

Svar på landstingsrevisorernas rapport omstruktureringskostnader och vissa pensionskostnader i årsredovisning 2006

I avsnitt 5 behandlas främst årsredovisningens redovisningsteoretiska frågeställningar. Revisionskontorets invändningar och påpekanden grundas i huvudsak på den konsultrapport som bifogats årsrapporten ” Rapport Bedömning av omstruktureringskostnader och vissa pensionskostnader i årsredovisning 2006 Stockholms läns landsting, revisionskontoret, Mars 2007 Anders Haglund” bilaga C2.

Landstingsstyrelsens förvaltning har följande invändningar, kommentarer och påpekanden kring konsultrapporten i fråga:

Grundläggande ställningstagande

Såväl redovisningen av omställningskostnader som ökad avsättning för ökad pensionsskuld har sitt ursprung i fullmäktigebeslut. **Landstingsfullmäktige beslutade den 13 december 2006:**

att uppdra till landstingsstyrelsen att beräkna omställningskostnader för samtliga delar av strukturarbetet samt att beakta dessa kostnader såsom upplupna kostnader i årsbokslutet för år 2006 i enlighet med god redovisningssed

att uppdra till landstingsstyrelsen att i årsbokslut för år 2006 göra avsättningar för försäkringstekniska antaganden, vilket innebär en förändring av nu gällande diskonteringsränta från 3 till 2 procent samt att justera livslängdsantagandet med 3 år samt att för detta åberopa synnerliga skäl i årsbokslut 2006

PM
2007-04-26

Bilaga 1

Generella kommentarer

Som utgångspunkt för sitt ställningstagande anger konsulten bl.a. att resultatredovisningen bör sättas i förgrunden, jämfört med en "riktig" värdering av enskilda poster på balansräkningen. Skälet till detta skulle vara att det beträffande kommunal redovisning, inte finns intressenter eller någon målgrupp i form av kapitalmarknad, dvs placerare, vars intresse är att få en så rättvis värdering som möjligt av organisationen.

De två aktuella balansposterna är av betydande intresse för landstingsexterna parter, t ex för landstingets långgivare. Ett beslut om personalminskningar i denna storleksordning samt kraftiga förändringar avseende landstingets pensionsskuld till de anställda är av intresse för långgivare och leasegivare samt ratingföretag. Vi kan konstatera att landstinget har flera stora långgivare och leasegivare.

Att redovisa beslutade kostnadseffekter sammanhängande med omstruktureringsbeslutet samt förändringar avseende pensionskulden utanför resultaträkningen är inte att anse som korrekt hantering. Enligt all grundläggande redovisningsteori är balansräkningen resultaträkningens moder och inte tvärt om. I konsultrapporten behandlas inte heller att SLL-koncernen är en blandjuridisk person med betydande verksamhet bedriven i bolagsform. Att inte ta hänsyn till den utveckling som sker inom redovisningsområdet avseende bolagssektorn, skulle således leda till missvisande årsredovisningar. God redovisningssed kan alltså inte helt isoleras till landstingssektorn eller ens till hela den kommunala sektorn. God redovisningssed bygger såväl på nationella och internationella principer och praxis. Detta innebär t ex att balansräkningens poster ska värderas så rättvisande som möjligt och innebär med andra ord *inte* att ett speciellt förbunds (t ex SKL) principer ska gälla om inte särskilda skäl kring den kommunala särarten tydligt föreligger.

En del av fundamenten avseende god redovisningssed såväl i Sverige som internationellt bygger på regler och principer som anges i till exempel IFRS och IAS. Dessa innebär bland annat att god redovisningssed bygger på principen "följ eller förklara".

Inom kommunal redovisning är god ekonomisk hushållning ett annat fundament som är nära sammankopplat med försiktighetsprincipen. I de båda fallen med omstruktureringskostnadernas periodisering och antagandena avseende pensionskulden har god redovisningssed tillämpats och det är tydligt att försiktighetsprincipen tillämpats.

