

Transparensen i Årsredovisning för staten 2014

RIR 2015:9



Riksrevisionen är en myndighet under riksdagen med uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten. Vårt uppdrag är att genom oberoende revision skapa demokratisk insyn, medverka till god resursanvändning och effektiv förvaltning i staten.

Riksrevisionen bedriver både årlig revision och effektivitetsrevision. Denna rapport har tagits fram inom effektivitetsrevisionen, vars uppgift är att granska hur effektiv den statliga verksamheten är. Effektivitetsgranskningar rapporteras sedan 1 januari 2011 direkt till riksdagen.

RIKSREVISIONEN

ISBN 978 91 7086 377 6

RIR 2015:9

FOTO: BJÖRN OLIN

FORM: ÅKESSON & CURRY

TRYCK: RIKSDAGENS INTERNTRYCKERI, STOCKHOLM 2015



RiR 2015:9

Transparensen i Årsredovisning för staten 2014





TILL RIKSDAGEN

DATUM: 2015-05-06
DNR: 3.1.1-2015-0230
RIR 2015:9

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

Transparensen i Årsredovisning för staten 2014

Riksrevisionen har granskat Årsredovisning för staten 2014. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport.

Företrädare för Regeringskansliet och Ekonomistyrningsverket har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på utkast till slutrapport.

Rapporten innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen.

Riksrevisor *Claes Norgren* har beslutat i detta ärende. Ansvarig revisor *Anders Herjevik* och revisionsdirektör *Thomas Hagberg* har varit föredragande. Revisionsdirektör *Lena Unemo*, revisionsdirektör *Bengt Lewin* och revisionsdirektör *Stefan Gustavsson* har medverkat vid den slutliga handläggningen.

Claes Norgren

Thomas Hagberg

För kännedom:

Regeringen, Finansdepartementet

Ekonomistyrningsverket



Innehåll

Sammanfattning	9
1 Inledning och bakgrund	13
2 Årsredovisning för staten 2014	15
2.1 Inledning	15
2.2 Regeringens redovisning av den offentliga sektorns finansiella sparande	16
2.3 Normering och tillämpliga ramverk för upprättande av årsredovisningen	17
2.4 Principer för förändrad anslagsbelastning	18
2.5 Bruten ansvarskedja – myndigheter med delade ansvar	18
3 Uppföljningen av de budgetpolitiska målen i Årsredovisning för staten 2014	21
3.1 Regeringens uppföljning av överskottsmålet	21
3.2 Riksrevisionens iakttagelser om uppföljningen av överskottsmålet	22
3.3 Regeringens uppföljning av utgiftstaket 2014	26
3.4 Riksrevisionens iakttagelser om utgiftstaket	27
3.5 Slutsatser	27
3.6 Rekommendationer	29
4 Statens balansräkning – tillgångarna och nettoförmögenheten	31
4.1 Regeringens redovisning av statens balansräkning – tillgångarna och nettoförmögenheten	31
4.2 Regeringen ger ingen bild av riskerna på tillgångssidan i balansräkningen	32
4.3 Slutsatser	34
4.4 Rekommendationer	35



Sammanfattning

Granskningens bakgrund

Riksrevisionen har granskat *Årsredovisning för staten 2014*. 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 inkomsttitlar samt en balans- och resultaträkning.

I denna rapport pekar Riksrevisionen på ett antal områden där årsredovisningen för staten 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

Resultatet av Riksrevisionens granskning lämnas genom en revisionsberättelse, och denna granskningsrapport som innehåller iakttagelser, slutsatser och rekommendationer från granskningsarbetet. Som framgår av revisionsberättelsen, som lämnats till riksdagen genom redogörelsen 2014/15:RR4, är det Riksrevisionens uppfattning att *Årsredovisning för staten 2014* i allt väsentligt är upprättad i enlighet med bestämmelserna i budgetlagen. I likhet med föregående år omfattar uttalandet inte frågan om huruvida årsredovisningen ger en rättvisande bild. Årsredovisning för staten normeras i budgetlagen, som 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. 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 IFRS,¹ IPSAS² eller förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) utgör budgetlagen i sig inte ett sådant ramverk.

Granskningen av Årsredovisning för staten 2014 har även visat på ett antal områden där transparensen i redovisningen kan förbättras så att årsredovisningen skulle kunna ge en mer rättvisande bild:

Principer för förändrad anslagsbelastning

En nyhet under 2014 var att budgetlagens bestämmelser om finansiering av förväntade förluster för statliga lån med kreditrisk började tillämpas för nyutlåning av studielån. Däremot sker ingen belastning av anslag för förväntade förluster hänförliga till stocken av studielån från tiden före 2014. Där sker belastning av anslag först vid konstaterad förlust. Redovisade nedskrivningar för osäkra fordringar (förväntad förlust) för denna del av stocken uppgår till ca 28 miljarder kronor.

Utgångspunkten för ändrade redovisningsprinciper på statens budget är normalt att dessa ska tillämpas framåt i tiden, medan det inte finns reglerat vilka principer som ska gälla för tidigare transaktioner och händelser, till exempel tidigare utlåning som byggt upp stocken av studielån. En parallell kan dras till övergången till kostnadsmissiga principer 2009 då övergångseffekterna finansierades under övergångsåret från ett särskilt anslag, förutom myndigheternas semesterlöneskulder som hanterades enligt tidigare principer. Sammantaget ger detta en osäkerhet om vad som gäller vid framtida förändringar av anslagsbelastning.

Bruten ansvarskedja – myndigheter med delade ansvar

Inom staten förekommer det att myndigheter delar ansvar för utbetalningar, åtaganden och redovisning med andra myndigheter. Regeringen kan välja att lägga förvaltnings-, redovisnings- och utbetalningsansvar på en eller flera myndigheter. Uppdelningen av ansvar från beslut – utbetalning – redovisning, så kallad bruten ansvarskedja, kan medföra negativa konsekvenser för redovisning, styrning och uppföljning om inte ansvarsfördelningen är tydlig för alla parter och informationsflödet mellan parterna är reglerat och formaliserat.

I år har det under löpande granskning av årsredovisningen noterats att utbetalningar gjorts till utvecklingsbankerna African Development Bank och Asian Development Bank under ett antal år. Eventuell värdeförändring på dessa innehav övervägdes inte av den redovisande myndigheten då dessa innehav inte redovisas överhuvudtaget. Detsamma gäller för statens innehav i Multilateral Investment Guarantee Agency

¹ International Financial Reporting Standards är en vedertagen internationell standard för redovisning, antagen av International Accounting Standards Board (IASB).

² International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) är revisionsstandarder utgivna av IPSAS Board för upprättande av finansiell rapportering (årsredovisningar) inom den offentliga sektorn. Dessa standarder baseras på International Financial Reporting Standards (IFRS).

och Inter-American Development Bank. Riksrevisionens bedömning är att det ackumulerade värdet på dessa fyra innehav inte påverkar den samlade bedömningen.

Uppföljningen av de budgetpolitiska målen

När det gäller regeringens uppföljning av de budgetpolitiska målen i Årsredovisning för staten 2014 är det välkommet att regeringen tydligt anger att det finansiella sparandet avvek från den målsatta nivån. Det är dock inte tydligt hur regeringen kommit fram till denna slutsats, och de indikatorer som använts vid uppföljningen har förändrats jämfört med fjolårets årsredovisning utan att något motiv till förändringen angivits. Dessutom saknas det en jämförelse med prognoserna i budgetpropositionen för 2014 där regeringen skrev att det inte fanns några systematiska avvikelser i finanspolitiken som skulle kunna påverka måluppfyllelsen framöver. Regeringen har inte lämnat någon förklaring till vad som skett under 2014 som resulterat i att målet för det finansiella sparandet i offentlig sektor inte uppnåtts.

