

En ändamålsenlig kommunal redovisning  
KomRed  
SOU 2016:24

Gunvor Pautsch

Uppdraget:  
Se över lagen om kommunal redovisning

*Utreda och vid behov lämna lagförslag*

- Redovisningen av kommunala avtalspensioner
- Finansiering av pensionsförpliktelser
- Sammanställd redovisning
- Delårsrapporter
- Efterlevnad av lag och normering
- Särredovisning
- Oförhindrad att lämna ytterligare förslag
- Kartläggning av hur bidrag till infrastruktur redovisas (inga lagförslag)

## Utgångspunkter

- Redovisningen ska spegla verkligheten (rättvisande)
- Ökad jämförbarhet kommuner emellan och landsting emellan
- Ökad jämförbarhet över tid
- Transparens
- Lätt att analysera
- Tydligare struktur (Lätt att hitta i lagen)
- Hänsyn till den kommunala särarten annars samma regler som i privata och statliga regelverk
- Fler grundläggande regler i lagen (förenklar tillämpning och normering)

## Kommunala särarten

- Syftet med verksamheten är att sköta angelägenheter av allmänt intresse (ej vinstintresse)
- Kommuner och landsting är obligatoriska associationer
- Demokratiska organisationer med politiskt valda ledningar
- Kommuner och landsting kan ej försättas i konkurs eller likvidation
- Finansieras huvudsakligen kollektivt genom beskattning och statsbidrag
- Bokför intäkter och kostnader även om motprestation saknas
- Kommuner och landsting är ej skattesubjekt
- Resultaträkningen är den primära rapporten (jämförs med budget)

## Den kommunala särarten och RR och BR

- Resultaträkningen visar resultateffekten av årets verksamhet (intäkter och kostnader)
- Eget kapital i balansräkningen visar tidigare års sammanlagda resultaträkningar
- Till skillnad från privata företag påverkas inte eget kapital av insättningar från ägare eller utdelning till ägare
- Kravet på god ekonomisk hushållning innebär att ett negativt eget kapital ska återställas inom rimlig tid (även om man inte kan gå i konkurs)

## Kommunala pensionsförpliktelser

- Alla pensionsförpliktelser ska redovisas som skuld eller avsättning i balansräkningen (fullfonderingsmodellen)
- Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 överförs från ansvarsförbindelse via eget kapital (381 miljarder inkl. särskild löneskatt år 2014)
- Balanskravsjustering ska göras för årliga skuldförändringar beroende på ändrade livslängdsantaganden eller ändrad diskonteringsränta
- Notupplysning ska lämnas om årets förändringen av förpliktelsen och hur stor del av denna som beror på ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta
- Av notupplysningen ska framgå belopp som minskat avsättningen genom tecknad försäkring eller överföring till pensionsstiftelse

## Effekter av fullfonderingsmodellen

- Effekter på balansräkningen
  - Ca 100 kommuner och de flesta landsting får negativt eget kapital (2014)
  - De finansiella målen måste omarbetas för att en god ekonomisk hushållning ska uppnås
  - Varje års utbetalning av pensioner intjänade före 1998 minskar avsättningen för pensioner
- Effekter på resultaträkningen
  - I resultaträkningen redovisas lägre pensionskostnader än vid blandmodellen då utbetalningar av pensioner intjänade före 1998 redovisas som skuldminskning
  - Utbetalningarna är lika varför ett högre resultat krävs om inte betalningarna ska finansieras med minskade finansiella tillgångar eller upplåning

## Finansiering av pensionsförpliktelser

- Det finns fyra sätt att finansiera framtida utbetalningar av förmånsbestämda pensioner
  - Öronmärka medel i egen balansräkning
  - Sätta av medel i pensionsstiftelse (avsättningen minskar)
  - Teckna försäkring (avsättningen minskar)
  - Ta hänsyn till de framtida utbetalningarna i de finansiella målen (t.ex. genom krav på vinststorlek)
- Till skillnad mot privata företag finns inte några tvingande regler för val av tryggnad (dock gäller tryggandelagen pensionsstiftelser)

