

## Nr 30

Av herr Hjalmarson m. fl., om utredning angående viss komplettering av riksstaten, m. m.

Statsverkets redovisning av intäkter, kostnader, tillgångar och skulder omfattar i huvudsak endast kassabok och partiell balansräkning. På samma sätt omfattar statsbudgeten i huvudsak endast en beräkning av under budgetåret inflytande intäkter och under budgetåret till betalning förfallande kostnader.

Så länge statens ekonomiska verksamhet motsvarade en relativt ringa del av de totala inkomsterna och utgifterna i hela folkhushållet, riksdagens beslut om utgifter i huvudsak hade räckvidd enbart för det ifrågavarande budgetåret och statsskulden var förhållandevis liten kunde en sådan redovisning och budgetering — trots att den inte är teoretiskt tillfredsställande — tillämpas i praktiken utan några mera avsevärda risker för att beslutade utgifter inte skulle kunna täckas genom beslut om skatter och om upplåning för produktiva investeringar.

En redovisning och budgetering efter de nämnda principerna är emellertid enligt vår uppfattning numera icke tillräcklig såsom underlag för riksdagens beslut om anslag och om skatter och andra avgifter. Statsverksamheten tar numera en betydande del av folkhushållets resurser i anspråk och besluten ges i stor utsträckning räckvidd utöver löpande eller närmast kommande budgetår utan att de ekonomiska konsekvenserna härav vederbörligen beaktas.

Ett minimikrav i fråga om sund redovisning synes vara att statsverket tillämpar bokföringsmässiga principer med avseende på juridiskt bindande utgifter och skulder.

Det borde också vara ett krav eller i varje fall ett starkt motiverat önskemål att sådan redovisning tillämpas med avseende på utgifter och skulder som visserligen inte är juridiskt bindande men ändå innebär en ekonomisk belastning som inte täckes av motsvarande inkomster. Som exempel kan här anföras folkpensioneringen. Det är inte svårt att göra någorlunda tillförlitliga bedömningar av antalet folkpensionärer och av de totala kostnaderna för folkpensionsförmåner av viss storlek. Det är då inte heller svårt att göra en någorlunda tillförlitlig bedömning av det sammanlagda belopp i avgifter och bidrag av skattemedel som erfordras för finansieringen. Det kan inte anses försvarligt att här tillämpa en enkel »kassaboksteknik», där allting som händer efter utgången av det kommande budgetåret anses vara irrelevant. I själva verket blir ett sådant betraktelsesätt

likvärdigt med att folkpensionärerna ställes utan det väsentliga skydd som det innebär att den planerade successiva förbättringen av folkpensioneringen är baserad på ett ekonomiskt hållbart underlag. Vi är alla överens om att folkpensioneringen är en väsentlig grundsten i den sociala tryggheten, och det vore utomordentligt betänkligt om det till följd av otillräcklig kännedom om statsverkets ekonomiska ställning och konsekvenserna av riksdagens beslut i olika frågor skulle bli en sådan bindning av resurserna att planerna på en förbättring av folkpensionärernas ställning inte skulle kunna genomföras. Den fortgående stegringen av statsutgifterna och det betydande underskottet i den nu framlagda budgeten utgör trots den otillfredsställande redovisningen tillräckliga bevis för nödvändigheten att skapa en sådan balans mellan statens inkomster och utgifter att de mest angelägna behoven skall kunna tillgodoses på ett betryggande sätt. Vi får inte komma i den situationen att de för tillgodoseende av dessa behov nödvändiga resurserna genom otillräckligt underbyggda beslut disponerats för andra ändamål.

För avvägningen mellan de utgifter som beslutas och mellan dessa och de anspråk i fråga om avgifter och skatter som ställes på medborgarna är en bättre redovisning av statsförvaltningens, de affärsdrivande statliga verkens och de statsägda bolagens ställning nödvändig, varvid vedertagna redovisningstekniska principer bör tillämpas.

Om medel användes för produktiva investeringar bör avskrivningar ske efter sunda principer. Om medel utlånas (med eller utan formell pantförskrivning av säkerhet) bör den uppkomna fordringen räknas som tillgång och därvid värderas efter övliga principer med beaktande av säkerheten för återbetalningen och villkoren för lånet. Erforderliga nedskrivningar på sådana fordringar bör göras efter rimliga regler. Över huvud taget måste det anses vara av väsentlig betydelse att periodiseringen av intäkter och kostnader genomföres på ett tillfredsställande sätt.