När det gäller regeringens uppföljning av utgiftstaket står det klart att detta inte överskreds, men det framgår inte tydligt att redogörelsen för hur budgeteringsmarginalen använts bygger på beräkningar och prognoser, inte faktiskt utfall.

Redovisningen av nettoförmögenheten och risker

Den balansräkning som presenteras i årsredovisningen redovisar en balansomslutning för staten på 1 533 miljarder kronor och en nettoförmögenhet på -413 miljarder kronor. I not 41 till balansräkningen visar regeringen skillnaderna mot den balansräkning för staten som redovisas i nationalräkenskaperna. Skillnaderna beror bland annat på olika definitioner av vad som ingår i staten och på olika redovisningsprinciper. Effekten av dessa skillnader är emellertid mycket stora och i nationalräkenskaperna redovisas en nettoförmögenhet för staten som är 1 258 miljarder kronor större än i årsredovisningen. I syfte att öka årsredovisningens transparens och relevans vill Riksrevisionen peka på möjligheten att utveckla redovisningen med en analys av statens tillgångar och nettoförmögenhet samt av de risker som de största tillgångarna på balansräkningen är förknippade med. En analys som exempelvis visar på skillnader mellan olika värderingar av statens tillgångar skulle ge riksdagen och andra intressenter större förståelse för nettoförmögenhetens innebörd. Därmed ökar möjligheterna att bedöma statens ekonomiska ställning och årsredovisningen skulle ge en mer rättvisande bild.

Regeringen redogör kortfattat för statens åtagande i den finansiella sektorn i slutet av kapitel 5 i årsredovisningen. Med beaktande av det nya resolutionsregelverket är enligt Riksgäldskontoret sannolikheten liten för att staten ska drabbas av stora förluster. Riksrevisionen noterar att Finansinspektionen har estimerat värdet av statens implicita garanti för storbankerna till ca 14 miljarder kronor 2014.³ Erfarenhetsmässigt innebär en finanskris stora belastningar för statens finanser om och när en kris inträffar.

³ Finansinspektionen, FI analys Nr 1, "Den implicita statliga garantin till systemviktiga banker", 28 april 2015.

Statens åtagande i den finansiella sektorn innebär därför en väsentlig risk. En mer omfattande redovisning av statens implicita garanti skulle bidra till en ökad transparens i årsredovisningen.

Riksrevisionens rekommendationer

Riksrevisionen vill efter granskningen av *Årsredovisning för staten 2014* lämna följande rekommendationer till regeringen:

- Normeringen för upprättandet av årsredovisningen för staten bör förtydligas, eftersom budgetlagen inte är ett ramverk primärt upprättat med syfte att säkerställa att den finansiella redovisningen och den övriga redovisningen ger en rättvisande bild
- Övergångseffekters belastning på anslag bör regleras principiellt för att undvika ad hoc-mässig hantering.
- Riksrevisionen rekommenderar regeringen att säkerställa en betryggande intern styrning och kontroll för åtaganden där det förekommer delat ansvar mellan myndigheter. Riksrevisionen rekommenderar vidare regeringen att säkerställa fullständigheten samt värdet av statens innehav i aktier och andelar
- Regeringen bör i årsredovisningen kommentera skillnader mellan bedömningen av måluppfyllelsen för det finansiella sparandet i offentlig sektor och motsvarande bedömning i budgetpropositionen för det aktuella året.
- Eftersom formuleringen av överskottsmålet innebär att hänsyn ska tas till konjunkurläget bör detta redovisas i samband med uppföljningen av målet.
- För att underlätta extern granskning bör regeringen inte välja olika indikatorer vid avstämningen av målet för det finansiella sparandet i offentlig sektor från år till år. Om regeringen byter uppföljningsmetod bör detta anges och motiveras tydligt.
- Regeringen bör redovisa hur den offentliga sektorns delsektorer bidrar till måluppfyllelsen för det finansiella sparandet när det bakåtblickande tioårsnittet används.
- Regeringen bör i uppföljningen av utgiftstaket förtydliga att uppgifterna om budgeteringsmarginalens användning utgör beräkningar och inte faktiskt utfall.
- Regeringen bör överväga att i årsredovisningen utveckla beskrivningen av statens nettoförmögenhet och hur den bör tolkas med beaktande av de värderingar av statliga tillgångar som regeringen redovisar i olika sammanhang.
- Regeringen bör överväga att i årsredovisningen samlat redovisa vilka risker som både tillgångar och skulder i statens balansräkning är behäftade med.
- Regeringen bör överväga att redovisa storleken på den implicita garantin till den finansiella sektorn.

1 Inledning och bakgrund

Riksrevisionen har i enlighet med lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. granskat *Årsredovisning för staten 2014* (Regeringens skrivelse 2014/15:101). Revisionen har utgått från de bestämmelser som gäller för årsredovisningen för staten i budgetlagen (2011:203). Resultatet av granskningen överlämnas till riksdagen dels genom redogörelsen 2014/15:RR4 med revisionsberättelsen, dels genom denna granskningsrapport.

Enligt budgetlagen ska Riksrevisionen granska hela dokumentet *Årsredovisning för staten*. Enligt samma lag ska regeringen i årsredovisningen göra en uppföljning av de budgetpolitiska målen, det vill säga överskottsmålet samt utgiftstaket för staten och ålderspensionssystemet. När det gäller regeringens redovisning av det offentliga finansiella sparandet och överskottsmålet är informationen beroende av subjektiva bedömningar och osäkerheter. Olika typer av bedömningar och uppskattningar är allmän praxis inom ramen för denna typ av redovisning och bedömningar av ekonomisk utveckling. Information som till stor del bygger på uppskattningar och bedömningar är behäftad med osäkerhet och inte möjlig att verifiera med tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Detta medför att en del av årsredovisningen är av en sådan art att den inte kan granskas inom ramen för finansiell revision. För att Riksrevisionen ska fullgöra sitt uppdrag enligt budgetlagen och granska hela skrivelsen *Årsredovisning för staten 2014* har effektivitetsrevision genomförts för att granska uppföljningen av 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 av den 8 november 2011 om krav på medlemsstaternas budgetramverk som föreskriver en effektiv och punktlig övervakning av hur de numeriska finanspolitiska målen iaktas. Regeringen hänvisar i proposition 2013/14:173 *En utvecklad budgetprocess* till Riksrevisionens granskning av *Årsredovisning för staten* som en del i hur Sverige lever upp till EU:s krav på övervakning av de budgetpolitiska målen.

Granskningens formella bedömningsgrunder utgörs av 9 kap. 1,2 och 5–10 §§ regeringsformens bestämmelser om statens budget och årsredovisning, 10 kap. 5–10 §§ budgetlagens bestämmelser om årsredovisningen för staten samt

regeringens skrivelse 2010/11:79 *Ramverk för finanspolitiken*. I granskningen av den finansiella rapporteringen i årsredovisningen följer Riksrevisionen internationella standarder, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) och Riksrevisionens interna instruktion för granskning av resultatredovisning och annan information i årsredovisningen.