## Pensionsmedelsförvaltning i egen BR

- Enligt KL ska fullmäktige meddela särskilda föreskrifter för denna förvaltning
  - Hur medlen ska förvaltas
  - Tillåten risk vid placering av medlen ska fastställas
  - Ange hur uppföljning och kontroll av förvaltningen ska ske
  - Föreskrifterna ska omprövas så snart det finns skäl
- Ingen tillsynsmyndighet finns
- Revisorerna ska årligen granska verksamheten
- Fullmäktige kan besluta att inte längre har specifik pensionsmedelsförvaltning

## Överskottsmål och andra finansiella mål

- Utbetalningarna är lika stora oavsett hur pensionsskulden redovisas
- Kravet på årliga överskott ökar om inte likviditeten ska försämrats
- God ekonomisk hushållning kräver att ett negativt eget kapital återställs

## Värdering till verkligt värde

- Finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring *ska* värderas till verkligt värde, förutom
  - Om tillförlitligt värde inte kan fastställas
  - Instrument som hålls till förfall
  - Fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handel
  - Andelar i hel- eller delägda företag
  - Skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj
- Värdeförändringen redovisas i resultaträkningen
- Upplysning om värdeförändringen

## Balanskravsjusteringar

Årets resultat justeras med

- Reavinster som inte är förenliga med god ekonomisk hushållning
- Reaförluster vid försäljning som är förenliga med god ekonomisk hushållning
- Orealiserade *vinster* och förluster i värdepapper
- Återföring av orealiserade *vinster* och förluster i värdepapper
- *Ökning/minskning av pensionsförpliktelse till följd av ändringar i livslängdsantaganden eller diskonteringsränta*

## Övrig Värdering

- Fordringar och skulder i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs
- Möjligheten att skriva upp finansiella anläggningstillgångar försvinner
- Gåvor värderas till verkligt värde vid mottagandet
- Nyttjandeperiod i stället för ekonomisk livslängd
- Upplysning om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje anläggningstillgångspost
- En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen

## Sammanställd redovisning I

- Definition av kommunalgruppsföretag (varaktigt betydande inflytande eller av särskild betydelse för verksamheten)
- Definition av kommunalgrupp (förvaltningsorganisationen och kommunalgruppsföretagen)
- Definition av uppdragsföretag (den man överlämnat vården av en kommunal angelägenhet till)
- Sammanställda räkenskaper är kommunalgruppens RR, BR och Kassaflödesanalys
- Samma notupplysningar som för förvaltningsorganisationen förutom bidrag till infrastruktur och kostnad för räkenskapsrevision

## Sammanställd redovisning II

- En förvärvsanalys ska alltid upprättas
- Kommunalgruppsföretag ska konsolideras enligt klyvningsmetoden
- Kommunalgruppsföretag utan väsentlig betydelse behöver inte konsolideras
- Kapitalandelsmetoden får användas om det finns särskilda skäl och är förenligt med rättvisande bild (t.ex. äger andelar i kommunalgruppsföretag vars verksamheter bedrivs på affärsmässiga grunder)
- Skyldighet att i förvaltningsberättelsen lämna samma upplysningar om kommunalgruppen som för förvaltningsorganisationen förutom balanskravsutredning

## Delårsrapporter

- Ingen ändring av antal eller vilken period delårsrapporten ska omfatta
- Ändring i KL så att rapporten ska överlämnas till fullmäktige och revisorer inom två månader efter rapportperiodens slut
- Delårsrapporter ska innehålla RR, BR och en förenklad förvaltningsberättelse
- I RR ska belopp anges för motsvarande period förra året, prognos för året samt budget för innevarande år
- I BR ska belopp anges för motsvarande post vid förra årets utgång



## Efterlevnad av lag och kompletterande normgivning

- Notupplysning ska lämnas om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning

## Särredovisning

- Någon samordning av bestämmelser om särredovisning i olika lagar har ej varit möjlig inom uppdragets ram
- Notupplysning ska lämnas om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelser i lag eller förordning

