EUROPEISKA
KOMMISSIONEN

Bryssel den 6.3.2013
COM(2013) 114 final

RAPPORT FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET OCH EUROPAPARLAMENTET

Mot ett införande av harmoniserade redovisningsstandarder för den offentliga sektorn i medlemsstaterna

Hur väl lämpar sig IPSAS för medlemsstaterna?

{SWD(2013) 57 final}

RAPPORT FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET OCH EUROPAPARLAMENTET

Mot ett införande av harmoniserade redovisningsstandarder för den offentliga sektorn i medlemsstaterna

Hur väl lämpar sig IPSAS för medlemsstaterna?

1. BAKGRUND OCH TILLÄMPLIGA BESTÄMMELSER

Denna rapport uppfyller kommissionens skyldighet enligt artikel 16.3 i rådets direktiv 2011/85/EU av den 8 november 2011 om krav på medlemsstaternas budgetramverk[1], dvs. att senast den 31 december 2012 utvärdera hur väl de internationella redovisningsstandarderna för den offentliga sektorn (IPSAS) lämpar sig för medlemsstaterna. Rapporten grundas på information från samråd med kommissionen och internationella organisationer, såsom Internationella valutafonden (IMF), experter och andra berörda parter i och utanför medlemsstaterna, samt styrelsen för IPSAS, som är normgivaren för dessa standarder.

I och med statsskuldkrisen står det klart att medlemsstaterna på ett tydligt sätt måste kunna visa att de är finansiellt stabila, och att det behövs strängare och mer transparent rapportering om offentliga finanser. I rådets direktiv 2011/85/EU (budgetramdirektivet) konstateras att tillgången till fullständiga och tillförlitliga uppgifter om de offentliga finanserna som kan jämföras mellan medlemsstaterna är avgörande för unionens budgetövervakning. I direktivet fastställs vidare de regler för medlemsstaternas budgetramar som är nödvändiga för att säkerställa efterlevnad av skyldigheten att undvika alltför stora offentliga underskott, i enlighet med artikel 126 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Å ena sidan fyller finanspolitisk disciplin en grundläggande funktion när det gäller att skydda Ekonomiska och monetära unionen. Å andra sidan grundas finansiell stabilitet på förtroende. I denna rapport diskuteras ett av redskapen för att både bygga upp det nödvändiga förtroendet och förbättra bedömningen av och prognoserna för den finansiella situationen, nämligen periodiserad redovisning inom den offentliga sektorn.

Enligt artikel 3 i direktiv 2011/85/EU ska medlemsstaterna ”ha inrättat offentliga räkenskapssystem som heltäckande och konsekvent omfattar den offentliga sektorns alla undersektorer samt innehåller nödvändig information för att ta fram bokföringsuppgifter med syftet att framställa uppgifter baserade på ENS 95”[2]. I direktivet bekräftas följaktligen att det finns ett bristande sammanhang mellan den offentliga redovisningen, som endast registrerar kassaflöden, och EU:s budgetövervakning, som grundas på periodiserad redovisning enligt ENS 95. Detta innebär att uppgifter om kassaflöde måste omvandlas till bokföringsuppgifter genom närmevärden och justeringar med hjälp av makrobaserade skattningar. Om periodiserad redovisning inte tillämpas på mikronivå måste uppgifter om finansiella transaktioner och balansräkningar hämtas från en rad olika källor, vilket leder till en statistisk avvikelse mellan det underskott som sammanställts via icke-finansiella konton och det underskott som sammanställts via de finansiella kontona.

Det bristande sammanhanget mellan primära offentliga räkenskaper och periodiserade uppgifter enligt ENS 95 bekräftas också i kommissionens meddelande av den 15 april 2011 till Europaparlamentet och rådet, *Mot en effektiv kvalitetsledning för den europeiska*

[1] EUT L 306, 23.11.2011, s. 41.

[2] Rådets förordning (EG) nr 2223/96 av den 25 juni 1996 om det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet i gemenskapen (EGT L 310, 30.11.1996, s. 1).

statistiken[3]. I meddelandet påpekas att kvaliteten på statistikuppgifterna överlag på europeisk nivå i hög grad beror på hur väl hela produktionsprocessen lämpar sig för att generera statistiken i fråga. Eurostat förespråkar därför ett system med harmoniserade standarder för periodiserad redovisning som är förenliga med ENS för hela den offentliga sektorn.

För närvarande är IPSAS den enda internationellt erkända uppsättningen av offentliga redovisningsstandarder. IPSAS bygger på IFRS-standarderna (*International financial reporting standards*), som används allmänt inom den offentliga sektorn, och för närvarande består IPSAS av en uppsättning med 32 periodiserade redovisningsstandarder, plus en kontantbaserad standard.

Detta är bakgrunden till kravet i artikel 16.3 i direktiv 2001/85/EU på en utvärdering av hur väl IPSAS lämpar sig för medlemsstaterna.

2. INLEDNING

Statens verksamhet står för en stor del av bruttonationalprodukten (BNP) i alla EU-ekonomier, och offentliga tillgångar och skulder är förstås ett grundläggande inslag i samtliga EU-medlemsstater. Det är därför viktigt att de förvaltas på ett ändamålsenligt sätt och att staten är ansvarsskyldig för förvaltningen inför medborgarna, deras företrädare, investerare och andra aktörer.

