

Cirkulärnr: 2004:46
Diariernr SK: SK 2004/1334
Handläggare: Ulf Lennartsson
Anders Nilsson
Sektion/Enhet: Finanssektionen
Sektionen för ekonomistyrning
Datum: 2004-06-16
Mottagare: Kommunstyrelsen
Ekonomi/finans
Rubrik: God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting
(Regeringens proposition 2003/04:105)
Bilagor: Bilaga 1: Förslag till lagtext

CIRKULÄR

2004-06-16

*Finanssektionen
Ulf Lennartsson*

*Sektionen för ekonomistyrning
Anders Nilsson*

Kommunstyrelsen
Ekonomi/finans

God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting (Regeringens proposition 2003/04:105)

I slutet av maj presenterade regeringen sin proposition om God ekonomisk hushållning (2003/2004:105). Under förutsättning att riksdagen beslutar om den förändrade lagstiftningen enligt plan kommer de nya reglerna att gälla från den 1 december 2004, de blir tillämpliga för budget- och redovisningsåret 2005 och åren därefter. Nedan görs en sammanfattning av propositionen med vissa kommentarer, bl a rörande övergångseffekter för de regler som ändras. I bilaga finns förslaget till nya lagtexter. För övrigt vill vi hänvisa till propositionen, den finns tillgänglig på regeringens hemsida.

Jämfört med hittillsvarande regler kan regelförändringarna sammanfattas med följande punkter.

- Mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning
- Återställningstiden för negativa resultat förlängs till 3 år
- Synnerliga skäl för att inte återställa negativa resultat i budget och årsredovisning
- Upprättande av åtgärdsplaner vid negativa resultat
- Delårsrapport ska behandlas av fullmäktige
- Revisionen ska granska finansiella mål i årsredovisning och delårsrapport
- Laglighetsprövning av balanskravet i budgetbeslutet upphör

Allmänna kommentarer

Huvudinriktningen i förslaget kan sägas ligga inom samma ramverk som tidigare regler. Det betyder att god ekonomisk hushållning även fortsättningsvis innebär att en kommun/landsting i normalfallet har ett rimligt överskott i både den budgeterade resultaträkningen som i bokslutet. Reglerna om återställande av uppkomna underskott och sk synnerliga skäl, som ofta benämns som "balanskrav", är även fortsättningsvis det resultatmässiga golvet som inte får underskridas om man ska efterleva lagstiftningen. Flera av de föreslagna förändringarna kan ses som justeringar av vissa fyrkantigheter i det tidigare regelverket. Jämfört med nuvarande lagstiftning föreslås regler som i högre grad inriktas på politiska åtgärder vid negativa resultatutfall snarare än på strikta budgetregler. När det gäller efterlevandet och uppföljningen av lagstiftningen sker en fokusering på de demokratiska instrument som finns inom varje kommun/landsting. Det lokala ansvaret för att tolka och efterleva lagstiftningen blir tydligare än tidigare.

Regelverken runt fullmäktiges budgetbeslut ändras så att budgetbeslutet inte kan laglighetsprövas med hänvisning till balanskravsreglerna. Om det finns synnerliga skäl kan den budgeterade resultaträkningen undantagsvis underbalanseras. Dessa regler kan i viss mån uppfattas som en uppmjukning av hittillsvarande strikta budgetregelverk.

Den ökade vikten som läggs på räkenskapernas utfall kommer till uttryck genom krav på framtagandet av särskilda åtgärdsplaner när underskott har konstaterats. Kommuner och landsting ska även anta verksamhets mål och finansiella mål, dessa ska följas upp och utvärderas i årsredovisningens förvaltningsberättelse. Revisionen ges en direkt utpekad roll att uttala sig om efterlevnaden av denna lagstiftning. Den lagstyrda delårsrapporten ska behandlas av fullmäktige, den ska också innehålla en avstämning av fastställda mål och av balanskravet. Dessa förändringar är en uppstramning jämfört med tidigare regelverk.

Förslaget

Mål och riktlinjer ska finnas för god ekonomisk hushållning

Budgeten ska innehålla en plan för verksamheten och ekonomin under budgetåret. I planen ska skattesatsen och anslagen anges. Av planen ska också framgå hur verksamheten ska finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut. Kommuner och landsting ska för **verksamheten** ange mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. För **ekonomin** ska de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning anges.

Budgeten ska också innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år. Budgetåret ska alltid vara periodens första år.

