens starka ställning ett uttryck för kommunal särart. Utgångspunkten är att kommunerna ska ha en god ekonomisk hushållning, enligt 8 kap. 1 § 1 st. KomL, och att kommunerna varje år ska upprätta en budget där intäkterna överstiger kostnaderna, enligt 8 kap. 4 § 3 st. KomL. Kravet på att kommunerna ska upprätta en budget i balans kan relateras till det balanskravsresultat som räknas fram efter räkenskapsårets slut. Om detta resultat är negativt ska kommunerna, enligt 8 kap. 5 a § KomL, reglera det negativa resultatet under de tre följande åren därefter. En sådan reglering kan dock en kommun, enligt 8 kap. 5 b § KomL, besluta om att inte genomföra under förutsättning att kommunen anför

<sup>24</sup> Stattin, D., *Kommunal aktiebolagsrätt*, 2:a uppl., Sthlm 2007, s. 103–104. Jfr dock om hur bestämmelserna i LFR inte gäller gäldenärer där en kommun har ett bestämmande inflytande, se 1 kap. 3 § 2 st. LFR.

<sup>25</sup> Se om de skatterättsliga konsekvenserna i bl.a. RÅ 1993 ref. 60, RÅ 2001 ref. 28 I och II samt RÅ 2005 ref. 26.

<sup>26</sup> Se 8 kap. 2 § KRL och RKR, Rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning, 2009, s. 4 och 7.

<sup>27</sup> Se RKR, *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting*, 2011, s. 21 och Wiklander, s. 259.

synnerliga skäl.<sup>28</sup> Även dessa regler belyser det fokus på kommunernas redovisade resultat som föreligger inom den kommunala sektorn.

Balanskravet gäller endast för kommunens förvaltning i egen regi och således inte för sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.<sup>29</sup> Målsättningsparagrafen om god ekonomisk hushållning gäller dock, enligt 8 kap. 1 § 1 st. KomL, även sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.

## 5. DET KOMMUNALA REDOVISNINGSRÄTTSLIGA OMRÅDETS SYSTEMATIK OCH RÄTTSKÄLLOR

Efter att KomL trädde i kraft 1992 och i synnerhet sedan KRL trädde i kraft 1998, har regleringen av den kommunala redovisningen utvecklats väsentligt. I KRL finns bestämmelser om bl.a. den löpande bokföringen, årsredovisningens delar, värderingsregler och den sammanställda redovisningen. RKR har i sin tur arbetat kontinuerligt för att publicera rekommendationer och annat material. I dag, nästan 20 år sedan lagstiftningen trädde i kraft, har organet publicerat 20 stycken *rekommendationer*. Det är denna typ av material, såsom jag har uppfattat RKR:s systematisering av organets material, som i första hand relaterar till 1 kap. 3 § 2 st. KRL och hänvisningen till god redovisningssed i 1 kap. 3 § 1 st. KRL. Därutöver publicerar RKR *informationer*, *idéskrifter/vägledningar* och *yttranden*.<sup>30</sup> Enligt min uppfattning finns det även i detta material – framför allt i de publicerade yttrandena – konkreta uttalanden om hur god redovisningssed ska förstås.<sup>31</sup>

I likhet med vad som gäller för privat sektor – där Bokföringsnämndens allmänna råd anses ha en stark ställning som ett uttryck för god redovisningssed – föreligger en presumtion för att den kompletterande normgivningen från RKR ger uttryck för god redovisningssed för kommunal sektor. Jag anser dock att presumtionen inte är lika stark som för motsvarande kompletterande normgivning för den privata sektorn. Slutsatsen i denna del bygger i huvudsak på hur den kompletterande normgivningen har tillämpats i praxis.<sup>32</sup> Gällande den kommunala

<sup>28</sup> Se vidare Wiklander, s. 69–75.

<sup>29</sup> Prop. 1996/97:52 s. 35.

<sup>30</sup> Wiklander, s. 126–135.

<sup>31</sup> Wiklander, s. 134–135 och 214.

