

## Hur tänker styrelse och revisorer? – Trafikverket som exempel

BERTIL LINDSTRÖM

**INLÄGG** Med illa utformade principer för redovisning och revision går det att vilseleda både sig själv och andra. Exempel från Trafikverkets verksamhetsberättelse för år 2010 (Trafikverket 2011c) illustrerar detta. I det här fallet har ledning, styrelse och ägare vilseletts. Vad gäller den sistnämnda kategorin handlar det inte bara om verkets ansvarsområde utan också om hela förståelsen av den statliga budgeten.

Det har varit möjligt att få regering och riksdag att tro att man kan upprätthålla budgetbalans genom att medvetet anslå otillräckliga medel till underhåll av anläggningar. Regering med regeringskansli och riksdag med riksrevision har uppenbarligen inte förstått att eftersatt underhåll borde leda till att en utebliven utgift/kostnad på en resultaträkningsrad – med adekvat utformad redovisning – borde motsvaras av att en annan kostnadspost på det statliga verkets resultaträkning blir större. Om underhåll eftersätts accelererar anläggningarnas förfall och därmed minskar deras värde snabbare. Därmed ska ett större belopp anges på raden för avskrivningar än med ett icke eftersatt underhåll.

En slutsats av det här resonemanget borde kanske vara att det inte är rimligt att behandla anslag för underhåll av befintliga anläggningar på samma sätt som anslag för nyinvesteringar (eller för verksamhet). Ledning och styrelse för ett statligt verk borde rimligen ha ansvar för att verkets tillgångar vårdas på ett sådant sätt att de inte förfaller och där-

med minskar i värde snabbare än nödvändigt. Det finns en uppenbar fara att sådant förfall inträffar, när underhållet blir beroende av att uppdragsgivaren ska bevilja särskilda anslag för att uppgiften ska kunna skötas.

### *Försiktighetsprincipen – ofta klokskap men ibland orsak till dumhet*

Det anses innebära en större fara att överskatta sin förmögenhetsställning än att underskatta den.<sup>1</sup> Motsvarande gäller för att överskatta ett överskott i förhållande till att underskatta det likasom att underskatta ett underskott i förhållande till att överskatta det. Detta är innebörden av *försiktighetsprincipen*.

Som vi snart ska se finns det emellertid en risk att överskott överskattas respektive att underskott underskattas, om man konsekvent går in för försiktighetsprincipen när tillgångar värderas. Detta kan inträffa på två sätt. För det första får man inte fortsätta att göra avskrivningar på tillgångar när värdena nått ned till noll. Om då faktisk värdeminskning ändå pågår, kommer uteblivna avskrivningar att medföra att resultatet överskattas. För det andra – och detta är det väsentliga i det här sammanhanget – kan man hänvisa till att avskrivningar redan har gjorts och fortsättningsvis görs i tillräckligt stor takt, om hastigheten i själva värdeminskningen ökar. På det här sättet leder redovisningsförfarandet enligt fastlagd princip till att man inte varseblir förhållandet att resultatet försämraras. Detta kan i sin tur leda till att viktiga korrigeringar av handlandet försenas eller uteblir.

### *Inventering och besiktning – Vilka regler gäller för redovisning och revision?*

För att uppfylla krav på väsentlighet och på att undvika risk ska tillgångar inventeras inför redovisning och revision. Det

Bertil Lindström är universitetslektor emeritus i national-ekonomi vid Mittuniversitetet, Sundsvall.

Han har publicerat forskningsrapporter och artiklar inom internationell ekonomi, efterfrågeanalys och teorin för ekonomiska regleringar. bertil.lindstrom856@bredband.net

<sup>1</sup> Se t ex Franzén och Holmström (2004) för en utförlig förklaring av bl a försiktighetsprincipen vid värdering av tillgångar.

ska alltså säkerställas hur stora tillgångar som kassa, banktillgodohavanden, varulager, kundfordringar och inventarier är. Ett av skälen är att uppgivna värden ska svara mot faktiska. Ett annat skäl är att förskingring ska motverkas och – i den mån motverkan misslyckas – upptäckas.

Det är inte särskilt lätt att bortföra byggnader och andra anläggningar. Däremot kan man inte utan vidare vara säker på att anläggningarna är i så gott skick som de kan ge intryck av vid ytlig observation. Av detta skäl anses det ligga i en köparens undersökningsplikt att försäkra sig om att anläggningar besiktigas av sakkunniga. Det gäller att upptäcka svagheter i bjälklag, grund etc.