Kravet på mål och riktlinjer är nytt i förslaget. Förslaget betonar att det är viktigt att mål och riktlinjer uttrycker realism och handlingsberedskap samt att de kontinuerligt utvärderas och omprövas. I förslaget har det inte bedömts meningsfullt att närmare reglera omfattning och innehåll i mål och riktlinjer inte heller vilka områden av den kommunala verksamheten som ska omfattas. I propositionen sägs också att det måste

finnas ett klart samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter. Det kräver också en utvecklad planering med framförhållning och handlingsberedskap, tydliga och mätbara mål samt en rättvisande och tillförlitlig redovisning som ger information om avvikelser gentemot uppställda mål.

Nytt är också att förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om resultatet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat om.

I propositionen sägs också att kommuner och landsting måste, för att kunna styra verksamheterna, säkerställa processer av betydelse för att dessa ska kunna bedrivas kostnadseffektivt och ändamålsenligt. Områden där sådana processer ingår är t ex verksamhetsplaner, kvalitetspolicy, investeringsplaner, lokalförsörjningsplaner, upphandlings- och konkurrenspolicy samt kompetensförsörjning.

Exemplen torde peka på att det är viktigt att dessa planer, processer och policies måste integreras i den övergripande planeringen och de ekonomiska målen. De kan inte leva ett eget liv utanför planeringsprocessen om de ska kunna genomföras.

Utformning och innehåll i de finansiella målen

I planen ska anges en tydlig ambitionsnivå för den egna finansiella utvecklingen. Som underlag tjänar den finansiella redovisningen, dvs externredovisningen. Exempel på vad som kan ingå i den finansiella målsättningen är resultatkrav med anledning av framtida kapacitetsbehov med nuvarande service. Resultatkravet bör ligga på en nivå som konsoliderar ekonomin. Andra exempel på mål är skuldsättningen på kort och lång sikt, soliditet samt hur investeringar och pensioner ska finansieras. Nivån på betalningsberedskapen nämns också som exempel på mål. Risker och osäkerhetsfaktorer bör vägas in i målen, till exempel för borgensåtaganden för egna bolag. Risken för att behöva gå in och täcka förluster i företagen bör kalkyleras och ingå i den finansiella målsättningen.

Enligt propositionen införs lagreglerna fr o m den 1 december 2004. När det gäller fullmäktiges beslut för budget 2005 innebär det enligt vår bedömning att sådana mål och riktlinjer som lagstiftningen syftar till ska finnas angivna i budgetar som beslutas efter den 1 december 2004. De flesta kommuner och landsting kommer antagligen att ta sina budgetbeslut för år 2005 före den 1 december 2004. I dessa fullmäktigebeslut finns det däremot inget uttalat lagkrav på att dessa mål finns angivna. Av andra skäl kan det dock vara lämpligt att ange sådana målformuleringar.

Återställningstiden förlängs med ett år till tre år

Tidsfristen ~~om~~för att återställa ett negativt resultat förlängs med ett år till tre år. Där-
emot stärks kravet på återställande genom att fullmäktige ska anta en åtgärdsplan som ska täcka hela underskottet. Beslut om en reglering av underskottet ska tas senast i budget det tredje året efter det år då underskottet uppkom.

Lagreglerna blir tillämpliga fr o m redovisningsåret 2005. Vi tolkar reglerna så att underskott som uppkommit under åren 2003 och 2004 ska återställas enligt gällande regler de åren. Det innebär att sådana underskott ska återställas inom två år.

Synnerliga skäl

I det nya förslaget föreslås möjligheten att upprätta en budget i obalans om det föreligger synnerliga skäl. Det innebär att synnerliga skäl omfattar både budget och utfall. I lagtexten anges att fullmäktige får besluta att ett negativt resultat inte behöver regleras om kommunen/landstinget

1. Budgeterat ett underskott med hänvisning till synnerliga skäl.
2. Om orealiserade förluster i värdepapper uppstått.
3. Om det finns andra synnerliga skäl.

I författningskommentarerna specificeras de synnerliga skälen ytterligare.