<sup>32</sup> Att den kompletterande normgivningen ska vara av särskild vikt vid bedömningen av vad som ska anses vara god redovisningssed är, enligt min uppfattning, vid en läsning av lagstiftningen och förarbetena klart, se prop. 1996/97:52 s. 68 och Wiklander, s. 212–213.

redovisningsregleringen är det laglighetsprövningsinstitutet, enligt 10 kap. KomL, som kan aktualiseras för att överpröva kommunala beslut om redovisning.<sup>33</sup> Fullmäktige ska t.ex., enligt 8 kap. 18 § KomL, godkänna årsredovisningen genom ett beslut. Detta beslut kan sedan överklagas genom en laglighetsprövning, se 10 kap. 1 och 2 §§ KomL. En laglighetsprövning innebär en begränsad prövning av det kommunala beslutet och det materiella innehållet i den kommunala redovisningen kan endast olagligförklaras om det *strider mot lag eller annan författning*.<sup>34</sup> I den praxis som finns synes domstolarna intagit en restriktiv hållning vid sin bedömning i dessa mål, vilket innebär att prövningen har skett i förhållande till lagstiftningens materiella innehåll och de förarbetsuttalanden som funnits tillgängliga. Eftersom lagstiftningen är av ramlagskaraktär och en stor del av den materiella regleringen sker genom den kompletterande normgivningen inom ramen för hänvisningen till god redovisningssed, aktualiseras därmed inte en prövning i förhållande till god redovisningssed i sin helhet, där den utveckling som sker inom ramen för den kompletterande normgivningen är en viktig del. Det uttryckliga kravet på att den kommunala redovisningen enligt 1 kap. 3 § 1 st. KRL ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed, prövas därmed inte inom ramen för den prövning som sker i domstol.<sup>35</sup>

Sammanfattningsvis kan den kompletterande normgivningens rättsliga ställning för kommunal sektor uttryckas som så att det genom lagstiftningens systematik och de motiv som ligger till grund för regleringen föreligger en presumtion för att den kompletterande normgivningen ger uttryck för god redovisningssed. Presumtionen har dock inte varit möjlig att verifiera med hänvisning till praxis på samma sätt som i fråga om motsvarande kompletterande normgivning för den privata sektorn.<sup>36</sup>

Systematiseringen av det kommunala redovisningsrättsliga området leder fram till identifierandet av ett antal rättskällor som har särskild betydelse vid bedömningar som rör uppställandet och utformandet av den kommunala redovisningen.<sup>37</sup> Lagstiftningen – KRL – är, vilket naturligt

<sup>33</sup> Wiklander, s. 102–110.

<sup>34</sup> De särskilt uppställda prövningsgrunderna återfinns i 10 kap. 8 § KomL, se särskilt punkt 4 vad gäller ovan angivna prövningsgrund. De övriga punkterna tar sikte på formella aspekter av det kommunala beslutsfattandet respektive beslut där kommunen inte agerar i enlighet med den kommunala kompetensen, se vidare Wiklander, s. 105–107 och t.ex. SOU 2015:24 s. 484–487.

<sup>35</sup> Wiklander, s. 215–219. Sådana påpekanden kan dock ske inom ramen för revisorernas granskning. Någon empirisk undersökning av revisionsberättelser gjordes dock inte i avhandlingen.

<sup>36</sup> Wiklander, s. 210 och 223–224.

<sup>37</sup> Se för det följande Wiklander, s. 224–232.



vis är okontroversiellt i ett traditionellt kommunalrättsligt perspektiv, den främsta rättskällan. I enlighet med legalitetsprincipen, såsom den kommer till uttryck i 1 kap. 1 § 3 st. RF, är kommunerna skyldiga att följa gällande lagstiftning.<sup>38</sup> Lagstiftningens förarbeten visar sig också ha en stark ställning, eftersom det är med hjälp av dessa som domstolarna i laglighetsprövningsmål tolkar lagstiftningen.<sup>39</sup> Utöver dessa har den kompletterande normgivningen från RKR en särskild ställning, när en kommun vill söka ledning om vad som ska anses som god redovisningssed gällande en viss fråga.