Det har däremot varit svårt att finna något om hur anläggningar, som tillhör företag eller verk, besiktigas inför redovisning och revision. Här tycks inte finnas samma självklarhet som vad gäller inventering. Själva frånvaron av omnämningen i verksamhetsberättelser tyder på att man normalt inte undersöker anläggningarnas skick och därmed också har bristfälligt underlag för att värdera dem på ett korrekt sätt.

#### *Trafikverkets hantering av anläggningarnas värdeutveckling i verksamhetsberättelsen för 2010 och i en särskild rapport*

Trafikverket har behandlat underhållsfrågorna med största allvar under första halvåret 2011. Detta görs både i två särskilda rapporter och i verksamhetsberättelsen för 2010 (Trafikverket 2011a, 2011b, 2011c). Man konstaterar att underhåll har eftersatts under en följd av år och att detta har resulterat i en stor "underhållsskuld", dvs i stora ackumulerade behov av att ta igen eftersatta behov av underhållsinsatser. Trafikverket bedömer att det uppdämda reinvesteringsbehovet uppgår till 15 miljarder kr (Trafikverket 2011a, s 10).

Verksamhetsberättelsen innehåller ett särskilt avsnitt med resultaträkning

och balansräkning inklusive noter och förklaring av redovisningsprinciper samt revisionsberättelse (Trafikverket 2011c, s 66–81; redovisningsprinciperna förklaras på s 74). I det här avsnittet syns inte någon "underhållsskuld". Det förklaras att anläggningarna avskrivs enligt plan med i vissa fall många års antagen livslängd men ofta faktiskt livslängd på ganska få år (25–110 år för järnvägsanläggningar, 10–35 år för eldriftsanläggningar etc). Det är tydligt att avskrivningsplanen följs oavsett hur väl eller illa anläggningarna har underhållits under verksamhetsåret och de närmaste åren dessförinnan. Om då försiktighetsprincipen har tillämpats, när avskrivningsplanerna fastställdes, torde anläggningarna inte vara övervärderade vid årets slut, kanske rentav ordentligt undervärderade. Ändå finns då den risk som påpekades i avsnittet om försiktighetsprincipen ovan, att värdeminskningen under det senaste året undervärderas och därmed att resultatet övervärderas.

#### *I vad mån tillåts Trafikverket sköta underhållet av sina anläggningar?*

Trafikverket tilldelas särskilda anslag för att bekosta underhållet av sina anläggningar. I den mån dessa anslag är otillräckliga för att förhindra förfall och värdeminskning har verket att rätta sig efter detta och alltså skjuta underhållsinsatserna på framtiden. Frågan om underhåll har alltså fått vara en politisk prioriteringsfråga jämförd med tex frågor om anslag till kapacitetsökande investeringar. En ny dubbelspårssträcka, en ny tunnel eller en ny järnvägssträcka kan alltså tänkas tränga ut underhållsinsatser inom verkets ansvarsområde.

#### *Sparande eller finansiellt sparande?*

Finansiellt sparande definieras ju som nettoökningen av skillnaden mellan finansiella tillgångar och finansiella skulder. En enhet (hushåll, företag, statligt

verk, hela staten etc) kan genomföra positivt finansiellt sparande t ex genom att sälja fysiska tillgångar och använda köpeskillingen till att öka sina finansiella tillgångar och/eller minska sina finansiella skulder. Allt annat lika betyder också eftersatt underhåll att det finansiella sparandet blir större än om underhållet inte hade eftersatts.

Det finns tillfällen då det är rationellt att eftersätta underhåll och i stället öka det finansiella sparandet. Underhållsinsatser kan ju i en del fall leda till en försumbar minskning av värdeminskningstakten. Detta vet ägare till gamla bilar som det är mycket dyrt att hålla i stånd. Emellanåt är det bättre att låta förfallet fortsätta fram till skrotning än att fortsätta kämpa mot det pågående förfallet. I ett sådant läge kan uteblivet underhåll vara en del av finansieringen av en kommande reinvestering.

Svårigheter att ordna finansiering kan vara en annan anledning till att eftersätta underhåll och därmed öka det finansiella sparandet. Här kan det handla om en tvångssituation, som för med sig ett beteende som skulle vara långtifrån optimalt med andra finansiella förutsättningar. Sådant kan sägas inte bara om hushåll och vissa företag. Det kan ibland också sägas om statliga verk, kanske rentav staten som helhet. När avvikelserna från optimalitet är riktigt stora, finns det anledning att fråga om det inte hade varit bättre att mer ivrigt söka efter någon annan lösning (t ex någon kredit) som hade inneburit en minskning av det finansiella sparandet och en mer gynnsam utveckling av de reala tillgångarnas värde. Om man misslyckas med att finna en sådan lösning kommer ökningen av det finansiella sparandet att motsvaras av en minskning av de reala tillgångarnas värde som är numeriskt större än den finansiella sparandeökningen. Därmed kommer det att finnas en orsaksmässig koppling mellan ökning av det

finansiella sparandet och minskning av sparandet.