Omstruktureringskostnader

Gällande regelverk kring kommunal redovisning finns delvis normerad av Rådet för Kommunal redovisning. Flertalet av rådets rekommendationer har sitt ursprung redovisningsstandards från den privata marknaden såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Detta gäller även den rekommendation som åberopas avseende omställningskostnader.

Konsulten presenterar följande rekvisit utgående från RKR:s rekommendation nr 10 *Redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*

1. Kommunen eller landstinget har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilket minst framgår
 - den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
 - det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,
 - de utgifter som kommunen eller landstinget kommer att ådra sig samt
 - när planen kommer att genomföras.

2. en välgrundad förväntan har skapats hos dem som berörs att omstruktureringen kommer att genomföras, genom att påbörja genomförandet av omstruktureringsplanen eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.

Detta motsvarar i stort sett Redovisningsrådets rekommendation nr 16 , punkt 70 respektive punkt 71. Punkt 14 behandlar vid vilket tillfälle som en avsättning skall ske i balansräkningen.

I det nedanstående redogörs för vilka ställningstaganden som i varje del av rekommendationen tagits av förvaltningen vid upprättandet av årsbokslut 2006.

Punkt 70.

Exempel på vad som kan vara omstruktureringar anges:

Punkten d)

Genomgripande omorganisationer som har en väsentlig effekt på verksamhetens karaktär och inriktning.

Förvaltningen har studerat de olika inriktningsdokument som den politiska majoriteten har beslutat om. Exempel på dokument är Budget 2007. I dessa

dokument beskrivs en genomgripande omorganisation som har väsentlig effekt på verksamhetens karaktär och inriktning. Det beskrivs hur administrationen ska minskas och byråkrati minimeras.

Punkt 71.

En avsättning för omstruktureringsutgifter görs enbart när kriterierna för avsättningar i punkt 14 är uppfyllda.

Punkt 14

En avsättning skall redovisas i balansräkningen när

- a) ett företag har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse
- b) det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras

Förvaltningens bedömning är att samtliga dessa kriterier är väl uppfyllda och kommenteras i detalj nedan.

Åtagandet*Formella beslut*

Som en första händelse i denna kedja av aktiviteter som ligger till grund för att förvaltningen bedömt att ett åtagande föreligger finns ett beslut fattat av landstingsfullmäktige, vilket är det mest centrala beslut i avseende formella beslut som tagits i denna fråga. Beslutet fattades av landstingsfullmäktige den 13 december 2006, där det beslutades (LS 0604-0698) att medel skulle avsättas för åtgärder att minska byråkrati och onödig administration. Detta innebär att landstingsfullmäktige har fattat ett beslut att omstruktureringsåtgärder ska vidtas samt att medel för dessa omstruktureringsåtgärder ska reserveras centralt och då åtgärderna påbörjas 2006 konstateras i beslutet att det är i enlighet med god redovisningssed att reservera ett beräknat belopp i 2006 års bokslut. Landstingsstyrelsen har därefter tagit beslut om formerna för omställningsarbetet i beslut LS 0612-2017. Därvid är det första rekvisitet avseende formella beslut att anse som uppfyllt.

Till skillnad från börsnoterade företag, är budgeten inom den landstingskommunala verksamheten publik för allmänheten samt välkänd och styrande för landstingskoncernens medarbetare. Det är via budgetdokumentet fullmäktige ger merparten av sina uppdrag till verksamheten. De beslut, uppdrag och den information som lämnas via dokumentet **genomgås och penetreras på alla nivåer**. Särskilt bör noteras att verksamheten uppmärksammas på detta när budgeten för 2007 efter budgetbeslutet i december skall omrapporteras i början av 2007. Om landstingets verksamheter uppfattat, att beslutad minskning av administrationen, ej var

PM
2007-04-26

Bilaga 1

hänförlig till 2006, skulle ingiven budget för 2007 innefattat ytterligare kostnader i storleksordningen 600-700 mkr vilket ej är fallet.