Rapporten har följande disposition. I kapitel 2 återfinns Riksrevisionens iakttagelser om den finansiella rapporteringen i Årsredovisning för staten 2014. I kapitel 3 återges Riksrevisionens iakttagelser och rekommendationer avseende regeringens uppföljning av de budgetpolitiska målen. Slutligen i kapitel 4 presenterar Riksrevisionen sina iakttagelser och lämnar rekommendationer om hur redovisningen och beskrivningen av statens balansräkning skulle kunna utvecklas för att förbättra relevansen och transparensen i rapporteringen till riksdagen.

2 Årsredovisning för staten 2014

Riksrevisionen har granskat Årsredovisning för staten (ÅRS), avlämnad den 15 april 2015. 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.

2.1 Inledning

Riksrevisionen har enligt lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet granskat Årsredovisning för staten 2014. Regeringen har i år, liksom föregående år, bedömt (sidan 21) 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 ÅRS är rimliga.

Riksrevisionens bedömning är att årsredovisningen i allt väsentligt är upprättad enligt budgetlagen. Riksrevisionen vill dock särskilt påpeka att revisionen inte har kunnat inhämta revisionsbevis med hög grad av säkerhet för regeringens redovisning av det offentliga sparandet och uppföljning mot överskottsmålet. Redovisningen innehåller ett antal mycket komplexa parametrar och bygger delvis på uppskattningar och bedömningar, som är behäftade med olika grader av osäkerhet och inte möjliga att verifiera med tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Detta beskrivs närmare 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 ÅRS. I denna rapport pekar Riksrevisionen på ett antal områden där det föreligger förbättringsmöjligheter: regeringens redovisning av den offentliga sektorns finansiella sparande, normering av ÅRS, principer för förändrad anslagsbelastning samt myndigheter med delat ansvar.

2.2 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).

Revisorn 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 överskottsmålet 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 och bedömningar av ekonomisk utveckling. Information som till stor del bygger på uppskattningar och bedömningar är behäftad med olika grader av osäkerhet och inte möjlig 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 den skrivelse som regeringen överlämnat till riksdagen i skrivelsen (2010/11:79) *Ramverk för finanspolitiken*. 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, som företag, kommuner och medborgare. Uppgifter om BNP-utfallet i ÅRS baseras dessutom på kvartalsräkenskaper, som 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 ÅRS bygger på kvartalsräkenskaper som i större utsträckning baseras på prognoser och uppskattningar än det faktiska utfallet. Revisorn ska enligt god revisionssed 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 då en stor del av indata erhålls från tredje part såsom kommuner och landsting.

2.3 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 IFRS,⁴ IPSAS⁵ eller förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) utgör budgetlagen i sig inte ett sådant ramverk. Budgetlagen ger 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 såsom 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 ÅRS.

2.3.1 Rekommendationer

Det är viktigt för förtroendet för offentliga finanser 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. Men 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 föregående år, behovet av att påbörja och förtydliga normeringen för upprättandet av Årsredovisning för staten, eftersom budgetlagen

⁴ International Financial Reporting Standards är en vedertagen internationell standard för redovisning, antagen av International Accounting Standards Board (IASB).

⁵ 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).

inte är ett ramverk primärt upprättat med syfte att säkerställa att den finansiella redovisningen och den övriga redovisningen i ÅRS ger en rättvisande bild.

2.4 Principer för förändrad anslagsbelastning

En nyhet under 2014 var att budgetlagens bestämmelser om finansiering av förväntade förluster för statliga lån med kreditrisk började tillämpas för nyutlåning av studielån. Däremot sker ingen belastning av anslag för förväntade förluster hänförliga till stocken av studielån från tiden före 2014. Där sker belastning av anslag först vid konstaterad förlust. Redovisade nedskrivningar för osäkra fordringar (förväntad förlust) för denna del av stocken uppgår till ca 28 miljarder kronor. Enligt budgetpropositionen för 2014 var skälet till denna hantering ”att få hanterbara effekter på statens budget”. En annan effekt av studielånens anpassning till budgetlagen var att Centrala studiestödsnämnden (CSN) ska ta upp lån för kapitaliserade räntor hos Riksgäldskontoret. I det fallet hanterades hela övergångseffekten på en gång och hela stocken av kapitaliserade räntor på 11,7 miljarder kronor lånades upp. Den ökade upplåningen motsvarades dock av en engångsinbetalning på inkomsttitel och fick därför inga effekter på budgetsaldot.

Utgångspunkten för ändrade redovisningsprinciper på statens budget är normalt att dessa ska tillämpas framåt i tiden, medan det inte finns reglerat vilka principer som ska gälla för tidigare transaktioner och händelser, till exempel tidigare utlåning som byggt upp stocken av studielån. En parallell kan dras till övergången till kostnadsmissiga principer 2009 då övergångseffekterna finansierades under övergångsåret från ett särskilt anslag, förutom myndigheternas semesterlöneskulder som hanterades enligt tidigare principer. Sammantaget ger detta en osäkerhet om vad som gäller vid framtida förändringar av anslagsbelastning.

2.4.1 Rekommendationer

Det är viktigt för förtroendet för offentliga finanser att den statliga redovisningen uppfyller högt ställda krav på kvalitet, transparens och förutsägbarhet. Riksrevisionen rekommenderar därför att övergångseffekters belastning på anslag regleras principiellt för att undvika ad hoc-mässig hantering.

2.5 Bruten ansvarskedja – myndigheter med delade ansvar

Inom staten förekommer det att myndigheter delar ansvar för utbetalningar, åtaganden och redovisning med andra myndigheter. Regeringen kan välja att lägga förvaltnings-, redovisnings- och utbetalningsansvar på en eller flera

myndigheter. Uppdelningen av ansvar från beslut – utbetalning – redovisning, så kallad bruten ansvarskedja, kan medföra negativa konsekvenser för redovisning, styrning och uppföljning om inte ansvarsfördelningen är tydlig för alla parter och informationsflödet mellan parterna är reglerat och formaliserat.

Förra året avrapporterades problem kopplade till regeringens beslut om kapitaltillskott på ca 2,5 miljarder kronor till Europeiska investeringsbanken. Där ansvarade Riksgäldskontoret för utbetalningen medan den myndighet som ansvarar för redovisningen av statens aktieinnehav, Kammarkollegiet, inte noterade att innehavet hade förändrats.

I år har det under löpande granskning av ÅRS noterats att utbetalningar gjorts till utvecklingsbankerna African Development Bank och Asian Development Bank under ett antal år. Eventuell värdeförändring på dessa innehav övervägdes inte av den redovisande myndigheten då dessa innehav inte redovisas överhuvudtaget.

Efter detta har det vid revisionen av Kammarkollegiet samt arbetet med upprättandet av ÅRS framkommit ytterligare innehav i organisationer som inte redovisats med något värde. Dessa är innehaven i Multilateral Investment Guarantee Agency och Inter-American Development Bank. Detta omnämns i not 27 (sidan 209) i ÅRS. Det framgår vidare i noten att värdet på dessa innehav ska utredas under år 2015. Riksrevisionens bedömning är att det ackumulerade värdet på dessa fyra innehav inte påverkar den samlade bedömningen.

2.5.1 *Rekommendationer*

Det finns i de flesta fall helt goda skäl till att uppgifter och ansvar delas mellan olika statliga aktörer. Många gånger krävs samverkan mellan myndigheter för att på ett effektivt sätt nå de mål som är uppsatta för det statliga åtagandet. Det är dock samtidigt viktigt att uppmärksamma de risker som är förknippade med delat ansvar samt vidta åtgärder för att förebygga dessa risker.

Riksrevisionen rekommenderar återigen regeringen att säkerställa en betryggande intern styrning och kontroll för åtaganden där det förekommer delat ansvar mellan myndigheter.