Vi anser det angeläget att frågan om en förbättrad redovisning av statsförvaltningens, de affärsdrivande verkens och de statliga bolagens intäkter, kostnader, tillgångar och skulder upptages till förutsättningslös utredning utan dröjsmål. Det kan råda olika meningar om huruvida en viss utgift är motiverad eller inte och om hur skattesystemet bör utformas, men det kan inte gärna råda mer än en mening om att det måste bli till fördel att riksdagen har noggrann kännedom om statsverkets ekonomiska tillstånd när den går att fatta beslut om utgifter eller skatter.

På en särskild punkt anser vi den nuvarande redovisningen så bristfällig att en omedelbar förbättring är av nöden. Vi syftar här på behandlingen av kostnaderna för de statsanställdas pensionering.

Det ekonomiska förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare kan sägas innebära att arbetstagaren såsom vederlag för det *arbete* som han utför åt arbetsgivaren erhåller ersättning i form av *lön* (avlöning, arvode,

traktamente etc. i penningar och in natura) samt eventuellt också enligt utfästelse eller inom företaget tillämpad sedvänja *pension* (ålderspension, familjepension, sjukpension etc.).

Arbetstagare och efterlevande till arbetstagare vilka erhåller pension från arbetsgivaren får denna utan att samtidigt utföra arbetsprestation. I varje fall om pensionen utgår på grund av utfästelse eller sedvänja måste man emellertid anse att pensionen utgör ersättning för tidigare utförd arbetsprestation. Vare sig pensioneringen helt, endast delvis eller inte alls ordnats försäkringsmässigt är det alltså fråga om ett försäkringsmässigt betraktelsesätt, som bygger på att pensionen utgör en uppskjuten löneförmån. Det saknar härvid betydelse huruvida kostnaderna för pensioneringen »betalas» helt av arbetsgivaren, delvis av arbetsgivaren och delvis av arbetstagaren eller på grund av bestämmelser i tjänsteavtal, reglementen e. d. helt av arbetstagaren. Det saknar också betydelse huruvida det finns några inskränkningar i pensionsrätten eller icke (t. ex. att änkepension skall upphöra vid omgifte, att arbetstagaren mister sin pensionsrätt under den tid han efter uppnådd pensionsålder kvarstår i tjänst eller har anställning hos konkurrerande företag, att pensionsförmånerna reduceras eller indrages, om arbetstagaren frivilligt lämnar arbetsgivarens tjänst före inträffat pensionsfall, etc.).

Det finns vissa speciella regler om hur arbetsgivare skall bokföra pensionskostnader och hur periodiseringen av dessa kostnader skall ske. Det kan vara anledning att här något beröra dessa regler och syftet med dem.

Arbetsgivare får vid sin inkomsttaxering göra avdrag för kostnader för pensionering av personal som är eller varit anställd hos honom eller efterlevande till sådan personal. I fråga om avsättning till pensionsstiftelse medges avdrag, dock inte med mindre dels pensioneringen anordnats på sätt i anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen föreskrives som villkor för att livförsäkring skall hänföras till pensionsförsäkring, dels ock de överförda medlen erfordras för att jämte framtida avgifter säkerställa de pensioner jämte dyrtidstillägg eller andra därmed jämförliga tillägg, vilka högst skall utgå enligt gjorda bindande utfästelser till personer som omfattas av stiftelsens ändamålsbestämning.

Kommunalskattelagen vill alltså förhindra att arbetsgivarna låter pensionskostnaderna belasta ett *tidigare* räkenskapsår än det då kostnaderna enligt vedertagna bokföringsprinciper bör anses ha uppkommit.

Principen för bokföringslagen är att en rörelseidkare eller ett företag inte får framställa sin ställning såsom starkare än vad den är.

I aktiebolagslagen (14/3 1944) stadgas i 101 § 7 mom. att i balansräkningen inom linjen skall angivas sammanlagda beloppet för år av pensioner, utgående på grund av förpliktelser, vilka ej upptagits såsom skuld i balansräkningen eller motsvaras av där upptagen skuld till pensionsstiftelse.