Statistiken över den offentliga sektorns finanser ger uppgifter om räkenskaperna för olika delsektorer, så att politiskt ansvariga och andra aktörer kan analysera den offentliga sektorns finansiella ställning och utfall samt den långsiktiga hållbarheten i de offentliga finanserna. De viktigaste källorna till denna statistik är räkenskapsdata och rapporter från de olika offentliga enheterna, kompletterat med finansiell information från centralbanker. Tillförlitliga offentliga räkenskaper är väsentliga för framställningen av nationella räkenskaper, och naturligtvis även för planering, samordning och översyn av budgeten.

Två av de viktigaste indikatorerna för de offentliga finansernas hållbarhet är skuld och underskott. Dessa indikatorer används inom EU för att övervaka efterlevnaden av villkoren i stabilitets- och tillväxtpakten. I artikel 126 i EUF-fördraget och i protokoll nr 12 om förfarandet vid alltför stora underskott som är fogat till fördragen anges att kvoten mellan det förväntade eller faktiska underskottet i den offentliga sektorns finanser och BNP i princip inte får överstiga 3 % och att kvoten mellan skuldsättningen i den offentliga sektorn och BNP i princip inte får överstiga 60 %. Kommissionen följer noggrant dessa begränsningar för den nationella finanspolitiken för att se till att Ekonomiska och monetära unionen fungerar effektivt. Om en medlemsstat inte lyckas hålla sig inom dessa gränser och situationen inte anses vara sådan att referensvärdet bara undantagsvis och tillfälligt överskrids, kan ett förfarande vid alltför stora underskott inledas. Efter att kommissionen yttrat sig avgör rådet, på förslag av kommissionen, om ett alltför stort underskott föreligger. Om så är fallet utfärdar rådet rekommendationer till medlemsstaten och fastställer en tidsplan för korrigerande åtgärder.

3. VARFÖR BEHÖVS HARMONISERADE STANDARDER FÖR PERIODISERAD REDOVISNING INOM DEN OFFENTLIGA SEKTORN?

Periodiserad redovisning är det enda vedertagna informationssystemet som ger en fullständig och tillförlitlig bild av den finansiella och ekonomiska ställningen och utfallet för den

[3] KOM(2011) 211 slutlig.

offentliga sektorn i ett land. Detta beror på att periodiserad redovisning innehåller fullständiga uppgifter om en enhets tillgångar och skulder samt inkomster och utgifter under den period som räkenskaperna avser och vid bokslutet. I periodiserad redovisning registreras inte posterna när kontantutbetalningar görs utan när det ekonomiska värdet skapas, omvandlas eller försvinner, eller när fordringar och åtaganden uppstår, omvandlas eller försvinner. I redovisning enligt kontantmetoden registreras transaktionerna när beloppet i fråga mottas eller betalas. Periodiserad redovisning är ekonomiskt sundare än redovisning enligt kontantmetoden, vilket också är skälet till att ENS 95, den gällande redovisningsramen för finanspolitisk övervakning i EU, bygger på periodiserad redovisning. Periodiserad redovisning inom den offentliga sektorn är dessutom nödvändigt för att undvika de uppskrivningar av resultat som är möjliga i redovisning enligt kontantmetoden, där en betalning kan flyttas fram eller skjutas upp så att den bokförs under den period som staten väljer. Syftet med periodiserad redovisning är dock inte att upphäva eller ersätta kontantmetoden, särskilt inte när den används för budgetplanering och budgetkontroll. Den periodiserade redovisningen bör således snarare ses som ett komplement än ett alternativ till ren kontantredovisning. Periodiserad redovisning ger en fullständig bild av enheternas ekonomiska och finansiella ställning och utfall, och sätter därför in kontantmetoden i ett övergripande sammanhang.

Införande av en gemensam uppsättning standarder för periodiserad redovisning för förvaltningen och styrningen av den offentliga sektorn inom EU skulle ge en rad olika fördelar. Periodiserad redovisning på mikronivå inom den offentliga sektorn förväntas förbättra ändamålsenligheten och effektiviteten i den offentliga förvaltningen och göra det lättare att säkra likviditet, som är en nödvändig förutsättning för en fungerande offentlig förvaltning. Precis som med all ekonomisk verksamhet beror förvaltningen och kontrollen av den offentliga sektorns effektivitet och ändamålsenlighet på styrningen och kontrollen av dess ekonomiska och finansiella ställning och utfall. Dubbel periodiserad redovisning är det enda vedertagna system som ger tillförlitliga och aktuella uppgifter. Harmoniserad periodiserad redovisning inom den offentliga sektorn bidrar dessutom till att förbättra insynen, redovisningsskyldigheten och jämförbarheten i den offentliga sektorns finansiella rapportering och kan också bidra till att förbättra ändamålsenligheten och effektiviteten i revisionen av den offentliga sektorns räkenskaper.