Riksrevisionen rekommenderar vidare regeringen att säkerställa fullständigheten samt värdet av statens innehav i aktier och andelar.

3 Uppföljningen av de budgetpolitiska målen i Årsredovisning för staten 2014

Uppföljningen av de budgetpolitiska målen, det vill säga överskottsmålet och utgiftstaket, i Årsredovisning för staten 2014 är bakåtblickande, medan den uppföljning som görs i den ekonomiska vårpropositionen och i budgetpropositionen är framåtblickande. Uppföljningen i dessa två ekonomiska propositioner är således mer till underlag för utformningen av kommande års finanspolitik, medan den bakåtblickande uppföljningen i årsredovisningen utgör en utvärdering av hur väl målen hittills har nåtts. Riksrevisionens utgångspunkt för granskningen av regeringens bakåtblickande uppföljning är att den, precis som årsredovisningen i övrigt, ska ge ett underlag för riksdagens kontroll och uppföljning av de beslut som riksdagen fattat om statens budget samt utgöra en del av den information som riksdagen ska grunda sina ekonomiska beslut på.

3.1 Regeringens uppföljning av överskottsmålet

Regeringen väljer att i Årsredovisning för staten 2014 stämma av det finansiella sparandet i offentlig sektor mot överskottsmålet genom att använda det finansiella sparandet, ett genomsnitt för sparandet över de senaste tio åren, det vill säga perioden 2005 till 2014, och det strukturella sparandet.⁶

Tabell 3.1 Finansiellt sparande i offentlig sektor samt indikatorer för bakåtblickande avstämning mot överskottsmålet

ÅRS 2014	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Finansiellt sparande	0,3	1,8	2,2	3,3	2	-0,7	0	-0,1	-0,9	-1,4	-1,9
Bakåtblickande tioårsnitt											0,4
Strukturellt sparande	1,4	2,2	1,5	1,7	2,3	1,6	1,9	1,2	0,1	-0,5	-0,9

Källa: Årsredovisning för staten 2014.

⁶ Strukturellt sparande är en uppskattning av vad det finansiella sparandet i offentlig sektor vore vid ett normalt konjunkturläge och utan engångseffekter. Det vill säga, skillnaden mellan strukturellt och finansiellt sparande ett enskilt år är den uppskattade konjunkturella effekten på de offentliga finanserna.

Regeringen konstaterar att det finansiella sparandet uppgick till $-1,9$ procent av BNP 2014 och att det genomsnittliga sparandet under perioden 2005–2014 är $0,4$ procent. Regeringen påpekar att såväl det finansiella sparandet som det strukturella sparandet har försämrats avsevärt de senaste åren och att det strukturella sparandet låg närmare 2 procentenheter under målnivån 2014. Regeringens samlade bedömning av måluppfyllelsen för 2014 är att det finansiella sparandet tydligt avvek från den målsatta nivån. Vidare hänvisar regeringen till den ekonomiska vårpropositionen för en bedömning om hur en återgång till målet ska ske.

3.2 Riksrevisionens iakttagelser om uppföljningen av överskottsmålet

Regeringen anger i Årsredovisning för staten 2014 att ”det är viktigt att det finns tydliga principer för hur målet för den offentliga sektorns sparande följs upp, och att uppföljningen är transparent”.⁷ Det påpekas också att det kan uppstå problem med en alltför mekanisk tillämpning av indikatorerna för sparandet. Riksrevisionen instämmer i dessa utgångspunkter för uppföljningen av överskottsmålet men menar samtidigt att det finns brister i regeringens uppföljning i årsredovisningen.

3.2.1 Valet av indikatorer varierar mellan åren

De indikatorer som regeringen använder för att stämma av sparandet mot målet har varierat mellan de senaste årens årsredovisningar utan att valen av indikatorer har kommenterats. I tabell 3.2 och 3.3 nedan visas de indikatorer som användes av regeringen i Årsredovisning för staten 2013 respektive 2012.

Tabell 3.2 Finansiellt sparande i offentlig sektor samt indikatorer för avstämning mot målet för den offentliga sektorns sparande i Årsredovisning för staten 2013

ÅRS 2014	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Finansiellt sparande	-1,3	0,4	1,9	2,2	3,6	2,2	-1,0	0,0	0,0	-0,7	-1,3
Bakåtblickande tioårsnitt											0,7
Konjunktur justerat											1,5
BNP-Gap	-1,4	-0,8	-0,8	1,5	2,9	0,2	-6,5	-3,0	-1,4	-2,3	-2,9
Bakåtblickande tioårsnitt											-1,3

Källa: Årsredovisning för staten 2013.

⁷ Årsredovisning för staten 2014, s. 28

Tabell 3.3 Finansiellt sparande i offentlig sektor samt indikatorer för avstämning mot målet för den offentliga sektorns sparande i Årsredovisning för staten 2012

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Finansiellt sparande	3,6	1,6	-1,5	-1,3	0,4	1,9	2,2	3,6	2,2	-1,0	0,0	0,0	-0,7
Bakåtblickande tioårssnitt										1,2	0,8	0,7	0,7
Konjunktusterat										1,5	1,4	1,2	1,4
Sjuårsindikatorn				0,8	0,9	0,9	1,0	1,2	1,2	0,8			
Konjunktusterat				1,0	0,8	0,8	1,4	1,7	1,8	1,5			
Strukturellt sparande	1,8	1,8	-0,8	-0,2	0,6	1,7	0,8	1,2	1,8	3,0	1,6	0,7	0,3
BNP-gap	0,6	-0,5	-0,8	-1,4	-0,7	-0,8	1,8	3,0	0,1	-6,7	-3,1	-1,3	-2,2
Sjuårssnitt				-0,3	0,1	0,2	-0,7	-0,9	-1,0	-1,2			
Bakåtblickande tioårssnitt										-0,5	-0,9	-1,0	-1,1

Källa: Årsredovisning för staten 2012.

I Årsredovisning för staten 2014 använder sig regeringen, som visats ovan, av två indikatorer, nämligen det bakåtblickande tioårssnittet och det strukturella sparandet. Regeringen kommenterar inte i årsredovisningen vad som har föranlett bytet av uppföljningsmetod. Det gör det inte heller möjligt för Riksrevisionen att bedöma regeringens motiv för detta byte. Att varje år byta indikatorer utan att vidare kommentera varför denna förändring genomförts, kan knappast sägas vara förenligt med regeringens uttalande om att det ska finnas tydliga principer för uppföljningen av överskottsmålet.

3.2.2 Ingen jämförelse av måluppfyllelsen med prognosen i budgetpropositionen för 2014

Skrivningar och prognoser i budgetpropositionen för verksamhetsåret borde vara en naturlig utgångspunkt för redovisningen i årsredovisningen, då denna ska utgöra ett underlag för riksdagen i dess uppföljning av budgetbeslutet. I budgetpropositionen för 2014 skrev regeringen att det tioåriga bakåtblickande genomsnittet för det finansiella sparandet var i linje med överskottsmålet under perioden 2003–2012 om man tar hänsyn till konjunkturen, ”och att det inte finns några systematiska avvikelser i finanspolitiken som kan påverka måluppfyllelsen framöver”.⁸

⁸ Budgetpropositionen för 2014, prop 2013/14:1, s. 183.