## Bokföring

- Bokföringen ska vara ordnad så det finns förutsättningar för kontroll av *ekonomin* (ej verksamheten)
- Bokföringen ska vara ordnad så att finansiell statistik *enligt lag eller förordning* kan lämnas
- Arkiveringstiden för räkenskapsinformation minskas från tio till sju år
- Tiden för tillgängligheten av system som behövs för att presentera räkenskapsinformation minskas från tio till sju år
- Hänvisningen till arkivlagen tas bort

## Allmänna bestämmelser om årsredovisning

- Begreppet allmänna råd tas bort
- Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt
- Årsredovisningen ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning
- Allmänna bestämmelser om grundläggande redovisningsprinciper införs
- Bestämmelsen om årsredovisningens syfte tas bort (framgår ändå)
- Bestämmelsen om ansvaret för årsredovisningens upprättande tas bort (finns redan i KL)

## Rättvisande bild

- Rättvisande bild
  - Enligt KL ska kommunala revisorer ska pröva om räkenskaperna är rättvisande
  - Inte möjligt att frångå lag eller god redovisningssed (alltid rättvisande)
  - Krav på upplysning om det behövs för att ge en rättvisande bild
  - Begreppet inarbetat i normgivningen

## Andra grundläggande redovisningsprinciper

- Andra grundläggande redovisningsprinciper
  - Fortlevnadsprincipen
  - Konsekvensprincipen
  - Försiktighetsprincipen
  - Periodiseringsprincipen
  - Post- för postvärdering
  - Principen om kvittningsförbud
  - Kontinuitetsprincipen
  - Kongruensprincipen
- Avvikelse får göras om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed

## Förvaltningsberättelsen

- Särskilda krav på upplysning om anställdas sjukfrånvaro tas bort
- Investeringsredovisning och driftredovisning blir egna delar i årsredovisningen
- Ska innehålla samma upplysningar om kommunalgruppen som för förvaltningen förutom balanskravsutredningen (dvs. inklusive utvärdering av målen för god ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning)
- Ska innehålla upplysningar om uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för den ekonomiska ställningen (lättnad mot nu)

## Resultaträkning och balansräkning

- Kongruensprincipen ersätter kravet att RR ska visa förändring av EK
- Poster inom linjen tas bort och ersätts med notupplysningskrav
- Utgifter för forskning får inte balanseras
- Underlåtelse att omräkna eller ändra jämförelsetal får endast ske om det är förenligt med rättvisande bild
- Noterna ska komma i samma ordning som posterna i RR och BR

## Resultaträkningens uppställningsform

Verksamhetens intäkter  
Verksamhetens kostnader  
Avskrivningar  
**Verksamhetens nettokostnader**  
Skatteintäkter  
Generella statsbidrag och utjämning  
**Verksamhetens resultat**  
Poster från finansiella tillgångar  
Poster från finansiella skulder  
**Resultat efter finansiella poster**  
Extraordinära poster  
**Årets resultat**

## Enklare analys

- Verksamhetens resultat (nytt resultatbegrepp)
  - Visar den ekonomiska effekten av den löpande verksamheten under året utan påverkan av kapitalplaceringsförmåga eller finansieringslösning
- Poster från finansiella tillgångar
  - Innehåller både intäkter och kostnader som härrör från finansiella tillgångar
- Poster från finansiella skulder
  - Innehåller både kostnader och intäkter från finansiella skulder
- Extraordinära poster
  - Nettoresultat av extraordinära intäkter och kostnader (brutto i not)

## Tydligare struktur

- Bygger till stora delar på nuvarande KRL
- Lagtexten har fått ny utformning
- Regelmassan har delats upp på fler antal kapitel (totalt 13 st.)
- Inom varje kapitel finns fler paragrafer
- Språket har moderniserats
- Fler underrubriker

## Kapitelindelning

1. Inledande bestämmelser
2. Definitioner
3. Bokföring och arkivering
4. Allmänna bestämmelser om årsredovisning
5. Resultaträkning
6. Balansräkning
7. Värdering
8. Kassaflödesanalys
9. Noter
10. Drift- och investeringsredovisning
11. Förvaltningsberättelse
12. Sammanställda räkenskaper
13. Delårsrapport