Aktiviteter

Direkt i anslutning till att LS 0604-0698 behandlats av Landstingsrådsberedningen (LRB) så vidtogs en rad aktiviteter. Exempel på aktiviteter är:

- Den 15 november 2006 informerar Finanslandstingsrådet samtliga verksamhetschefer om att omställning av verksamheten kommer att ske till att ta bort onödig byråkrati och administration.
- Den 15 november 2006 informerar Finanslandstingsrådet den Centrala Samverkans Gruppen om att samtliga verksamheter skyndsamt kommer att inleda sitt arbete med att minska onödig byråkrati och administration.
- Den 16 november 2006 går LSF personalfunktion ut med ett brev till samtliga förvaltningar och bolag där man förklarar de övergripande förutsättningarna avseende neddragningarna. I brevet förklaras noggsamt att de förutsättningar som gäller för omställningen.
- Den 27 november inrapporterar samtliga förvaltningar och bolag beräknade omstruktureringskostnader. Denna inrapportering är att se som ett kvitto på att ledningarna för samtliga förvaltningar och bolag har tagit del och kraftfullt påbörjat arbetet med omstruktureringen. Landstingsledningen har fullt förtroende för att alla lokala ledningar kommunicerar detta till de parter som man anser ska ha informationen.
- 20 december informeras landstingets chefer i nyhetsbrevet "Chefsbrev" om att omstruktureringsåtgärder genast ska vidtas och att dessa åtgärder omfattar åtgärderna särskild avtalspension, avgångsvederlag, starta-eget-bidrag samt jobbsökarprogram.

En viktig aktivitet som ägde rum var hanteringen av prognosen för 2006 års resultat novemberbokslutet (överlämnat till LRB den 27 december) justerade landstingsrådsberedningen det redovisat resultat med 500 mkr med hänvisning till omstruktureringskostnader ej var beaktade i den prognos som presenterats.

Beloppets nivå grundade sig på underhandskontakter med den centrala personalfunktionen avseende det arbete med att genomföra det av fullmäktige beslutade uppdraget att identifiera och kvantifiera kostnaden för omstruktureringen och beakta dessa i 2006 års bokslut.

Ett åtagande omfattar alltid en motpart. Motparterna i denna avsättning är fullständigt tydlig. Själva beräkningsunderlaget till det inrapporterade materialet grundar sig på de personaldata som finns på respektive enhet. Av förklariga skäl har inte dessa persondataunderlag kopierats utan finns på respektive enhet. Inrapporterade uppgifter från enheternas personalfunktioner har som utgångspunkt den instruktion som Förvaltningens centrala personalfunktion utställt. Detta innebär att motparterna utgörs av medarbetare. Dessa medarbetare är tydligt identifierade genom nämnd personaldata.

Information

Ett informellt åtagande föreligger när ett beslut som detta avseende omstrukturering kommunicerats på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem man kommer att fullgöra sina förpliktelser mot. Landstinget har tydligt skapat en välgrundad förväntan hos ett stort antal medarbetare avseende de åtgärder som kommer att vidtas som omstruktureringsarbetet avser. Exempel på informationsvägar är följande:

Finanslandstingsrådet informerade samtliga verksamhetschefer i koncernen om omställningarna den 15 november 2006. Centrala Samverkans Gruppen där representanter från samtliga fackföreningar informerades också den 15 november 2006.

Landstingskoncernens personalchef tillskrev samtliga verksamhetschefer i detta ärende den 16 november. Förutsättningarna för omställningen klargjordes. Den 27 november inrapporterar samtliga förvaltningar och bolag beräknade omstruktureringarkostnader. Denna inrapportering är att se som ett kvitto på att ledningarna för samtliga förvaltningar och bolag har tagit del och kraftfullt påbörjat arbetet med omstruktureringen.

Andra exempel på publik information avseende omstruktureringen är det Chefsbrev som gick ut till landstingets chefer den 20 december 2006.