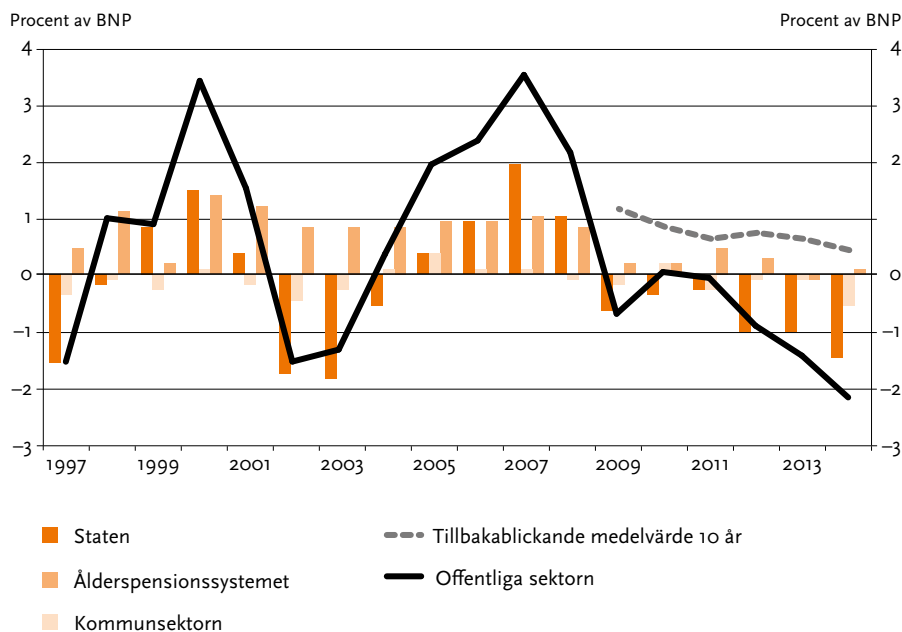
Denna slutsats står i bjärt kontrast till regeringens bedömning i årsredovisningen för 2014, där det konstateras att en ”samlad bedömning av måluppfyllelsen för 2014 visar att det finansiella sparandet avvek tydligt från den målsatta nivån”.⁹ Regeringen ger dock ingen närmare förklaring till eller analys av vad som har förändrats sedan budgetpropositionen lades och som skulle kunna ha föranlett förändringen i bedömning av måluppfyllelsen. En jämförelse med kommentarer om budgetpropositionen skulle ha bidragit till uppföljningens transparens och konsistens mellan åren.

Därutöver kan Riksrevisionen konstatera att regeringen visserligen redovisar effekterna av omläggningen av nationalräkenskaperna till ENS 2010 på det finansiella sparandet 2014, men effekterna på finansiellt sparande och bedömningen av det strukturella sparandet 2004–2014 rapporteras inte i årsredovisningen. Om man jämför utfallen i tabell 3.1 och 3.2 kan man konstatera att även tidigare års utfall har reviderats, i vissa fall kraftigt. Utan någon redogörelse av effekterna av NR-omläggningen försvåras jämförelsen med budgetpropositionens prognoser ytterligare.

3.2.3 *Förändringar i det finansiella sparandet i den offentliga sektorns delsektorer analyseras inte*

I årsredovisningen redovisar regeringen utfallet för det finansiella sparandet 2014 i den offentliga sektorns delsektorer: staten, kommunsektorn och ålderspensionssystemet. Däremot lämnas ingen information om dessa sektorer när det tioåriga bakåtblickande genomsnittet analyseras i uppföljningen av överskottsmålet. Som figur 3.1 visar är det framför allt det finansiella sparandet i staten som har minskat under lågkonjunkturen, men även sparandet i ålderspensionssystemet har minskat. Dessutom menar de flesta bedömare, inklusive regeringen i vårpropositionen, att de överskott som genererades inom pensionssystemet under 2000-talets första decennium inte kommer att kunna upprätthållas framöver. Tillämpningen av ett bakåtblickande tioårssnitt ställer därmed stora krav på förbättringar vad gäller den statliga sektorns finansiella sparande framgent om medelvärdet för offentlig sektor ska återbringas till målnivån. Staten måste således kompensera dels för nuvarande statliga underskott och dels för att det finansiella sparandet i pensionssystemet väntas minska.

⁹ Årsredovisning för staten 2014, s. 29.

Figur 3.1 Det finansiella sparandet i offentlig sektor 1997–2014

Anm. För att öka jämförbarheten över tid har det finansiella sparandet i ålderspensionssystemet och staten justerats för de överföringar som gjorts 1999, 2000 och 2001 i samband med omläggningen av pensionssystemet.

Källa: Konjunkturinstitutet, egna beräkningar.

3.2.4 Ingen avstämning av konjunkturläget

Regeringen lämnar ingen redogörelse för konjunkturläget i Årsredovisning för staten 2014. I tidigare årsredovisningar har det så kallade BNP-gapet, det vill säga den bedömda avvikelserna av produktionen mot nivån som skulle ha gällt vid fullt resursutnyttjande, redovisats. Eftersom överskottsmålet är uttryckt som ett genomsnitt över konjunkturcykeln och regeringen refererar till det strukturella sparandet, som ska avspegla vad sparandet skulle ha varit vid fullt resursutnyttjande, är BNP-gapet en väsentlig information för att kunna bedöma såväl måluppfyllelsen som regeringens samlade bedömning av måluppfyllelsen. Därtill är det förenligt med det finanspolitiska ramverket, så som det är beskrivet av regeringen i skrivelse 2010/11:79 *Ramverk för finanspolitiken*, att tillfälligt avvika från överskottsmålet för att motverka en konjunkturedgång. En redovisning av konjunkturläget och motiveringar till eventuella avvikelser är därför inte oväsentlig information i sammanhanget. Sådana motiveringar bör inkludera de bakomliggande motiven till överskottsmålet, vilka handlar om långsiktigt hållbara finanser och upprätthållandet av en god finansiell beredskap. Det senare ska säkerställa att en uthållig och effektiv stabiliseringspolitik kan föras även vid kraftiga och långvariga lågkonjunkturer. Det är därför troligt att den långa lågkonjunkturen

väl motiverar ett temporärt avsteg från överskottsmålet utan att det hotar de bakomliggande motiven till målet. Långa perioder med hög arbetslöshet riskerar att driva upp andelen långtidsarbetslösa, vilket skadar ekonomins långsiktiga produktionskapacitet och därmed även den långsiktiga finansiella ställningen för staten. Hur det finanspolitiska utfallet 2014 har påverkat, och kan komma att påverka, faktorer som har väsentlig betydelse för de bakomliggande motiven till överskottsmålet diskuteras inte i regeringens uppföljning i Årsredovisning för staten 2014.

3.3 Regeringens uppföljning av utgiftstaket 2014

Regeringen poängterar i Årsredovisning för staten 2014 att utgiftstaket är ett viktigt budgetpolitiskt åtagande som bland annat syftar till att vara en övergripande restriktion i budgetprocessen och förhindra att tillfälliga inkomstökningar används som grund för att fatta beslut om varaktiga utgiftshöjningar. Utgiftstaket ska därigenom också bidra till bättre förutsättningar för att uppnå överskottsmålet.