- **Större omstruktureringskostnader** i syfte att uppnå god ekonomisk hushållning. Det kan t ex vara en kommun/landsting med befolkningsminskning som behöver omstrukturera sin verksamhet för att få minskade kostnader efter omstruktureringen. Normala verksamhetsförändringar som kontinuerligt genomförs i syfte att effektivisera verksamheten skall däremot hanteras inom ramen för balanskravet.
- **Kommuner och landsting med stark finansiell ställning.** Om en finansiell analys visar att det finns ett eget kapital med realiserbara tillgångar av en omfattning som överstiger rimliga krav på finansiell handlingsberedskap, ska en minskning av kapitalet kunna ske på ett planerat sätt. I ett sådant läge bör det vara möjligt att anta finansiella mål som anger att det egna kapitalet tillåts minska.

För att inte en minskning av kapitalet ska anses bryta mot kravet på god ekonomisk hushållning ska det finnas kapital som täcker hela pensionsåtagandet, dvs även den pensionsskuld som redovisas som en ansvarsförbindelse. Därutöver ska det finnas en buffert med realiserbara tillgångar som kan användas för delfinansiering av framtida investeringar. När dessa delar är täckta ska de egna förutsättningarna definieras utifrån skuldsättning samt övrig riskexponerings påverkan på penningflödet.

En eventuell minskning av det egna kapitalet med de förutsättningar som anges ovan kan göras via de finansiella mål som ska upprättas i budgeten. Det innebär att man kan budgetera med underskott i resultaträkningen och med minskning av det egna kapitalet. Ett underskott som uppkommer i bokslutet, som inte är budgeterat eller inte ligger i linje med antagna finansiella mål, kan enligt propositionen inte betraktas som ett synnerligt skäl med hänvisning till stark finansiell ställning.

I förarbetena till tidigare lagstiftning finns även ytterligare exempel och formuleringar om vad som kan betraktas som synnerliga skäl. Dessa har fortsatt giltighet.

- När en kommun/landsting medvetet och tydligt gjort avsättningar och byggt upp ett avsevärt eget kapital för att möta tillfälliga framtida intäktsminskningar eller kostnadsökningar.

- Vid avyttring av tillgångar där en realisationsförlust har uppstått. Det kan finnas skäl att inte reglera förlusten under förutsättning att avyttringen samtidigt innebär att man skapat förutsättningar för minskade framtida kostnader.
- Huvudregeln för realisationsvinster är att de inte får tillgodoräknas i balanskravet. I vissa fall kan dock realisationsvinster från försäljning av anläggningstillgångar tillgodoräknas utan att detta kan anses strida mot god ekonomisk hushållning. Exempel på detta kan vara då ett vikande befolkningsunderlag eller en förändrad verksamhetsinriktning gör behovet av tillgången avsevärt mindre.
- I mycket speciella fall kan det finnas skäl att acceptera avsteg från kravet på reglering. Detta avser fall då ett frångående är mycket väl motiverat och där åtgärder som kommunen/landstinget rent allmänt vidtar måste vara förenliga med god ekonomisk hushållning.

En nyhet i författningskommentarerna är en uppräknig av faktorer som enligt regeringens mening inte utgör skäl att reglera ett negativt resultat. De faktorer som nämns är en negativ befolkningsutveckling, förändringar av skatteintäkter, statsbidrags- och utjämningsystem eller andra faktorer som det bör finnas beredskap för.

Den kommun/landsting som använder sig av regeln om synnerliga skäl ska i sin förvaltningsberättelse eller i sin budget redovisa motiven för detta. Enligt 8 kap. 5b § erfordras dessutom särskilda beslut av fullmäktige om reglering av negativa resultat inte skall göras.

Under de förutsättningar som anges i lagtexten och i författningskommentarerna kan kommuner/landsting besluta om en årsbudget som uppvisar underskott i resultaträkningen. I de fall detta kan bli aktuellt för budget för år 2005 krävs att fullmäktigebeslutet för en sådan budget fattas efter den 1 december 2004. Beslut om budget för år 2005 som tas före detta datum styrs av nu gällande regler vilket bl a innebär att budgeten inte får underbalanseras, dessutom kan sådana beslut laglighetsprövas enligt nu gällande regler.

Åtgärdsplan måste upprättas vid negativt utfall

En nyhet är kravet på framtagandet av åtgärdsplan när negativt resultat har konstaterats. Enligt regelverket ska en kommun/landsting återställa ett negativt balanskravsresultat inom tre år. Ett underskott år 2005 skall vara återställt senast vid utgången av år 2008. Nu sker en uppstramning av formerna för detta arbete. Åtgärdsplanen kan ses som ett principiellt viktigt beslut som skall fattas av fullmäktige enligt 3 kap. 9§ kommunallagen.