3.1. Periodiserad redovisning i EU-medlemsstaterna – läget i dag

De flesta av medlemsstaterna har redan infört periodiserad redovisning enligt nationella standarder inom den offentliga sektorn, eller håller på att göra det. Elva medlemsstater har blandade system, eftersom de har tillämpat olika redovisningsmetoder på olika nivåer inom den offentliga sektorn[4]. Kommissionens och övriga EU-institutioners och EU-organs redovisningssystem är periodiserade och bygger på och har inspirerats av IPSAS. Detsamma gäller även för flera andra internationella organisationer.

Det råder därför en växande (men inte fullständig) enighet om att det är nödvändigt att införa periodiserad redovisning för den offentliga sektorn i EU och dess medlemsstater, men för närvarande saknas en samordnad strategi för detta.

3.2. Ram för makroredovisning

Det europeiska national- och regionalräkenskapssystemet (ENS) utgör redovisningsramen för statistik på makronivå för de offentliga och privata sektorerna i EU och grundas på periodiserad redovisning. ENS-baserade data om offentlig skuld och underskott, som används

[4] *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 Member States.*

i förfarandet vid alltför stora underskott, är resultatet av en konsolidering av de individuella räkenskaperna för de offentliga enheterna i medlemsstaterna och fastställs i EU-lagstiftningen.

Inom ramen för EU:s system för övervakning av de offentliga finanserna och förfarandet vid alltför stora underskott har kommissionen i enlighet med artikel 126 i EUF-fördraget fått i uppdrag att regelbundet bedöma kvaliteten på såväl de faktiska uppgifter som medlemsstaterna rapporterar in som de räkenskaper från den offentliga sektorn som utgör underlaget och som sammanställts i enlighet med det europeiska nationalräkenskapssystemet. I och med den senaste tidens händelseutveckling, och särskilt fallen av oriktiga statistikuppgifter från några medlemsstater, har det emellertid stått klart att statistiksystemet för offentliga finanser inte räckt till för att reducera risken med att de uppgifter som rapporteras in till Eurostat inte håller tillräckligt hög kvalitet. Effekterna av den ekonomiska krisen och finanskrisen har dessutom belyst behovet av att stärka strukturen för den ekonomiska styrningen för euroområdet och Europeiska unionen i sin helhet. För detta ändamål antog kommissionen den 29 september 2010 en samling lagstiftningsförslag, det så kallade paketet för europeisk ekonomisk styrning (även kallat ”sexpacken”), som därefter antogs av Europaparlamentet och rådet den 16 november 2011[5]. Syftet med detta lagstiftningspaket är att utvidga och förbättra övervakningen av finanspolitiken, den makroekonomiska politiken och strukturreformerna för att avhjälpa bristerna i gällande lagstiftning. Det planeras nya kontrollmekanismer för den händelse att medlemsstaterna inte uppfyller sina skyldigheter. Det är uppenbart att dessa mekanismer kräver statistiska uppgifter av hög kvalitet, som framställts på grundval av robusta och harmoniserade redovisningsstandarder som anpassats till EU:s offentliga sektor.

En nödvändig förutsättning för framställningen av uppgifter om skuld och underskott av hög kvalitet i den periodiserade redovisningen på makronivå är att det finns jämförbara och konsistenta periodiserade data av god kvalitet från tidigare led (dvs. primärdata från offentliga enheters räkenskaper) på mikronivå. Det finns många varianter av offentlig redovisning på mikronivå i medlemsstaterna, vilket innebär att det är svårt att jämföra data, både inom och mellan medlemsstaterna. Det nuvarande tillvägagångssättet att sammanjämka icke-harmoniserade räkenskapsdata för den offentliga sektorn på mikronivå inom ramen för förfarandet vid alltför stora underskott når snart sin gräns.

Harmoniserade mikroräkenskapssystem för alla offentliga enheter (dvs. den offentliga sektorn) i alla medlemsstater, kombinerat med intern kontroll och extern revision, förefaller vara den enda effektiva lösningen för att sammanställa periodiserade redovisningsdata över skuld och underskott av högsta kvalitet enligt de gällande rättsliga kraven. Det är också en av grundtankarna bakom direktiv 2011/85/EU.

---

[5] Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1173/2011 av den 16 november 2011 om effektiv övervakning av de offentliga finanserna i euroområdet (EUT L 306, 23.11.2011, s. 1), Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1174/2011 av den 16 november 2011 om verkställighetsåtgärder för att korrigera alltför stora makroekonomiska obalanser i euroområdet (EUT L 306, 23.11.2011, s. 8), Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1175/2011 av den 16 november 2011 om ändring av rådets förordning (EG) nr 1466/97 om förstärkning av övervakningen av de offentliga finanserna samt övervakningen och samordningen av den ekonomiska politiken (EUT L 306, 23.11.2011, s. 12), Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1176/2011 av den 16 november 2011 om förebyggande och korrigering av makroekonomiska obalanser (EUT L 306, 23.11.2011, s. 25), rådets förordning (EU) nr 1177/2011 av den 8 november 2011 om ändring av förordning (EG) nr 1467/97 om påskyndande och förtydligande av tillämpningen av förfarandet vid alltför stora underskott (EUT L 306, 23.11.2011, s. 33), rådets direktiv 2011/85/EU av den 8 november 2011 om krav på medlemsstaternas budgetramverk (EUT L 306, 23.11.2011, s. 41).