Lagstiftningen, förarbetena och den kompletterande normgivningen är enligt min uppfattning de främsta rättskällorna som behöver konsulteras när en kommunal redovisningsfråga och dess lösning i redovisningsrapporterna diskuteras. Domstolspraxis är än så länge knapp och ännu har inget mål som berör en kommunal redovisningsfråga behandlats i högsta instans. Prövningens karaktär, en laglighetsprövning som endast kan utmyнна i att det kommunala beslutet upphävs, innebär vidare att den praxis som finns ger begränsad ledning för hur kommunerna ska redovisa. En utvecklad praxis skulle dock kunna ge ledning i fråga om de yttre ramarna för vad som är en godtagbar kommunal redovisning.

Utöver praxis är det, eftersom regleringen av den kommunala redovisningen ansluter till motsvarande reglering för privat sektor, ibland nödvändigt att gå vidare till exempelvis ÅRL, men även de redovisningsdirektiv som den svenska lagstiftningen för privat sektor bygger på. Därutöver kan övrig kompletterande normgivning inom området, som bl.a. publiceras av det internationella organet IPSASB, ge ledning i olika frågor.<sup>40</sup> Avslutningsvis kan förekommande redovisningspraxis i kommunerna, som ett uttryck för en form av sedvanerätt, ge viss ledning för hur redovisningen borde gå till i sådana frågor där det saknas ledning i övriga rättskällor.

<sup>38</sup> Jfr prop. 2009/10:80 s. 142, JO 1990/91 s. 283 och JO 2010/11 s. 563.

<sup>39</sup> Även detta kan tyckas okontroversiellt, men vid en jämförelse med regleringen för privat sektor kan nämnas att förarbeten förväntas kunna bli föräldrade om den kompletterande normgivningen utvecklas i en annan riktning efter lagstiftningens tillkomst, se Wiklander, s. 229 och Kellgren, J. & Bjuvberg, J., Redovisning och beskattning, Lund 2014, s. 38.

<sup>40</sup> IPSASB står för International Public Sector Accounting Standards Board, vilket är ett oberoende organ som utvecklar redovisningsstandarder för den offentliga sektorn. Se vidare Wiklander, s. 141–142.

## 6. FÖRHÅLLET MELLAN LAGSTIFTNINGEN OCH DEN KOMPLETTERANDE NORMGIVNINGEN

I en särskild del i min avhandling analyserade jag fyra redovisningsfrågor. Frågan om det materiella förhållandet mellan lagstiftningen och den kompletterande normgivningen var i denna del central. Även i denna del gjordes löpande jämförelser med regleringen för privat sektor. De redovisningsfrågor som undersöktes närmare var redovisningen av materiella anläggningstillgångar, bidrag till infrastruktur, pensionsåtagandet samt den sammanställda redovisningen.

I fråga om förhållandet mellan lagstiftningen och den kompletterande normgivningen kan slutsatsen dras att det normgivande organet i den absoluta majoriteten av fallen utvecklar god redovisningssed i enlighet med KRL.<sup>41</sup> Den kompletterande normgivningen fungerar således som ett komplement till lagstiftningen. I något enstaka fall synes dock RKR i sina rekommendationer gå utöver vad som genom en traditionell lagtolkning kan utläsas ur bestämmelserna i KRL. Ett sådant exempel rör RKR:s rekommendationer om vilka juridiska personer som ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. Genom tillämpning av RKR:s rekommendationer kan, enligt min uppfattning, juridiska personer som enligt bestämmelserna i KRL borde ingå i de sammanställda räkenskaperna undantas från denna redovisning.<sup>42</sup>

Vid en jämförelse med regleringen för privat sektor kan två av de undersökta redovisningsfrågorna lyftas fram särskilt, som ett uttryck för kommunal särart när det gäller vilken redovisningslösning som har valts. De två frågorna är redovisningen av bidrag till infrastruktur samt redovisningen av pensionsåtagandet.<sup>43</sup>

När det gäller redovisningen av bidrag till infrastruktur har det i lagstiftningen införts bestämmelser som möjliggör för kommunerna att välja en av två fundamentalt olika redovisningslösningar.<sup>44</sup> En kommun som beslutar om ett sådant bidrag kan välja att antingen kostnadsföra bidraget direkt det år bidraget beslutats, eller att aktivera bidraget i balansräkningen såsom en tillgång och upplösa bidraget under en tidsperiod av 2–25 år. Eftersom bidrag till infrastruktur kan omfatta betydande belopp har valet av redovisningslösning betydelse för hur den kommunala ekonomin

<sup>41</sup> Wiklander, s. 407.