Lagberedningen framhåller i betänkande 10/2 1937 (SOU 1937:13) att i aktiebolags liksom i annan bokföringsskyldigs balansräkning samtliga skulder skall upptagas. Sedan rätt till utfäst pension inträtt föreligger ett anspråk, som inte längre är beroende av motprestation från den berättigades sida. Pensionsanspråket framstår enligt numera allmänt rådande uppfattning såsom till sin natur utgörande ett intjänat anspråk på lön som successivt förfaller vid den tidpunkt då rätten till pension inträder. I en konkursbouppteckning bör pensionsanspråkets kapitaliserade värde upptagas såsom skuld. Med hänsyn till den årliga balansräkningens uppgift att utvisa jämväl bolagets ställning är det tvivelaktigt om underlåtenhet att upptaga skuld motsvarande pensioner kan anses rättsligen grundad i andra fall än då pension utgår utan utfästelser, t. ex. på grund av bolagets beslut att »tills vidare» utbetala pension.

I vad gäller pensionsförpliktelser innan pensionsfallet inträtt framhåller lagberedningen att även dessa rättsligen utgör en bolaget åvilande skuld, såframt i utfästelsen oantastbarhetsprincipen erkänts, exempelvis på sådant sätt att bolaget förbundit sig att om den anställde efter viss tjänstgöringstid avflyttar innan pensionsrätt inträtt utbetala vad av pensionsrättens värde skall anses belöpa å anställningstiden och att följaktligen för den anställde en fordran successivt uppkommer.

Av lagberedningens här refererade uttalanden framgår tydligt att pensionsutfästelse som inte täckes genom försäkring eller avsättning till pensionsstiftelse för aktiebolaget medför exakt samma förpliktelser som en likalydande pensionsutfästelse med sådan täckning. Det är också uppenbart att det förhållandet att en utfästelse endast innebär en begränsad oantastbarhet visserligen kan påverka skuldens storlek men inte kan fritaga bolaget från skulden. I princip är det alltid möjligt att försäkringstekniskt beräkna vad det betyder att det finns inskränkningar i pensionsrätten, t. ex. att änkepensionen upphör vid omgifte (man måste då göra antaganden om omgiftessannolikhet) eller att pensionsförmånerna indrages om arbetstygaren frivilligt lämnar arbetsgivarens tjänst före inträffat pensionsfall (man måste då göra antaganden om sannolikheten för frivillig avgång).

I Stenbeck-Wijnbladh-Nials år 1946 utgivna kommentar till aktiebolagslagen anföres bl. a.: »En i lag given föreskrift om skyldighet för aktiebolagen att vid sin bokföring såsom skuld redovisa kapitalvärdet av pensioner till anställda eller efterlevande till anställda, som utgå eller skola utgå på grund av pensionsrätt mot bolagen, skulle i betydande utsträckning medföra behov för bolagen av beräkningar, som kunde bli besvärliga och ej sällan kräva försäkringsteknisk utredning. En föreskrift av nämnda innehåll skulle även för åtskilliga grupper bolag — där pensioneringen av anställda har en betydande omfattning — bli ekonomiskt mycket betungande. Då pensioneringen av anställda i enskild tjänst för närvarande är byggd på frivillig medverkan från företagarnas sida, skulle det därför kun-

na befaras att en sådan föreskrift skulle motverka den betydelsefulla utveckling på detta område som pågår.»

Det är således tydligt att det förhållandet att aktiebolagslagen inte stadgar skyldighet att redovisa kapitalvärdet av pensionsutfästelser såsom skuld helt betingas av praktiska skäl och av omtanke om arbetstagarnas intresse att komma i åtnjutande av en ordnad pensionering. Dessa speciella motiv saknar uppenbarligen helt relevans när det gäller statsförvaltningen, statens affärsdrivande verk och de statsägda bolagen (liksom också när det gäller kommunerna, av vilka dock många ordnat sin pensionering försäkringsmässigt och därigenom automatiskt får en tillfredsställande redovisning av pensionskostnaderna).

Det synes inte kunna anföras några som helst skäl för att staten inte skulle offentligt redovisa sina årliga kostnader för de anställdas pensionsrätt och inte skulle redovisa kapitalvärdet av den intjänta pensionsrätten som skuld i sin balansräkning (som en särskild del av statsskulden). Några svårigheter att åstadkomma en sådan redovisning kan inte gärna föreligga. Vilka beräkningsgrunder som tillämpas synes inte vara av alltför stor betydelse. Vilka antaganden som än görs om dödlighet och invaliditet, ränta (och penningvärdeförändring) och familjeförhållanden samt om pensionskostnadernas fördelning över den aktiva tjänstetiden måste man ju få en väsentligt bättre bild av förhållandena och en väsentligt mera riktig periodisering än när man som nu sker hänför kostnaderna i deras helhet till tiden efter pensionsfallets inträffande. Det förtjänar understrykas att de statsanställda verkligen har en intjänt, oantastlig rätt till pension på grund av redan fullgjord tjänstetid och att statens pensionsutfästelse till dem inte är en »tillsvidare»-utfästelse, som i fråga om den intjänta pensionsrätten kan upphävas eller inskränkas genom ett riksdagsbeslut.