Information om omstruktureringen har vidare lämnats i följande publikationer:

- Chefsbrevet 20 dec 2006
- Nytt om LSF nr 1
- Chefsbrevet 24 jan 2007
- Kommentarer till artikel i media om översyn av administrationen inom SLL (24/1 2007)
- Chefsbrevet 8 mars 2007
- Pressmeddelande från LSF 8/3-07

Alla dessa dokument styrker den gjorda tolkningen att beslut om omstrukturering var fattad och att beslutet var bindande samt att i enlighet med fullmäktiges beslut, kostnaden skulle beräknas och belasta 2006 års bokslut.

Detaljerad plan

Vidare ska en detaljerad plan för omstrukturering föreligga vid tidpunkten för reserveringen. Det kan konstateras att en Landstingsstyrelsens förvaltning den 7 december hade upprättat en projektplan för omstruktureringsarbetet sett från ett centralt perspektiv. Den inrapportering som sedan skedde från de lokala enheterna är en del av den detaljerade planen. Med detta underlag och den kontinuerliga utvecklingen av underlagen så står det klart att en detaljerad plan för omstruktureringen föreligger. Det är inte att se som diskvalificerande för underlaget att detaljer inte förvaras av central part. En plan för ett omstruktureringsarbete kan anta flera olika former och en fastställd mall för en detaljerad formell plan finns inte angiven varken av Redovisningsrådet eller av annan normgivare.

Omstruktureringsprocessen består av följande åtgärder:

- Särskild avtalspension
- Avgångsvederlag
- Starta eget bidrag
- Jobsökarprogram
- Utbildningsbidrag

Genomförande

Omstruktureringsarbetet påbörjades i olika omfattning under år 2006 och genomförs stegvis. Detaljerade planer arbetas fram inför varje steg. Den övergripande projektplanen styr projektets inriktning. Arbetet kommer att vara helt färdigställt innan 2007 års utgång.

Troligt utflöde av resurser

För att en skuld skall redovisas i balansräkningen räcker det inte med att det finns ett åtagande, utan ett utflöde av resurser för att reglera åtagandet måste också vara troligt. Vad gäller omstrukturingskostnader kommer utflöde av resurser, dvs omstrukturingskostnader löpande att ske under 2007 i den takt varmed de ovan angivna åtgärderna och avtalen till följd av dessa utfaller, dvs de avtal som ingåtts och förväntats ingås med medarbetarna faller ut i form av särskild avtalspension, avgångsvederlag och liknande. Det är helt säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske under 2007, varför detta rekvisit till fullo är att anse som uppfyllt.

Tillförlitlig uppskattning av åtagandet

Uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och minskar inte dess tillförlitlighet. Det gäller särskilt vid avsättningar som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra balansposter. Då uppskattningen av åtagandet för omstrukturering bygger på inrapporterade data från lokala enheter bedöms tillförlitligheten i balansposten som mycket hög. Det finns ett fastställt regelverk för beräkning av de olika åtgärderna som finns att tillgå i detta omstruktureringsarbete och centralt har en kvalitetssäkring av arbetet skett. Denna kvalitetssäkring har lett till kvalitetsförbättringar av underlaget och stärker tillförlitligheten i åtagandet. Den centrala administrationen genomför löpande ett kvalitetssäkringsarbete avseende all inrapportering och vidtar därefter nödvändiga åtgärder. Så även i avseende omstruktureringsarbetet. Den senaste intern revisionen avseende omstruktureringsarbetet skedde den 15 mars.

Punkt 73-76

Att ett företag har påbörjat en omstrukturering kan exempelvis visas genom ett offentligt tillkännagivande. I fallet med omstruktureringen inom SLL har flera offentliga tillkännagivande skett, vilket redogjorts för ovan. Dessa offentliga tillkännagivanden har skapat ett informellt åtagande, då dessa tillkännagivanden har skapat välgrundade förväntningar hos ett stort antal av landstingets medarbetare. Det har vidare framgått av LS 0612-2017 (beslut i LS 19 december) att arbetet ska inledas skyndsamt och att det ska vara färdigställt under 2007.