<sup>42</sup> Se 8 kap. 2 § KRL, RKR Rekommendation 8.2 s. 5–6 och Wiklander, s. 387–392.

<sup>43</sup> Särskilda redovisningslösningar förekommer även inom ramen för regleringen av de andra två frågorna.

<sup>44</sup> Se 5 kap. 7 § KRL och Wiklander, s. 317–320.

presenteras i resultat- och balansräkningen. En direkt kostnadsföring kan t.ex. leda till ett negativt resultat och ett negativt balanskravsresultat det aktuella året. Ett negativt balanskravsresultat ska, som tidigare nämnts, enligt huvudregeln återställas under de följande tre åren, vilket i sin tur kan leda till behov av besparingar.

Redovisningen av pensionsåtagandet är en annan fråga där det i lagstiftningen införts bestämmelser som innebär en särskild lösning för den kommunala sektorn. Det kommunala pensionsåtagandet ska redovisas enligt en s.k. blandmodell, där de förpliktelser att betala ut pensionsförmåner som intjänats före 1998 inte ska redovisas som en skuld eller avsättning, utan i stället som en ansvarsförbindelse. Vidare är det *utbetalningarna* av de pensionsförmåner som intjänats före 1998 som ska kostnadsföras. Sådana pensionsförmåner som tjänats in efter 1998 ska däremot redovisas i balansräkningen, enligt huvudregeln som en avsättning. Dessa kostnadsförs vid intjänandet men påverkar likviditeten först när de betalas ut.<sup>45</sup> Redovisningen enligt blandmodellen är en lösning som endast tillämpas inom den kommunala sektorn och är således ett uttryck för kommunal särart.<sup>46</sup> Det är också en redovisningsteoretiskt säregen lösning eftersom det är fråga om en förpliktelse som uppfyller kraven för att redovisas i balansräkningen, men som ändå inte redovisas på detta sätt. Redovisningslösningen leder vidare till att bilden av den kommunala ekonomin, i avseendet förhållandet mellan tillgångarna och skulderna, förskönas. Soliditetsmättet och eget kapital får i och med detta i dagsläget en annan funktion vid analysen av kommunernas ekonomi.<sup>47</sup>

Betydelsen av den valda redovisningslösningen kan exemplifieras genom en jämförelse med den kommunala redovisningsutredningens förslag att kommunerna ska gå över till att redovisa hela pensionsåtagandet i balansräkningen, i enlighet med den s.k. fullfonderingsmodellen.<sup>48</sup> En redovisning enligt fullfonderingsmodellen innebär att hela pensionsåtagandet redovisas på balansräkningens skuldsida.<sup>49</sup> Om detta förslag

<sup>45</sup> Se 5 kap. 4 § och 6 kap. 11 § KRL. Se även vidare Wiklander, s. 343–347.

<sup>46</sup> Kommunala aktieföretag och andra juridiska personer som kommunerna har intressen i redovisar dock sina pensionsåtaganden i enlighet med vad som gäller för respektive associationsform, SOU 2016:24 s. 166–167. Huvudregeln i de regelverk som gäller för privat sektor är att pensionsförpliktelserna ska redovisas i balansräkningen, se t.ex. IAS 19 p. 63, BFN 2012:1 kap. 28 och prop. 2015/16:3 s. 159. Möjligheten att redovisa poster ”inom linjen” som ansvarsförbindelser har för privat sektor, beaktat det nya redovisningsdirektivet, helt tagits bort. Sådana poster ska numera, enligt 5 kap. 15 § ÅRL, redovisas i not, se prop. 2015/16:3 s. 144–146, 159 och 220.

<sup>47</sup> SOU 2016:24 s. 78.

<sup>48</sup> Se SOU 2016:24 s. 159–169.