Finanspolitiska rådet har tagit upp den här problematiken, bl a i 2011 års rapport (se Finanspolitiska rådet 2011, s 102–103). Där påpekas också att själva redovisningen av konsekvenserna för utvecklingen av statens reala tillgångar är bristfällig, vilket försvårar en seriös analys.

### *Alternativ ordning: Ny princip för revision och redovisning samt för ledningens ansvar och befogenheter*

Revisionen ska beakta väsentlighet och risk. Den ska inte godta att farliga förändringar i företagets eller verkets ställning inte upptäcks. Därmed borde besiktning av anläggningar vara ett lika självklart inslag i rapporteringen som inventering av vissa andra tillgångar. Revisorerna borde ställa sådana krav på redovisningen. De borde kontrollera att eftersatt underhåll (med minskade redovisade kostnader för underhållsinsatser) motsvarades av att anläggningarna avskrevs i snabbare takt. Det senare skulle då resultera i att avskrivningsbeloppet blev större än det annars skulle ha varit. Minskad kostnad på en rad i resultaträkningen skulle alltså motsvaras av ökad kostnad på en annan rad i samma räkning.

På det här sättet skulle det bli avsevärt mycket svårare – kanske rentav omöjligt – att uppfylla krav på budgetbalans genom att minska underhållskostnaderna. Detta gäller då inte bara det enskilda verket utan staten som helhet. I förlängningen handlar det alltså om ett annat sätt att presentera budget och redovisa budgetutfall för staten.

Styrelse och ledning har ansvar för *God hushållning*. Detta begrepp innehåller ett antal komponenter, t ex effektiv organisation av verksamheten, ordning och reda i en mängd avseenden, att kostnader täcks av intäkter inklusive anslag

etc. Styrelse och ledning har emellertid fråntagits det fulla ansvaret för vård av anläggningarna när underhållsinsatser finansieras via anslag från staten. Är detta en rationell ordning? Borde det inte vara styrelsens och ledningens ansvar att se till att befintliga anläggningar inte förfaller? Med en ordning där det helt enkelt inte går att hålla budget genom att eftersätta underhåll skulle ansvaret för underhåll med automatik inkluderas i ansvaret för God hushållning.

#### REFERENSER

Franzén, J och M Holmström (2004), "Nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar. Hur har värderingsrutinerna och nedskrivningsprocesserna förändrats i och med ikraftträdandet av RR 17?", Examensarbete vid Institutionen för industriell ekonomi och samhällsvetenskap, Luleå tekniska universitet, <https://pure.ltu.se/ws/>

<files/30948004/LTU-SHU-EX-04244-SE.pdf> (2011-08-10).

Finanspolitiska rådet (2011), *Svensk finanspolitik. Finanspolitiska rådets rapport 2011*, Finanspolitiska rådet, Stockholm, <http://www.finanspolitiskaradet.se/download/18.34d8785812fd178ecc9480004274/Svensk+finanspolitik+2011.pdf> (2011-08-19).

Trafikverket (2011a), "Järnvägens behov av ökad kapacitet – förslag till lösningar för åren 2012-2021", remissversion, Trafikverket, Borlänge, [http://www.trafikverket.se/PageFiles/55253/jarnvagens\\_behov\\_av\\_okad\\_kapacitet\\_forslag\\_pa\\_losningar\\_for\\_aren\\_2012\\_2021\\_remissversion.pdf](http://www.trafikverket.se/PageFiles/55253/jarnvagens_behov_av_okad_kapacitet_forslag_pa_losningar_for_aren_2012_2021_remissversion.pdf) (2011-08-19).

Trafikverket (2011b), "Situationen i det svenska järnvägsnätet", [http://www.trafikverket.se/PageFiles/47862/situationen\\_i\\_det\\_svenska\\_jarnvagsnätet\\_v1.2.pdf](http://www.trafikverket.se/PageFiles/47862/situationen_i_det_svenska_jarnvagsnätet_v1.2.pdf) (2011-08-19).

Trafikverket (2011c), *Trafikverkets årsredovisning 2010*, [http://publikationswebbutik.vv.se/upload/6264/2011\\_054\\_trafikverkets\\_arsredovisning\\_2010\\_2.pdf](http://publikationswebbutik.vv.se/upload/6264/2011_054_trafikverkets_arsredovisning_2010_2.pdf) (2011-08-19).