3.3. Behov av harmonisering

När det gäller sammanställning av makroekonomisk statistik över den offentliga sektorn och med hänvisning till artikel 338 i EUF-fördraget, skulle de statistiska uppgifter som begärs förbättras avsevärt om alla offentliga sektorer tillämpade harmoniserade redovisningsstandarder. Det skulle då vara möjligt att använda gemensamma överbryggande tabeller för att sammanställa enheternas räkenskaper till ENS-räkenskaper, vilket i sin tur avsevärt skulle underlätta de statistiska kontrollprocesserna.

Insyn i de offentliga finanserna är en nödvändig förutsättning för att uppnå makroekonomisk stabilitet samt för övervakning och politiska riktlinjer. Harmoniserade standarder för offentliga räkenskaper skulle bidra till att öka insynen, jämförbarheten och kostnadseffektiviteten och utgöra underlaget för en förbättrad styrning av den offentliga sektorn. På makronivå har finanskrisen klargjort betydelsen av aktuella och tillförlitliga finansdata och data över de offentliga finanserna. Krisen har också tydliggjort konsekvenserna av ofullständig och icke jämförbar finansiell rapportering i den offentliga sektorn.

På längre sikt kan det vara lämpligt att förbättra de viktigaste indikatorerna i förfarandet vid alltför stora underskott genom att härleda offentliga räkenskaper på makronivå (underskott/skuld), baserat på en mycket mer direkt konsolidering av konsistenta och fullständiga mikroräkenskaper. En integrerad redovisnings- och rapporteringsram med vissa anpassningar till begreppen i ENS 95 skulle göra det möjligt att direkt härleda skuld- och underskottsuppgifter från dessa system. De skulle då grundas på faktiska och harmoniserade räkenskapsuppgifter för den offentliga sektorn som har kontrollerats och granskats, antingen direkt via nyckelindikatorerna eller genom redovisningarna. Detta skulle också kunna bidra till förkortade rapporteringstider för underskott och skuld.

Staten har en allmän skyldighet gentemot marknadsdeltagarna – innehavare av statspapper och potentiella investerare – att tillhandahålla aktuella, tillförlitliga och jämförbara uppgifter om finansiella resultat och finansiell ställning, på samma sätt som börsnoterade företag har skyldigheter gentemot deltagare på aktiemarknaderna. Det finns också ett behov av att garantera ett minimum av jämförbarhet på internationell nivå, särskilt med tanke på att statspapper konkurrerar med varandra på den globala finansmarknaden, vilket gör att det behövs ett system som grundas på internationellt vedertagna redovisningsstandarder för den offentliga sektorn. Med hänvisning till artikel 114 i EUF-fördraget skulle harmoniserad periodiserad redovisning skapa den större insyn som behövs för att den inre marknaden för finansiella tjänster ska fungera smidigt. I annat fall finns det en risk för att innehavare av statspapper genomför transaktioner utan tillräcklig kännedom om riskerna. Det skulle i sin tur skapa en spridningsrisk, vilket avsevärt kan skada den finansiella stabiliteten.

Det som gäller för redovisningsstandarderna inom den privata sektorn, som är harmoniserade inom EU för börsnoterade företag, gäller också för offentliga enheter. Harmoniserad offentlig periodiserad redovisning skulle ge stabilare underlag för att förstå offentliga sektorers och enheters ekonomiska ställning och resultat på alla nivåer. Principen om periodiserad redovisning är obestridligen mest lämpad i det här avseendet, vare sig det gäller finanspolitisk övervakning på makronivå eller mikronivå. Periodiserad redovisning tillämpas redan på makronivå, men är även nödvändig på mikronivå i harmoniserad form.

På enhetsnivå skulle detta ge fördelar i form av ökad insyn och ansvarsskyldighet. Kvaliteten i beslutsprocessen skulle också förbättras eftersom den tillgängliga informationen skulle avspegla alla relevanta kostnader och fördelar på ett jämförbart sätt. Möjligheten till ökad finanspolitisk och budgetmässig integration i EU belyser även behovet av harmoniserade redovisningsstandarder så att de budgetbeslut som fattas på nationell nivå kan bedömas på

EU-nivå. När det gäller ansvarsskyldighet och insyn bör offentliga enheters rapportering om användning av offentliga medel samt utfall vara fullständig och jämförbar.