Sammanfattning

Förvaltningen konstaterar att en sammantagen bedömning av de olika rekvisiten ska göras. I förvaltningen sammantagna bedömning ligger klart att huvuddelen av rekvisiten varit uppfyllda per balansdagen, varför posten ska värderas såsom skett i balansräkningen.

Pensioner

Gjord reservering avseende livslängdsantagande och diskonteringsränta utgår från fullmäktigebeslut. Det har inte funnits något som indikerat att fullmäktige har behövt "uppvaktats" i frågan för omprövning av beslutet, i synnerhet som normbildande instanser såsom SKL och Rådet för kommunal redovisning visar bristande samstämmighet med landets kommuner och landsting.

SKL har rekommenderat att diskonteringsräntan som används för att beräkna storleken på värdesäkrade pensionsåtaganden sänks med 0,5 procentenheter till 2,5

PM
2007-04-26

Bilaga 1

procent. SLL har i årsbokslut 2006 valt att använda en diskonteringsränta på 2,0 procent.

Det är inte helt klart vilken teori och/eller empiri som SKL:s rekommendation vilar på och SKL håller i förarbetena det öppnet vilken modell som på sikt ska användas för fastställande av diskonteringsräntan och utesluter inte heller en ytterligare sänkning.

En real ränta är en värdesäkrad ränta. Det är den ränta man får, eller betalar, om man räknar bort inflationen ifrån den nominella räntan. Detta kan låta enkelt, men det finns flera olika sätt att beräkna realräntan på. Ett sätt är i efterhand konstatera vad realräntan varit genom att jämföra faktisk nominell ränta med faktisk inflation. Ett annat sätt är att se på den nominella räntan och dra av de inflationsförväntningar som finns på marknaden. Ett tredje sätt är titta på prisbilden på handlade realobligationer, vilken speglar investerarnas förväntan på realräntans utveckling. *Det kan konstateras att det resonemang som förs i konsultrapporten avseende diskonteringsräntans koppling till marknadsräntan är felaktigt.*

Det finns i Sverige sedan 1994, i och med introduktionen av realobligationer, dagliga marknadsnoteringar för realräntor. Den förväntade realräntan har i Sverige legat mellan cirka 1,5 – 4 procent de senaste fem åren. Den var cirka 4 procent i början av perioden och ligger i dagsläget på cirka 1,4 – 2,0 procent beroende på löptid. Den allra längsta realobligationen (förfall år 2028) prissattes vid årsskiftet till cirka 1,6 procent, vilket alltså är marknads förväntan på den riktigt långsiktiga realräntan. Fallet under femårsperioden beror bland annat på ett begränsat lånebehov i företagssektorn i kombination med ett högt sparande ibland annat Asien.

Finansinspektionens chefsekonom, Martin Blåvarg, konstaterar i ett PM från 2006-02-16 att det är rimligt att anta en förväntan om en långsiktig realränta på omkring 2 procent. Vice riksbankschef Svante Öberg uttalade den 18 april 2007 att en långsiktigt hållbar realränta ligger på ca 2 procent. Vi har hittills inte erhållit något underlag från SKL som stödjer en realränta på 2,5 procent att jämföra med de 2 procent som Riksbanken och Finansinspektionen anger.

Konsultrapporten anger att "Den allmänna uppfattningen bland bedömare är nu att någon ytterligare sänkning av diskonteringsräntan 2007 inte kommer att ske. Denna bedömning förelåg även på balansdagen. Utgångspunkten ska vara att i redovisningen beakta "den bästa möjliga bedömningen".

Förvaltningen har inte erhållit underlag avseende konsultens påstående citerat ovan, dock har SKL tillställt samtliga ekonomidirektörer i Sveriges landsting ett mail daterat den 21 december 2006 (Stefan Ackerby, biträdande chefsekonom SKL) där

PM
2007-04-26

Bilaga 1

det anges att Finansinspektionen med största sannolikhet kommer att justera ner diskonteringsräntan ytterligare.