Regeringen redovisar i uppföljningen av utgiftstaket för 2014 att utgifterna, vilka omfattar utgiftsområdena 1–25 och 27 samt utgifterna för ålderspensionssystemet vid sidan av statens budget, underskred taket med 11,5 miljarder kronor, eller 1,0 procent av utgiftstaket. När utgiftstaket för 2014 först föreslogs 2011 var budgeteringsmarginalen 60 miljarder kronor, eller 5,4 procent. Det betyder att budgeteringsmarginalen har krympt med 48,6 miljarder kronor sedan utgiftstaket fastställdes, med hänsyn taget till tekniska justeringar.¹⁰ Regeringen visar hur den ursprungliga budgeteringsmarginalen har använts i form av reformer eller andra omständigheter som lett till högre utgifter jämfört med prognosen i budgetpropositionen 2011. Cirka 34 miljarder kronor av den ursprungliga budgeteringsmarginalen har använts till utgiftsökande reformer, bland annat inom arbetsmarknadspolitiken. Knappt 20 miljarder kronor av den ursprungliga marginalen har förbrukats till följd av volymförändringar såsom större antal personer med sjuk- och rehabiliteringspenning och fler inskrivna asylsökande, jämfört med regeringens prognoser i tidigare budgetpropositioner. Trots successivt försämrat konjunkturläge ledde övriga makroekonomiska förändringar till minskad press på budgeteringsmarginalen. Detta förklaras främst av att nedreviderade inkomstindex och balansindex innebar lägre utgifter i ålderspensionssystemet. Även reviderad pris- och löneomräkning bidrog positivt

¹⁰ Tekniska justeringar av utgiftstaket görs i budgetpropositionerna så gott som årligen. För att föranleda en teknisk justering av utgiftstaket ska den budgetförändring som ger upphov till justeringen inte ha samma nettoeffekt på den konsoliderade offentliga sektorns utgifter eller det offentliga finansiella sparandet, som på de takbegränsade utgifterna.

till budgeteringsmarginalen. Utöver detta ledde så kallade övriga faktorer enligt regeringen till att budgeteringsmarginalen blev 6,4 miljarder kronor mindre.

3.4 Riksrevisionens iakttagelser om utgiftstaket

Regeringen redovisar i Årsredovisning för staten 2014 de tekniska justeringar som skett av det utgiftstak som beslutades av riksdagen 2011 och hur budgeteringsmarginalen har använts till reformer och andra omvärldsförändringar sedan dess. Liksom föregående år framgår det inte av texten att uppgifterna om vad budgeteringsmarginalen använts till utgör beräkningar och inte faktiskt utfall. Budgeteringsmarginalens totala förändring går att verifiera, men fördelningen på effekter av politiska beslut, volymförändringar och övriga makroekonomiska förändringar m.m. förutsätter att regeringens beräkningsmodeller ger en korrekt bild av verkligheten. Att så inte är fallet illustreras av att 6,4 miljarder kronor av budgeteringsmarginalens användning förklaras av en övrigt-post. Denna post är i själva verket en oförklarad residual, vilket inte tydligt framgår av regeringens redovisning. Det står dock klart att utgiftstaket inte överskreds 2014.

Riksrevisionen kan konstatera att den återstående budgeteringsmarginalen 2014 blev betydligt mindre än vad som varit fallet under senare år.

Riksrevisionen har tidigare påpekat att de stora budgeteringsmarginaler som uppstod 2011–2012 medförde att utgiftstaket då inte innebar någon reell utgiftsrestriktion. Den lägre budgeteringsmarginalen, till följd av en begränsad nominell ökning av utgiftstaket mellan åren 2013 och 2014, har på så sätt medfört att taket nu utgör en starkare begränsning än tidigare och därför ger bättre förutsättningar för att uppnå överskottsmålet. Regeringen redovisar emellertid inte någon uppföljning av hur utgiftstaket eller nivån på de av utgiftstaket begränsade utgifterna har bidragit till förutsättningen att uppnå överskottsmålet, vilket enligt regeringen är ett av syftena med utgiftstaket.

3.5 Slutsatser

Uppföljningen av överskottsmålet har förbättrats och tydliggjorts under senare år och i den samlade bedömningen av måluppfyllelsen för 2014 skriver regeringen utan förbehåll att det finansiella sparandet tydligt avvek från den målsatta nivån. Riksrevisionen instämmer i att det finansiella sparandet avviker från den målsatta nivån om 1 procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel. Detta utfall skiljer sig emellertid anmärkningsvärt från den bedömning regeringen gjorde i budgetpropositionen för 2014. Där visade den bakåtblickande analysen av måluppfyllelsen att det inte fanns ”några

systematiska avvikelser i finanspolitiken som kan påverka måluppfyllelsen framöver”. Givet denna kontrast borde regeringen utveckla orsakerna till att målet nu anses ha underskridits och vad som har förändrats gentemot den samlade bedömningen i budgetpropositionen.

Riksrevisionen har i tidigare granskningar förordat att regeringen bör begränsa antalet indikatorer för uppföljningen av överskottsmålet.¹¹ Att antalet har minskat i årsredovisningen är därför lovvärt, men de indikatorer som används bör vara samma år från år om inte annat kan motiveras. De indikatorer som används av regeringen för uppföljningen av överskottsmålet i Årsredovisning för staten 2014 skiljer sig från såväl budgetpropositionen som tidigare årsredovisningar. Detta försvårar en granskning av regeringens bedömning.

Vidare skulle en redovisning av sparandet i den offentliga sektorns delsektorer och deras respektive bidrag till måluppfyllelsen bidra till en mer transparent redovisning. En sådan skulle även visa utvecklingen för det finansiella sparandet i staten över tid. Det är i sammanhanget värt att notera att det finansiella sparandet i offentlig sektor sedan överskottsmålet infördes till övervägande del härrört just från ålderspensionssystemet, om man bortser från de överföringar som gjordes till staten i samband med omläggningen av pensionssystemet. Sparandet i staten och kommunerna har i genomsnitt varit lågt. Minskningen av det finansiella sparandet i ålderspensionssystemet de senaste åren är inte enbart av konjunkturell natur. Sådan information är relevant att redovisa i årsredovisningen, då denna ska vara en del av den information som riksdagen ska grunda sina ekonomiska beslut på. Inte minst mot bakgrund av att såväl regeringen som andra prognosmakare spår att sparandet inom denna sektor kommer att vara runt 0 procent av BNP under det kommande decenniet då antalet pensionärer ökar. Om överskottsmålet ska nås i framtiden måste således överskotten i staten bli större än vad som krävts tidigare.

Även avsaknaden av referenser till konjunkturutvecklingen gör det svårt att följa huruvida avstegen från överskottsmålet skulle kunna vara motiverade ur ett stabiliseringspolitiskt perspektiv. Enligt det finanspolitiska ramverket, så som det är beskrivet av regeringen i skrivelse 2010/11:79 *Ramverk för finanspolitiken*, är det förenligt med ramverket att tillfälligt avvika från överskottsmålet för att motverka en djup konjunkturedgång. För att trovärdigheten för finanspolitiken och det finanspolitiska ramverket ska upprätthållas är det emellertid viktigt att sådana avsteg tydligt redovisas och motiveras.

Sammantaget konstaterar Riksrevisionen att regeringens uppföljning av överskottsmålet i Årsredovisning för staten 2014 kan förbättras på ett flertal sätt.

¹¹ Se *Tydlighet och transparens i budgetpropositionen för 2011? – Redovisningen av finans- och sysselsättningspolitiska ramverk* (RiR 2011:11).

När det gäller redovisningen av utgiftstaket kan Riksrevisionen konstatera att regeringen på ett tydligt sätt redovisat de tekniska justeringar som skett av det utgiftstak som beslutades av riksdagen 2012 och hur budgeteringsmarginalen används till reformer och andra omvärldsförändringar sedan dess. Emellertid förklaras det inte på ett transparent sätt att uppgifterna om vad budgeteringsmarginalen använts till utgör beräkningar och inte faktiskt utfall. Det står dock klart att utgiftstaket inte överskreds 2014.