3.4. Framtida styrning av budgetpolitiken på EU-nivå

I rapporten *Mot en verklig ekonomisk och monetär union* som sammanställts av Herman Van Rompuy i samarbete med José Manuel Barroso, Jean-Claude Juncker och Mario Draghi, betonas behovet av integrerade ramar för budgetpolitiken och den ekonomiska politiken, och anges bland annat följande:
”*Sund nationell budgetpolitik utgör grundvalen för EMU*
På kort sikt ska prioriteringen vara att slutföra och genomföra de nya etapperna som leder till starkare ekonomisk styrning. Under de senaste åren har betydande förbättringar av den regelbaserade ramen för finanspolitiken inom EMU genomförts (sexpacken) eller överenskommits (fördraget om stabilitet, samordning och styrning), med starkare fokus på förebyggande av obalanser i budgeten, skuldutveckling, bättre mekanismer för verkställighet och större nationellt ansvarstagande för EU-regler. De övriga delarna som hör samman med stärkt finanspolitisk styrning i euroområdet (tvåpacken), och som fortfarande befinner sig på lagstiftningsstadiet, bör snarast avslutas och genomföras omsorgsfullt. Genom denna nya ram för styrning införs förhandssamordning av de årliga budgetarna för euroområdets medlemsstater och de som befinner sig i finansiella svårigheter blir föremål för mer tillsyn.”

För många av de centrala mål som förs fram i rådets direktiv 2011/85/EU, såsom ökad insyn i och ansvarsskyldighet för den offentliga sektorn samt mer tillförlitlig, aktuell och jämförbar statistik över de offentliga finanserna, krävs ett gemensamt, harmoniserat och detaljerat redovisnings- och rapporteringsverktyg.

Denna rapport stöder fullt ut kommissionens meddelande *En plan för en djupgående och verklig ekonomisk och monetär union – Inledningen till en debatt om Europa*[6].

3.5. Möjliga kostnader för en harmonisering

De möjliga fördelarna med en harmoniserad periodiserad redovisningsstandard för den offentliga sektorn i EU:s medlemsstater måste vägas mot genomförandekostnaderna. Informationen från de länder som har gått över till periodiserad redovisning gör det möjligt att göra endast en mycket grov uppskattning av de eventuella kostnaderna för EU-medlemsstaterna, men de blir sannolikt avsevärda. Kostnaderna påverkas starkt av omfattningen av och takten på genomförandet av periodiserad redovisning, den offentliga sektorns storlek och komplexitet samt hur kompletta och tillförlitliga de befintliga systemen är. Dessutom visar erfarenheten att medlemsstaterna kan finna det lämpligt att modernisera sina offentliga system för finansiell styrning samtidigt som de inför de nya redovisningsstandarderna.

Baserat på erfarenheten från de länder för vilka det finns kostnadsuppgifter skulle den beräknade kostnaden för en övergång från ett redovisningssystem som baseras på kontantmetoden till ett periodiserat redovisningssystem i en medelstor EU-medlemsstat kunna uppgå till cirka 50 miljoner euro för den statliga nivån, utan att andra nivåer är medräknade. Det beloppet skulle till exempel omfatta utgifter för införande av de nya standarderna och de centrala it-redovisningsverktyg som behövs, men inte kostnaderna för en fullständig reform av systemet för finansiell rapportering. För större medlemsstater och medlemsstater som exempelvis består av autonoma regioner med regionalregeringar eller mer komplexa styrelsesystem, och för de medlemsstater som inte har infört någon form av periodiserad redovisning alls, skulle kostnaderna bli mycket högre, särskilt om övergången till ett

[6] COM(2012) 777 final.

harmoniserat system för periodiserad redovisning kombineras med mer genomgripande reformer av redovisningsmetoder och metoder för finansiell rapportering. Frankrike uppskattar till exempel att kostnaderna för införande av periodiserad redovisning samt den budgetreform som landet genomfört under det senaste årtiondet uppgår till 1,5 miljarder euro. För en mindre medlemsstat som redan har nationella system för periodiserad redovisning kan kostnaderna däremot bli lägre än 50 miljoner euro. Alla insamlade kostnadsuppskattningar håller sig inom 0,02–0,1 % av BNP. Dessutom skulle genomförandet av harmoniserad periodiserad redovisning i medlemsstaterna kräva betydande investeringar för Europeiska kommissionen i form av ledning, sakkunskap och resurser.

Trots att periodiserad redovisning är ett mer komplicerat system än ren kassaredovisning är det viktigt att tänka på att många olika redovisningsstandarder, kontoplaner, bokföringsförfaranden, it-system, revisionsstandarder och metoder ofta tillämpas parallellt, även inom en delsektor av den offentliga sektorn i en enda medlemsstat. Detta talar för att en harmonisering skulle leda till minskad byråkrati och lägre kostnader, vilket på medellång till lång sikt gott och väl skulle uppväga den uppskattade investeringen. De avsevärda faktiska kostnaderna måste också vägas mot de möjliga fördelarna, inte minst förbättrad styrning, ansvarsskyldighet och förvaltning av den offentliga sektorn. En övergång till periodiserad redovisning skulle dessutom skapa den insyn som krävs för att marknaderna ska fungera smidigt, vilket i sin tur förmodligen skulle leda till minskad avkastning till innehavare av statspapper (även om detta inte är mätbart).

4. INTERNATIONELLA REDOVISNINGSSTANDARDERNA FÖR DEN OFFENTLIGA SEKTORN (IPSAS)

Såsom påpekats tidigare är IPSAS för närvarande den enda internationellt erkända uppsättningen offentliga redovisningsstandarder. IPSAS bygger på tanken att en modern förvaltning av den offentliga sektorn enligt principerna om sparsamhet, ändamålsenlighet och effektivitet är beroende av informationshanteringssystem som ger aktuell, exakt och tillförlitlig information om den finansiella och ekonomiska ställningen och den offentliga sektorns utfall, vilket gäller alla ekonomiska enheter.