Konsultrapporten sammanfattar att den av SLL genomförda avsättningen till pensioner som en effekt av justerad kalkylränta samt livslängdsantaganden, kan medföra att 2006 års resultat inte är rättvisande. Den av revisionskontoret anlitate konsulten noterar dock att de ”konstiga, signaler som lämnades från SKL rörande kalkylräntans förändring under 2006 har utgjort en besvärande omständighet för Stockholms läns landsting och övriga kommuner och landsting.” Konsulten fastslår dock trots detta att SKL:s rekommendationer utgör god sed.

På Rådet för kommunal redovisnings hemsida kan följande information erhållas: ”De senaste åren har olikheterna kring pensionsredovisningen i kommuner och landsting ökat. Ett antal kommuner/landsting försäkrar delar av pensionsförpliktelsen och beräkningarna av pensioner görs lite olika. Det kan bero på vilken pensionsadministratör som anlitas men även på att kommunen/landstinget valt att frångå de generellt rekommenderade antaganden som görs i den pensionsberäkningsmodell för kommuner och landsting som rekommenderas av Sveriges Kommuner och Landsting, den s.k. P-finken”

Man fortsätter att konstatera följande:

”Rådet för kommunal redovisning har inte utfärdat någon generell rekommendation om pensionsredovisning. Det är angeläget att denna redovisning normeras, men Rådet har valt att avvakta det arbete med en ny modell för beräkning av pensionskostnader som för närvarande pågår inom Sveriges Kommuner och Landsting.

I avvaktan på en ny pensionsrekommendation vill Rådet som en vägledning för bokslutsarbetet informera om vilka upplysningar som bör lämnas i årsredovisningen för 2006.

Upplysningar som bör lämnas

För att en årsredovisning ska kunna ge en rättvisande och jämförbar bild av kommunens/landstingets pensionsåtagande bör vissa upplysningar finnas med. Detta ger information till läsaren av årsredovisningen om hur pensionerna hanteras i just denna kommun/detta landsting.

1. Ange om någon avvikelse skett från P-finken med avseende på antaganden om ränta, livslängd eller intjänandeperiod och i så fall vilka antaganden som använts istället. Ange i så fall också effekten av dessa avvikelser avseende resultat och ställning.

PM
2007-04-26

Bilaga 1

2. Om kommunen/landstinget har försäkrat bort, eller egentligen avtalat med försäkringsbolag om förvaltning av del av pensionsåtagandet, ange hur mycket som har försäkrats bort innevarande redovisningsperiod samt totalt ackumulerat över tiden. Redovisa på ett sådant sätt att det framgår hur stor del av de bortförsäkrade beloppen som annars skulle ha varit hänförligt till avsättningar respektive ansvarsförbindelse.”

SLL har tydligt angivit vilka antaganden och avvikelser som gjorts. Diskussion kring dessa antaganden har genomförts med ett stort antal landsting och kommuner. De förändringar avseende diskonteringsräntan som anges av konsulten som en effekt av svagt stigande marknadsräntor har inte den effekt som beskrivs.

Vid en genomgång av Sveriges landstings redovisning av pensionsskuld i 2006 års bokslut, kan man konstatera att samtliga justerat för livslängdsantagandet i sina skuldberäkningar vilket torde indikera vad som kan anses vara den goda seden.

Sammanfattningsvis kan konstateras att konsultrapporten drar felaktiga slutsatser. För det första innebär beaktandet av en diskonteringsränta på 2 procent en mer korrekt värdering av balansposten än vad 2,5 procent skulle innebära. De effekter denna värdering får i resultaträkningen ger med andra ord en mer rättvisande bild. För det andra så har konsulten inte fullt ut redogjort för den rekommendation som Redovisningsrådets lämnat inför bokslut 2006. Vid beaktande av denna rekommendation står det tydligt att SLL följt givna rekommendationer.