<sup>49</sup> Att poängtera är att valet av redovisningsmodell inte påverkar hur stor den faktiska pensionsskulden är eller de faktiska pensionsutbetalningarnas storlek, jfr SOU 2016:24 s. 167.

genomförs kommer det innebära att ca 100 kommuner och i princip alla landsting uppvisar ett negativt eget kapital vid övergången.<sup>50</sup>

Aktiebolagsrättsligt skulle ett förbrukat eget kapital i ett bolag leda till frågan huruvida bolagets verksamhet ska fortsätta.<sup>51</sup> I en kommunal redovisningsrättslig kontext beskrivs ett negativt eget kapital visserligen som något allvarligt, men att det framför allt innebär en signal om hur den kommunala ekonomin ser ut. Ett negativt eget kapital innebär därmed i praktiken inget annat än ett tecken på att kommunerna måste öka sitt sparande för att få eget kapital att bli positivt igen. Målet att eget kapital ska bli positivt igen bygger dock, för en kommun, alltså inte på risken för ett obestånd, utan är i stället en följd av kravet på att en kommun ska ha en god ekonomisk hushållning.<sup>52</sup>

## 7. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Den kommunala redovisningsregleringen uppvisar en systematik som i stor utsträckning överensstämmer med motsvarande systematik inom privat sektor. Den kommunala särarten innebär dock att vissa särskilda lösningar och redovisningsfrågor aktualiseras inom kommunal sektor. De grundläggande redovisningsrapporterna – resultaträkningen och balansräkningen – får därmed i vissa avseenden en annan funktion vid en analys av kommunernas ekonomi. Rapporterna används inte för att t.ex. bedöma huruvida en kommun ska avvecklas, eftersom detta inte är aktuellt gällande en kommun, utan ska visa hur de förtroendevalda förvaltar de medel som de blivit anförtrödda att förvalta.

Grundläggande analysverktyg, som t.ex. soliditetsmättet, måste vidare relateras till de särregler som finns inom ramen för den kommunala redovisningsregleringen. Eftersom t.ex. redovisningen av pensionsåtagandet i dag innebär att en stor del av denna förpliktelse redovisas som en ansvarsförbindelse ”inom linjen”, i stället för att redovisas som en avsättning i

<sup>50</sup> SOU 2016:24 s. 163–164. I en insolvensrättslig kontext föreligger således *insufficiens*, se t.ex. Heuman, L. Specialprocess. Utsökning och konkurs, 7:e uppl., Sthlm 2014, s. 181 och Welamson, L., Mellqvist, M., Konkurs, 10:e uppl., Sthlm 2003, s. 25.

<sup>51</sup> Se 25 kap. 13–17 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

<sup>52</sup> Jfr SOU 2016:24 s. 164 och 168.

balansräkningen ges en mycket gynnsammare bild av förhållandet mellan kommunernas skulder och tillgångar.<sup>53</sup>

Även möjligheten att överpröva innehållet i den kommunala redovisningen påverkas, som beskrivits tidigare, av att regleringen i KRL anknyter till det särskilda regelverk som gäller för kommuner. Endast en begränsad överprövning av beslut om redovisning kan aktualiseras. Laglighetsprövning enligt KomL, som är det rättsliga verktyg som finns tillgängligt för kommunmedlemmar för att kontrollera lagenligheten i kommunens beslut, innebär att hänvisningen till god redovisningssed i KRL i princip aldrig prövas rättsligt. Det ändamålsenliga i detta kan enligt min uppfattning diskuteras, beaktat att det i lagstiftningen ställs upp ett krav på att redovisningen ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Den redovisningsrättsliga systematiken får helt enkelt inte fullt genomslag inom ramen för det offentlighetsrättsliga kontrollmedel som laglighetsprövningsinstitutet är tänkt att fungera som.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Enligt beräkningar av SCB, som återopas i den kommunala redovisningsutredningen, redovisades 2014 en ansvarsförbindelse avseende pensionsåtaganden i kommunsektorn omfattandes totalt 381 miljarder kronor, varav kommunerna redovisade 228 miljarder och landstingen 153 miljarder. Den totala pensionsåtagandet som redovisades var 495 miljarder kronor, se SOU 2016:24 s. 143. Den övervägande delen av pensionsskulden redovisades således som en ansvarsförbindelse.

<sup>54</sup> Jfr prop. 1990/91:117 s. 136 och Wiklander, s. 215–221 och 239–240.