För närvarande har 15 EU-medlemsstater någon form av koppling till IPSAS i sina offentliga redovisningsstandarder. Av dessa har nio medlemsstater nationella standarder som är baserade på eller överensstämmer med IPSAS, fem hänvisar till IPSAS och en medlemsstat använder IPSAS för vissa delar av den lokala förvaltningen. Trots att medlemsstaterna har erkänt det omfattande värdet av IPSAS har ingen av dem genomfört standarderna fullt ut.

Denna rapport åtföljs av ett arbetsdokument med en sammanfattning av IPSAS-systemet och medlemsstaternas befintliga system för offentlig redovisning[7]. Dessutom höll Eurostat ett offentligt samråd i februari–maj 2012 för att samla in synpunkter på huruvida det är lämpligt att införa IPSAS, och det finns även en sammanfattning av de inkomna svaren[8].

Följande två slutsatser kan dras av de synpunkter som medlemsstaternas myndigheter framförde under det offentliga samrådet: å ena sidan förefaller det uppenbart att IPSAS i sin nuvarande utformning inte med lätthet kan genomföras i EU-medlemsstaterna, å andra sidan

[7] Arbetsdokument från kommissionens avdelningar som åtföljer rapporten från kommissionen till rådet och Europaparlamentet: *Mot ett införande av harmoniserade redovisningsstandarder för den offentliga sektorn i medlemsstaterna.*

[8] *Public consultation — Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses.*

utgör IPSAS-standarderna en obestridlig referens för en eventuell harmonisering på EU-nivå av den offentliga sektorns redovisning. Detta innebär att följande frågor måste lösas:

- IPSAS-standarderna beskriver inte tillräckligt exakt vilken redovisningsmetod som ska följas, med tanke på att vissa av dem ger möjlighet att välja mellan alternativa redovisningsmetoder, vilket skulle begränsa harmoniseringen i praktiken.
- I sin nuvarande utformning är standarderna inte heltäckande och den praktiska tillämpningen i samband med vissa viktiga typer av offentliga flöden brister, exempelvis i fråga om skatter och sociala förmåner. De särskilda behoven, egenskaperna och intressena när det gäller redovisning inom den offentliga sektorn beaktas inte i tillräcklig utsträckning. En viktig fråga är om IPSAS kan bidra till att lösa problemet med att integrera definitionen av ”offentlig sektor” i redovisningen, eftersom detta för närvarande är ett centralt begrepp i den finansiella övervakningen i EU.
- För närvarande kan IPSAS dessutom anses inte vara tillräckligt stabilt, eftersom några standarder kan behöva uppdateras när arbetet med det nuvarande projektet för att slutföra IPSAS begreppsram slutförs, vilket beräknas ske 2014.
- För närvarande deltar de myndigheter som är ansvariga för den offentliga redovisningen inom EU inte i tillräcklig utsträckning i styrningen av IPSAS. IPSAS styrningsram sågs över 2012 för att lösa de problem som påpekats av de berörda aktörerna. En eventuell reform bör säkra att standardiseringsprocessens oberoende stärks, samtidigt som den offentliga sektorns särskilda behov tillgodoses på ett effektivt sätt. För närvarande verkar IPSAS-styrelsen dessutom inte ha tillräckliga resurser för att tillräckligt snabbt och flexibelt tillgodose efterfrågan på nya standarder och vägledning som uppstår till följd av det föränderliga finansiella klimatet, särskilt på grund av krisen.

De flesta intressenterna är emellertid överens om att IPSAS skulle vara en passande referensram för den framtida utvecklingen av en uppsättning europeiska redovisningsstandarder för den offentliga sektorn (nedan kallade *EPSAS*).

5. VÄGEN MOT HARMONISERADE EUROPEISKA REDOVISNINGSSTANDARDER FÖR DEN OFFENTLIGA SEKTORN (EPSAS)

För det slutgiltiga beslutet om att eventuellt gå över till EPSAS krävs fler viktiga steg som inte täcks av denna rapport och därför inte kan behandlas här. Nedan redogörs emellertid för hur EPSAS skulle kunna införas om så beslutas.

EPSAS skulle ge EU möjlighet att utarbeta egna standarder för att tillgodose sina egna behov i lämplig takt. På så vis skulle EU få en uppsättning harmoniserade standarder för periodiserad redovisning inom den offentliga sektorn som är anpassade till EU-medlemsstaternas specifika behov och är praktiskt genomförbara. Om EPSAS infördes i hela EU skulle det avsevärt minska komplexiteten i de metoder och sammanställningsprocesser som används för att omvandla dessa uppgifter så de nästan blir harmoniserade och minimera risken när det gäller tillförlitligheten hos de uppgifter som medlemsstaterna lämnar och Eurostat offentliggör.