Det torde endast undantagsvis förekomma att ett enskilt företag, som är någorlunda välskött, underlåter att räkna med de pensionskostnader som uppkommer på grund av gjorda utfästelser eller inom företaget tillämpad sedvänja att utge pension åt anställda och deras efterlevande, detta alldeles oavsett om pensioneringen ordnats försäkringsmässigt eller avsättning göres till pensionsstiftelse eller kostnaden inte alls redovisas i den framlagda vinst- och förlusträkningen. Det sistnämnda förfaringssättet är ju tillåtet i lagen och behöver inte anses innebära någon alltför allvarlig brist i redovisningen, för så vitt täckning för pensionsskulden finns i tillgångar utöver andra skulder eller i dolda reserver. För övrigt har lagstiftningen i en del avseenden varit eller är alltjämt sådan att en redovisning av pensionsskuld efter sunda bokföringsmässiga principer icke är tillåten eller kan medföra påtagliga olägenheter. Exempelvis medges inte avdragsrätt för avsättning till pensionsstiftelse beträffande huvuddelägare i familjebolag. En nedskrivning av varulager kan med hänsyn till förlustrisker vara att föredraga framför avsättning till pensionsstiftelse, eftersom åter-

föring av stiftelsemedel till företaget inte får ske (även om kapitalvärdet av pensionsförpliktelserna nedgått under stiftelsens kapital) och resultatutjämnning mellan olika räkenskapsår inte medgivits vid beskattningen. En underlåtenhet att i vinst- och förlusträkningen upptaga de på räkenskapsåret belöpande pensionskostnaderna såsom kostnad innebär emellertid inte att företaget underlåter att räkna med dessa kostnader i sina ekonomiska kalkyler och underlåter att taga hänsyn till pensionsskulden vid värderingen av den egna ekonomiska ställningen.

Förmodligen överstiger kapitalvärdet av statens (statsförvaltningens, de affärsdrivande statliga verkens och de statsägda aktiebolagens) pensions-skuld icke oväsentligt 10 miljarder kronor. Detta är då en skuldpost som skall förräntas (och hållas värdebeständig). Räntan på pensionsskulden och de på ett budgetår belöpande övriga pensionskostnaderna torde överstiga beloppet av de pensioner som nu upptages som kostnad i budgeten och hos de statliga företagen med ett belopp som — mycket approximativt beräknat — är av storleksordningen 1 miljard kronor. (Här är då ingen hänsyn tagen till att pensionsskulden stiger vid penningvärdeförsämring, eftersom pensionerna är indexreglerade.)

Framför allt med hänsyn till vikten av att regering, riksdag och allmänhet skall kunna rätt bedöma värdet av de prestationer som ges åt medborgarna och skäligheten av de anspråk i fråga om avgifter och skatter som ställs på dem men även med hänsyn till exempelvis utformningen av taxepolitiken hos de affärsdrivande verken, värderingen av räntabiliteten av statens investeringar och budgetplaneringen över en längre tid än en ettårsperiod är det utomordentligt angeläget att riksdagen utan dröjsmål får en tillräckligt specificerad redovisning av statens pensions-skuld och de beräknade årliga kostnaderna under ett antal år framåt för pensionsförpliktelserna gentemot de anställda.

Med hänvisning till vad här ovan framförts hemställer vi,

att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte anhålla dels att Kungl. Maj:t ville utan dröjsmål verkställa utredning om en sådan komplettering av riksstaten att en fullständig uppställning över intäkter, kostnader, tillgångar och skulder lämnas efter sunda redovisningstekniska principer, och

dels att Kungl. Maj:t måtte till innevarande riksdag lämna uppgifter om storleken av statens och de statsägda bolagens pensionsskuld.

Stockholm den 21 januari 1959

*Martin Skoglund*  
*T. G. von Seth*  
*Tage Magnusson*

*Leif Cassel*  
*Ernst V. Staxäng*  
*Karin Wetterström*

*Jarl Hjalmarson*  
*Einar Hægglom*  
*Carl Östlund*  
*Gunnar Heckscher*