3.6 Rekommendationer

Riksrevisionen lämnar följande rekommendationer till regeringen med anledning av iakttagelser om uppföljningen av budgetpolitiska mål:

- Regeringen bör i Årsredovisningen för staten kommentera skillnader mellan bedömningen av måluppfyllelsen för det finansiella sparandet i offentlig sektor och motsvarande bedömning i budgetpropositionen för det aktuella året.
- Eftersom formuleringen av överskottsålet innebär att hänsyn ska tas till konjunkturläget bör konjunkturläget redovisas i samband med uppföljningen av målet..
- För att underlätta extern granskning bör regeringen inte välja olika indikatorer vid avstämningen av målet för det finansiella sparandet i offentlig sektor från år till år. Om regeringen byter uppföljningsmetod bör detta anges och motiveras tydligt.
- Regeringen bör redovisa hur den offentliga sektorns delsektorer bidrar till måluppfyllelsen för det finansiella sparandet när det bakåtblickande tioårssnittet används.
- Regeringen bör i uppföljningen av utgiftstaket förtydliga att uppgifterna om budgeteringsmarginalens användning utgör beräkningar och inte faktiskt utfall.

4 Statens balansräkning – tillgångarna och nettoförmögenheten

I den revisionsberättelse över Riksrevisionens granskning av *Årsredovisning för staten 2014* som överlämnades till riksdagen den 13 maj 2015 konstaterar Riksrevisionen i likhet med tidigare år, att årsredovisningen är upprättad i enlighet med de krav som ställs på den i budgetlagen (2011:203). Riksrevisionen konstaterar också precis som tidigare att ramverket för upprättande av årsredovisningen för staten, det vill säga budgetlagen, ger regeringen möjligheter att bestämma innehåll och form för det som redovisas i årsredovisningen. Riksrevisionens granskning har således inte resulterat i några invändningar rörande riktigheten i den bild av statens finanser som regeringen lämnar i årsredovisningen. Riksrevisionen anser emellertid att skrivelsen *Årsredovisning för staten* skulle kunna utvecklas på ett antal områden och därigenom öka både transparensen och relevansen i redovisningen. Nedan följer en beskrivning av två sådana områden.

4.1 Regeringens redovisning av statens balansräkning – tillgångarna och nettoförmögenheten

Balansräkningen i årsredovisningen för staten omfattar statens tillgångar och skulder, så som de definieras i budgetlagen och förordningen (2011:231) om underlag för årsredovisning för staten. I *Årsredovisning för staten 2014* redovisar regeringen en balansomslutning för staten om 1 533 miljarder kronor och en nettoförmögenhet (motsvarande eget kapital i ett företags balansräkning) på -413 miljarder kronor. Jämfört med 2013 ökade tillgångarna med 123 miljarder kronor, skulderna med 175 och nettoförmögenheten minskade med 67 miljarder kronor. Regeringen gör också en relativt omfattande och detaljrik beskrivning av de flesta delposterna på balansräkningen och en tydlig genomgång av de större skillnaderna mot redovisningen i nationalräkenskaperna i not 41 till balansräkningen. Därutöver är regeringen tydlig med vilka redovisningsprinciper som har använts och bedömer att årsredovisningen i allt väsentligt ger en rättvisande bild av det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens tillgångar.

Redovisningen är således omfattande och transparent på detaljnivå, men någon egentlig beskrivning eller analys av helheten redovisas inte. Det faktum att regeringen i not 41 visar att de redovisningsregler som gäller för nationalräkenskaperna ger en nettoförmögenhet som är 1 258 miljarder kronor högre än vad som redovisas i årsredovisningens balansräkning pekar på att det inte finns en enda bild av statens ekonomiska ställning, utan flera.

I sammanhanget kan det noteras att regeringen i olika publikationer redovisar tre olika belopp för värdet av statligt ägda bolag. I balansräkningen värderas statens andelar i hel- och delägda företag till 350 miljarder kronor (348 mdkr 2013). Enligt finansräkenskaperna uppgår statens innehav av noterade och onoterade aktier till 431 miljarder kronor (410 mdkr 2013).

I rapporten *Verksamhetsberättelse för bolag med statligt ägande*, slutligen, värderas de statligt ägda bolagen till 500 miljarder kronor (2013). Det är rimligt att värderingen av tillgångar skiljer sig åt beroende på sammanhang och syfte med olika publikationer. Samtidigt är differenserna av en sådan omfattning att det ställer stora krav på förkunskaper hos årsredovisningens läsare.

Enligt förarbetena till ändringar i regeringsformen, där det framgår att regeringen ska lämna en årsredovisning för staten, påpekar regeringen att årsredovisningen är "ett värdefullt underlag för en analys av statens ekonomi och för den politiska debatten".¹² För att årsredovisningen ska kunna utgöra ett sådant underlag anser Riksrevisionen att regeringen borde kunna beskriva vad den vill visa med balansräkningen och vad nettoförmögenheten egentligen innebär med de redovisningsprinciper som tillämpas. Därmed skulle förståelsen och informationsvärdet i årsredovisningen för staten öka. Ett exempel på information som saknas i sammanhanget och som skulle ge större förståelse för vad en negativ nettoförmögenhet innebär, är en analys över soliditeten i statens balansräkning. Liknande analyser görs exempelvis för kommunsektorn i skrivelse 2014/15:102 *Utvecklingen inom den kommunala sektorn*.

4.2 Regeringen ger ingen bild av riskerna på tillgångssidan i balansräkningen

I enlighet med budgetlagen lämnar regeringen i årsredovisningen för staten upplysningar om förväntade förluster och väsentliga risker i statens utlåning och utställda garantier. Vidare innehåller årsredovisningen i enlighet med budgetlagen en redovisning av statsskuldens utveckling och kostnader. Kapitlet i årsredovisningen om garantier och utlåning innehåller en kort sammanfattning av Riksgäldskontorets riskanalys avseende den ordinarie portföljen med garantier och lån samt statens åtagande i den finansiella

¹² Prop 2009/10:80, o, sid 235.

sektorn. Statens implicita garanti till den finansiella sektorn generellt och till de systemviktiga bankerna i synnerhet redovisas dock inte. Kapitlet om statsskulden innehåller bland annat en återrapportering om statsskuldens sammansättning och duration i förhållande till de riktlinjer som regeringen angivit för statsskuldsvärdningen. Därmed innehåller årsredovisningen för staten information om risker för större delen av balansräkningens skuldsida, för garantier utanför balansräkningen och för en mindre del av balansräkningens tillgångssida (utlåning med kreditrisk).

Den största posten på balansräkningens tillgångssida är statens andelar i hel- och delägda bolag, vilka som tidigare nämnts kan värderas på olika sätt. På detta viktiga område finns emellertid ingen redovisning i årsredovisningen av vilka risker ägandet är förknippat med.¹³ Överlag har statens tillgångar som helhet betraktat fått begränsad uppmärksamhet även om det finns relativt mycket information på detaljnivå. I sammanhanget kan det även noteras att kapitalnettot av statens finansiella tillgångar i form av främst utdelningar under de senaste åren har överstigit ränteutgifterna för statsskulden. Vidare pekar de stora skillnaderna på värderingen av statens tillgångar i årsredovisningen för staten och i nationalräkenskaperna att det kan råda stor osäkerhet kring värdet på de tillgångar som regeringen har fått riksdagens uppdrag att förvalta.