Det första steget skulle kunna vara ett EU-lett projekt med målet att klargöra begreppsramen och syftet med gemensam redovisning för den offentliga sektorn i EU. EPSAS skulle inledningsvis kunna grundas på en uppsättning nyckelprinciper i IPSAS. IPSAS-standarder som medlemsstaterna gemensamt enas om skulle också kunna användas i EPSAS. IPSAS får emellertid inte begränsa utvecklingen av egna standarder för EPSAS.

Det bör emellertid noteras att utformningen av en uppsättning harmoniserade redovisningsstandarder för den offentliga sektorn i EU inte i sig utgör en garanti för aktuella offentliga räkenskapsdata av hög kvalitet. Andra förutsättningar måste också uppfyllas, exempelvis

- starkt politiskt stöd och gemensamt ansvar för projektet,
- de offentliga förvaltningarnas förmåga att tillämpa mer komplexa redovisningssystem i varje offentlig enhet,
- integrerade it-system för budgetering, betalningar, avtalshantering, dubbelbokföring, fakturering och statistisk rapportering,
- snabb rapportering (t.ex. månatligen) av alla ekonomiska händelser i de offentliga enheternas integrerade redovisningssystem,
- tillgång till resurser, mänskliga resurser och modern it-teknik, och
- effektiv internkontroll och extern finansiell revision av offentlig redovisning.

Genomförandet av periodiserad redovisning enligt EPSAS skulle kräva en omfattande reform i alla medlemsstater, men särskilt i de medlemsstater som för närvarande endast tillämpar redovisning enligt kontantmetoden. Några aktuella frågor som skulle uppstå är

- definition av begrepp och teknisk redovisning,
- personal och expertkonsulter, utbildning,
- kontakt med och utbildning av chefer och beslutsfattare,
- kontakt med och utbildning av revisorer,
- anpassningar eller moderniseringar av it-systemen, och
- behov av att anpassa de gällande nationella regleringsramarna.

Om EPSAS-principen införs skulle kommissionen kunna överväga att tillhandahålla stöd på vissa av dessa områden, till exempel genom att anordna utbildningar och dela med sig av sin sakkunskap, bistå medlemsstaternas offentliga förvaltningar med begreppsmässiga och tekniska frågor eller samordna och utbyta information om planeringen av medlemsstaternas redovisningsreformer.

Om en medlemsstat har allvarliga och uppenbara luckor, brister och inkonsekvenser i sina informationssystem för offentlig finansiell förvaltning bör detta beaktas i genomförandeplanerna för EPSAS och i tidsplaneringen för genomförandet.

5.1. Strukturer för EPSAS

Det krävs stark styrning från EU:s sida för att utveckla och anta EPSAS-standarderna. Tidsplanen för framtagandet av varje standard bör anges i systemet för utvecklingen och styrningen av EPSAS, och tydliga godkännandeförfaranden måste utformas. Styrningsstrukturen för EPSAS bör omfatta de nödvändiga uppgifterna inom lagstiftning och standardisering samt tillhandahållande av teknisk och redovisningsmässig rådgivning.

Styrningsstrukturen för EPSAS skulle inspireras av, men inte följa exakt, den modell som kommissionen tillämpar för styrningen av IFRS inom EU, detta med tanke på den offentliga sektorns särdrag och inriktningen på jämförbarhet på EU-nivå. Den bör när så är möjligt bygga på erfarenheterna och sakkunskapen från de nationella redovisningsstyrningsstrukturerna i medlemsstaternas offentliga sektorer.

Som underlag för arbetet och beslutsprocessen skulle det emellertid bli nödvändigt att upprätta och underhålla tydliga kopplingar mellan EPSAS och styrelsen för IPSAS, också med tanke på att EPSAS-standarderna i vissa fall kommer att behöva skilja sig från IPSAS-standarderna. Det är dock viktigt att inga onödiga skillnader uppstår mellan EPSAS och IPSAS och mellan EPSAS och IFRS, med tanke på att offentligstyrda enheter kanske redan är skyldiga att rapportera på IFRS-basis eller enligt nationella kommersiella redovisningsstandarder.

EPSAS skulle också utvecklas i syfte att minimera skillnaderna i förhållande till ENS, med slutmålet att skapa fullständiga och integrerade system som kan användas både på mikro- och makronivå.

5.2. Antagande av EPSAS

Utvecklingen, antagandet och genomförandet av EPSAS måste ske gradvis och under en bestämd tidsperiod. EPSAS skulle alltså genomföras stegvis på medellång sikt. I början skulle inriktningen ligga på de redovisningsområden som är viktigast att harmonisera, exempelvis inkomster och utgifter (skatter och sociala förmåner, skulder och finansiella tillgångar) för att i ett senare skede inriktas på icke-finansiella tillgångar etc.

Tillvägagångssättet bör vara selektivt och särskilt beakta små och medelstora enheter och väsentlighetsaspekter. Strategin bör innehålla prioriteringar och viktiga tidsgränser och således utgöra en konkret färdplan. För att genomföra EPSAS-projektet skulle kommissionen i samarbete med medlemsstaterna utarbeta en överenskommen uppsättning grundläggande redovisningsprinciper för den offentliga sektorn i EU i syfte att infoga dem i ett förslag till ramförordning. I ramförordningen skulle ett styrningssystem för EPSAS och ett förfarande för utarbetande av specifika EPSAS-standarder fastställas.