Om en kommun/landsting t ex konstaterar att de har ett balanskravsunderskott i bokslut 2005 ska fullmäktige anta en särskild åtgärdsplan för hur återställandet skall ske. Planen ska innehålla genomtänkta och genomförbara åtgärder för att täcka hela det belopp som ska regleras och det skall framgå när åtgärderna genomförs. Fullmäktigebeslutet bör fattas snarast efter det att det negativa resultatet konstaterats, dock senast vid det fullmäktigesammanträde som följer efter det sammanträde som behandlat den lagreglerade delårsrapporten för 2006. Åtgärdsplanen ska följas upp kontinuerligt och återrapportering skall ske till fullmäktige om planen inte hålls. Om ett negativt resul-

tat konstateras innan bokslut finns det inget som hindrar att arbetet med åtgärdsplan påbörjas så snart som möjligt.

Åtgärdsplanen är alltså ett fristående beslut särskilt från beslut om års- och flerårsbudget. I många fall blir det antagligen naturligt att inarbeta åtgärdsplanen i budgeten för kommande år. Lagkravet på åtgärdsplaner blir skarpt fr o m underskott som konstateras i bokslut 2005 och åren därefter.

Delårsrapporten ska behandlas av fullmäktige

I gällande lag om kommunal redovisning anges att kommuner och landsting minst en gång under räkenskapsåret ska upprätta en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

I praktiken innebär detta att en delårsrapport ska avse mellan sex och åtta månader av räkenskapsåret.

Genom den nya bestämmelsen (20a §-) tydliggörs att minst en delårsrapport ska behandlas av fullmäktige. Det finns dock inget krav på att fullmäktige formellt ska godkänna rapporten. Delårsrapportens behandling i fullmäktige syftar enligt propositionen bland annat på att ange åtgärder för att balansera intäkter och kostnader.

Revisionen ska uttala sig

Revisorerna föreslås göra skriftliga bedömningar om resultaten i delårsrapporten och årsbokslutet är förenliga med de mål fullmäktige beslutat om i budget och plan. Dessa ska biläggas delårsrapport och årsredovisning.

Laglighetsprövning

Laglighetsprövning av en kommuns/landstings budgetbeslut eller ett beslut att inte återställa ett negativt resultat ska inte kunna ske enligt förslaget. Dessa beslut ska prövas i det politiska systemet. Förändringen är föranledd av att kommuner/landsting enligt förslaget ges vissa möjligheter att undantagsvis anföra synnerliga skäl för att budgetera med negativa resultat. Synnerliga skäl anses inte vara lämpade för laglighetsprövning. I och med denna förändring gäller samma regelverk både för beslut om budget och beslut om årsredovisning.

Stabila planeringsförutsättningar

Regeringen har för avsikt att i samråd med Landstingsförbundet och Svenska Kommunförbundet överväga ytterligare åtgärder för att bidra till en jämnare utveckling av kommunernas och landstingens intäkter och därmed skapa mer stabila planeringsförutsättningar.

Förbundens insatser med anledning av förslaget

Att vår kommunala sektor klarar av att sköta sin ekonomi på ett ansvarsfullt sätt är en grundförutsättning för utvecklingen av lokal demokrati och självstyrelse. I vårt uppdrag till medlemmarna ser förbunden det som angeläget att aktivt stödja de kommu-

2018-04-09

7

ner och landsting som har stora ekonomiska problem. För närvarande pågår flera projekt och aktiviteter som ligger i linje med denna ambition. Kommunförbundets analysgrupp är ett sådant exempel. Andra exempel är olika typer av nyckeltals- och benchmarkingprojekt, ledarskapsutvecklingsprogram samt allmän rådgivning inom ekonomi och styrningsområdet. Förbunden kommer även fortsättningsvis att driva projekt med denna inriktning. Det nu presenterade förslaget till förändrad lagstiftning inom ekonomiområdet innebär att vi planerar för nya utvecklingsprojekt. Vi återkommer med mer information om dessa så snart de tagit en fastare form.

Frågor om detta cirkulär kan ställas till Ulf Lennartsson tfn 08-452 77 48 och Anders Nilsson tfn 08-452 76 42. De kan även nås via epost på mönstret: for-namn.efternamn@svekom.se

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET

Finanssektionen

Sektionen för ekonomistyrning

Ulf Lennartsson

Lennart Hansson

Bilaga

Bilaga 1

Formaterat

Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunallagen (1991:900) dels att 8 kap. 4 och 5 §§ samt 10 kap. 8 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 8 kap. 5 a–5 b och 20 a §§ samt 9 kap. 9 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

*Föreslagen lydelse***8 kap.**
4 §

Kommuner och landsting skall varje år upprätta en budget för nästa kalenderår (budgetår).