Regeringen har som tidigare nämnts stora möjligheter att bestämma innehållet i årsredovisningen. Riksrevisionen anser dock att regeringen, för att skapa en mer fullständig bild av statens ekonomiska ställning, borde redovisa vilka risker som återfinns i statens balansräkning. Detta gäller framförallt de finansiella tillgångarna där en redovisning av risker saknas helt.

Risker hanteras vanligen av olika myndigheter i staten. Exempelvis ansvarar Riksgäldskontoret för statens skulder i utländsk valuta medan Riksbanken ansvarar för valutareserven i utländsk valuta. Ett delat ansvar för olika tillgångar och skulder kan emellertid inte leda till riskminimering eftersom olika delar interagerar med varandra. En mer övergripande rapportering kring riskerna i statens tillgångar och skulder i Årsredovisning för staten skulle därför kunna bidra till en bättre riskhantering i staten som helhet.

¹³ Se även Riksrevisionens revisionsrapport över Årsredovisning för staten 2012, DNR: 32-2012-0602.

4.3 Slutsatser

Årsredovisningen för staten syftar till att ge en samlad bild av hur statens finansiella resultat och ekonomiska ställning har utvecklats under redovisningsperioden. Den ger ett underlag för riksdagens kontroll och uppföljning av de beslut som riksdagen fattat om statens budget samt utgör en del av den information som riksdagen ska grunda sina ekonomiska beslut på. Riksrevisionens bedömer i sin revisionsberättelse att årsredovisningen i allt väsentligt är upprättad enligt budgetlagen, men konstaterar samtidigt att budgetlagen ger regeringen möjlighet att till stor del bestämma innehåll och form för det som redovisas. I syfte att öka årsredovisningens transparens och relevans vill Riksrevisionen peka på möjligheten att utveckla redovisningen med en analys av statens tillgångar och nettoförmögenhet samt av de risker som balansräkningens största poster är förknippade med. En analys som exempelvis visar på skillnader mellan olika värderingar av statens tillgångar skulle ge riksdagen och andra intressenter större förståelse för nettoförmögenhetens innebörd. Därmed ökar möjligheterna att bedöma statens ekonomiska ställning och till att årsredovisningen skulle ge en mer rättvisande bild. Detsamma gäller riskerna i statens balansräkning. En övergripande rapportering kring riskerna i statens tillgångar och skulder i årsredovisningen för staten skulle dessutom ge förutsättningar för en förbättrad riskhantering i staten som helhet.

Regeringen redogör kortfattat för statens åtagande i den finansiella sektorn i slutet av kapitel 5 i årsredovisningen. Med beaktande av det nya resolutionsregelverket är enligt Riksgäldskontoret sannolikheten liten för att staten ska drabbas av stora förluster. Riksrevisionen noterar att Finansinspektionen har estimerat värdet av statens implicita garanti för storbankerna till ca 14 miljarder kronor 2014.¹⁴ Erfarenhetsmässigt innebär en finanskris stora belastningar för statens finanser om och när en kris inträffar. Statens åtagande i den finansiella sektorn innebär därför en väsentlig risk. En mer omfattande redovisning av statens implicita garanti skulle bidra till en ökad transparens i årsredovisningen.

¹⁴ Finansinspektionen, FI analys Nr 1, "Den implicita statliga garantin till systemviktiga banker", 28 april 2015.

4.4 Rekommendationer

Riksrevisionen lämnar följande rekommendationer till regeringen med anledning av iakttagelser om redovisningen av statens tillgångar samt risker förknippade med tillgångarna och skulderna i statens balansräkning:

- Regeringen bör överväga att i årsredovisningen för staten utveckla beskrivningen av statens nettoförmögenhet och hur den bör tolkas med beaktande av de värderingar av statliga tillgångar som regeringen redovisar i olika sammanhang.
- Regeringen bör överväga att i årsredovisningen för staten samlat redovisa vilka risker som både tillgångar och skulder i statens balansräkning är behäftade med.
- Regeringen bör överväga att redovisa storleken på den implicita garantin till den finansiella sektorn.

Tidigare utgivna rapporter från Riksrevisionen

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

2014	2014:1	Statens insatser för riskkapitalförsörjning – i senaste laget
	2014:2	Bostäder för äldre i avfolkningsorter
	2014:3	Staten och det civila samhället i integrationsarbetet
	2014:4	Försvarets omställning
	2014:5	Effekter av förändrade regler för deltidsarbetslösa
	2014:6	Att överklaga till förvaltningsrätten – Handläggningstider och information till enskilda
	2014:7	Ekonomiska förutsättningar för en fortsatt omställning av försvaret
	2014:8	Försvaret – en utmaning för staten. Granskningar inom försvarsområdet 2010–2014
	2014:9	Stödet till anhöriga omsorgsgivare
	2014:10	Förvaltningen av regionala projektmedel – delat ansvar, minskad tydlighet?
	2014:11	Att tillvarata och utveckla nyanländas kompetens – rätt insats i rätt tid?
	2014:12	Livsmedelskontrollen – tar staten sitt ansvar?
	2014:13	Att gå i pension – varför så krångligt?
	2014:14	Etableringslotsar – fungerar länken mellan individen och arbetsmarknaden?
	2014:15	Nyanländ i Sverige – effektiva insatser för ett snabbt mottagande?
	2014:16	Swedfund International AB – Är finansieringen av bolaget effektiv för staten?
	2014:17	Det allmänna pensionssystemet – en granskning av granskningen
	2014:18	Statens dimensionering av lärarutbildningen – utbildas rätt antal lärare?
	2014:19	Valuta för biståndspengarna? – valutahantering i det internationella utvecklingssamarbetet
	2014:20	Överenskommelser mellan regeringen och SKL inom hälso- och sjukvården – frivilligt att delta men svårt att tacka nej
	2014:21	Exportkreditnämnden – effektivitet i exportgarantisystemet?
	2014:22	Primärvårdens styrning – efter behov eller efterfrågan?
	2014:23	Informationssäkerheten i den civila statsförvaltningen
	2014:24	Bistånd genom internationella organisationer – UD:s hantering av det multilaterala utvecklingssamarbetet

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	Aktivitetsersättning – en ersättning utan aktivitet?
	2015:8	Arktiska rådet – vad Sverige kan göra för att möta rådets utmaningar

Beställning: publikationsservice@riksrevisionen.se

Riksrevisionen har granskat Årsredovisningen för staten 2014. Årsredovisningen är en omfattande skrivelse som enligt budgetlagen ska innehålla bland annat en uppföljning av de budgetpolitiska målen, utfallen på samtliga anslag och inkomstitlar och en balans och resultaträkning.

Enligt Riksrevisionens uppfattning är Årsredovisningen för staten 2014 i allt väsentligt upprättad i enlighet med bestämmelserna i budgetlagen. Uttalandet i revisionsberättelsen innefattar inte en bedömning av om årsredovisningen ger en rättvisande bild. Det ska inte tolkas som att Riksrevisionen funnit väsentliga fel i sin granskning, utan är en följd av att budgetlagen, enligt Riksrevisionens bedömning inte utgör ett ramverk för redovisning i syfte att uppnå en rättvisande bild.

Granskningen har även visat på ett antal områden där regeringens redovisning och återrapportering kan utvecklas och förbättras. Exempelvis behöver normeringen för upprättandet av årsredovisningen förtydligas och regeringen bör överväga att samlat redovisa vilka risker som både tillgångar och skulder i statens balansräkning är behäftade med.

ISSN 1652-6597

ISBN 978 91 7086 377 6

Beställning:

www.riksrevisionen.se

publikationsservice@riksrevisionen.se

Riksrevisionens publikationsservice

114 90 Stockholm