För att EPSAS ska kunna genomföras på lämpligt sätt på nationell nivå skulle det detaljerade innehållet i varje standard utarbetas med stöd av medlemsstaterna så att följande krav beaktas:

- Periodiserad redovisning.
- Dubbel bokföring.
- Internationellt harmoniserad finansiell rapportering.
- Förenlighet med ENS-principerna.

5.3. En första uppsättning EPSAS-standarder

Det första steget skulle kunna vara att utarbeta ett förslag till ramförordning som innebär att tillämpningen av principen om periodiserad redovisning blir obligatorisk.

Standardiseringsorganet för EPSAS skulle därefter kunna klassificera de 32 IPSAS-standarderna för periodiserad redovisning i följande tre kategorier:

- Standarder som kan genomföras med smärre eller inga justeringar.
- Standarder som behöver justeras eller som kräver ett selektivt tillvägagångssätt.
- Standarder som anses behöva ändras innan de kan genomföras.

Medlemsstaterna skulle uppmanas att utarbeta en genomförandeplan för alla delsektorer i den offentliga sektorn. Kärnuppsättningen med EPSAS-standarder skulle exempelvis vara tillämpliga på alla offentliga enheter, och i enlighet med väsentlighetsprincipen skulle de täcka den största delen av den offentliga sektorns utgifter i medlemsstaterna.

6. Nästa steg

Kommissionen anser att vissa ytterligare förberedande åtgärder är nödvändiga innan det fattas beslut om att faktiskt skapa och börja genomföra EPSAS i medlemsstaterna. De faller dock inte inom räckvidden för denna rapport utan rör andra områden, till exempel fastställande av ramen för EPSAS och framtagande av den första uppsättningen grundläggande EPSAS-standarder samt planering av genomförandet. Kommissionen skulle vidare behöva klargöra de nödvändiga hållpunkterna för det kommande projektet och ta hänsyn till konsekvensanalysen. Ett beslut kan bara fattas utifrån en förhandsutvärdering av fördelar och nackdelar samt en kostnadsnyttoanalys.

När ett sådant beslut väl har fattats bör genomförandeprocessen ske gradvis på grundval av erfarenheten från länder som har infört periodiserade redovisningssystem inom den offentliga sektorn under de senaste åren. Genomförandet bör utformas noggrant med hänsyn till varje medlemsstats utgångspunkt, till exempel med tanke på hur utvecklade de befintliga nationella redovisningsstandarderna är samt tillgången på balansräkningsdata. I vissa medlemsstater kan det vara lämpligt att inleda genomförandet på nationell nivå, för att sedan gå över till regional och lokal nivå i ett senare skede. Det kan dessutom bli aktuellt att begränsa genomförandet för mindre enheter, eller åtminstone prioritera viktigare enheter med beaktande av deras betydelse.

Processen kan delas upp i följande tre faser:

(1) En förberedande fas för att samla in mer information och synpunkter och utforma en färdplan. Denna fas skulle inledas 2013 och omfatta fler samråd, en högnivåkonferens och utarbetande av mer detaljerade förslag.

(2) En fas där de praktiska arrangemangen utformas och genomförs. Detta skulle omfatta frågor som finanser, styrning, möjliga synergier och särskilda aspekter avseende mindre offentliga enheter. Detta skede skulle avslutas med offentliggörandet av förslaget till ramförordning. I och med ramförordningen skulle det bli obligatoriskt att införa principen om periodiserad redovisning, och förordningen skulle innehålla planer för utarbetandet av flera specifika redovisningsstandarder med tiden.

(3) Genomförandefasen. Genomförandet bör ske gradvis och får ta längre tid om de gällande redovisningsstandarderna i en medlemsstat skiljer sig mycket från EPSAS, även om målsättningen skulle kunna vara att EPSAS bör ha genomförts i samtliga medlemsstater på medellång sikt.

Den föreslagna strategin utgör ett välavvägt tillvägagångssätt som bygger vidare på befintliga resultat och garanterar att det europeiska statistiksystemet kan fungera fristående, samtidigt som det är nära kopplat till de viktigaste dataleverantörerna och institutionella användarna. Det är också viktigt att betona att EPSAS inte bör leda till ytterligare byråkratiska krav, ökad administrativ börda för uppgiftslämnarna eller förseningar i statistikframställningen.

Kommissionen kommer att vidareutveckla den strategi som beskrivs i denna rapport, med beaktande av de begränsade resurser som står till förfogande och i enlighet med förpliktelserna enligt fördraget.

Med tanke på de olika frågor som står på spel är det viktigt att gå snabbt framåt och samtidigt samråda med viktiga intressenter, också när lagstiftningsinitiativ krävs. Nästa steg, som kommer att inledas 2013, kommer att ta hänsyn till konsekvensaspekter och innehålla en färdplan med mer detaljerade uppgifter om de åtgärder som ska vidtas, inklusive lagstiftningsinitiativ, för att uppnå harmoniserade redovisningsstandarder inom den offentliga sektorn i EU.