Budgeten för en gemensam nämnd upprättas av den kommun eller det landsting som har tillsatt nämnden. Budgeten skall upprättas efter samråd med de övriga samverkande kommunerna och landstingen.

Budgeten skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.

Undantag från tredje stycket får göras om det finns synnerliga skäl.

5 §

Budgeten skall innehålla en plan för verksamheten och ekonomin under budgetåret.

I planen skall skattesatsen och anslagen anges. Av planen skall det vidare framgå hur verksamheten *en* skall finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut.

Budgeten skall innehålla en plan för verksamheten och ekonomin under budgetåret. I planen skall skattesatsen och anslagen anges. Av planen skall det vidare framgå hur verksamheten skall finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut.

Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna, skall det negativa resultatet regleras och det redovisade egna kapitalet enligt balansräkningen återställas under de närmast följande två åren. Beslut om sådan reglering skall fattas i budgeten senast det andra

För verksamheten skall anges mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. För ekonomin skall anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning.

året efter det år då det negativa resultatet uppkom. Om det finns synnerliga skäl kan fullmäktige besluta att sådan reglering inte skall göras.

Budgeten skall också innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år. Budgetåret skall därvid alltid vara periodens första år.

Budgeten skall också innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år. Budgetåret skall därvid alltid vara periodens första år. Planen skall innehålla sådana finansiella mål som anges i andra stycket.

5 a §

Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna, skall det negativa resultatet regleras och det redovisade egna kapitalet enligt balansräkningen återställas under de närmast följande tre åren.

Fullmäktige skall anta en åtgärdsplan för hur återställandet skall ske.

Beslut om reglering skall fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa resultatet uppkom.

5 b §

Fullmäktige får besluta att en reglering av ett negativt resultat inte skall göras

1. om det har uppkommit till följd av ett beslut med stöd av 8 kap. 4 § fjärde stycket,

2. om orealiserade förluster i värdepapper uppstått, eller

3. om det finns andra synnerliga skäl.

20 a §

Minst en delårsrapport som skall upprättas i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 1 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning skall behandlas av fullmäktige.

9 kap.

9 a §

Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten som enligt 8 kap. 20 a § skall behandlas av fullmäktige och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.

10 kap.

8 §

Ett överklagat beslut skall upphävas, om

1. det inte har tillkommit i laga ordning,
2. beslutet hänför sig till något som inte är en angelägenhet för kommunen eller landstinget,
3. det organ som har fattat beslutet har överskridit sina befogenheter, eller
4. beslutet strider mot lag eller annan författning.

Första stycket punkterna 3 och 4 gäller inte beslut enligt 8 kap. 5 § tredje stycket.

Första stycket punkterna 3 och 4 gäller inte beslut enligt 8 kap. 4 § tredje och fjärde styckena samt 5 a och 5 b §§.

Något annat beslut får inte sättas i det överklagade beslutets ställe.

Denna lag träder i kraft den 1 december 2004 och tillämpas första gången avseende räkenskapsåret 2005. Äldre föreskrifter gäller för överklagande av beslut som har meddelats före den 1 december 2004.

Förslag till lag om ändring i lagen (1997:614) om kommunal redovisning

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1997:614) om kommunal redovisning

dels att 4 kap. 4 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 4 kap. 5 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

4 §

Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna, skall det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 8 kap. 5 § kommunallagen (1991:900)

Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna, skall det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 8 kap. 5 a § kommunallagen (1991:900)

2018-04-09

11

föreskrivna regleringen av det negativa resultatet. Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte skall ske, skall upplysning lämnas om detta. Därvid skall skälen till beslutet anges. Upplysning skall också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa resultat har reglerats.

föreskrivna regleringen av det negativa resultatet. Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte skall ske, skall upplysning lämnas om detta. Därvid skall skälen till beslutet anges. Upplysning skall också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa resultat har reglerats.

5 §

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en utvärdering av om målen för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts.

Denna lag träder i kraft den 1 december 2004 och tillämpas första gången avseende räkenskapsåret 2005.

2018-04-09

12

