

Cirkulärnr: 1999:12  
Diariernr: 1999/0106  
Handläggare: Anders Nilsson  
Sektion/Enhet: Sektionen för ekonomistyrning  
Datum: 1999-01-19  
Mottagare: Ekonomi/Finans  
Kommunstyrelsen  
Rubrik: Redovisningsfrågor 1998 och 1999

18-04-09

Sektionen för ekonomistyrning  
Anders Nilsson, KH

Ekonomi/Finans  
Kommunstyrelsen

## Redovisningsfrågor 1998 och 1999

Den 1 januari 1998 fick kommuner och landsting en ny redovisningslag. Vi har även fått en ny ordning där Rådet för kommunal redovisning (RKR) utger tillämpningsrekommendationer inom redovisningsområdet. Inför bokslutet för 1998 och redovisningen för 1999 finns det ett antal aktuella frågeställningar som kommuner har att ta ställning till. Syftet med detta cirkulär är att sammanfatta och göra vissa klarlägganden angående RKR:s förslag och rekommendationer, ge råd och tips om övriga redovisningsfrågor samt visa på nya konton i kontoplanen Kommun Bas98/95R.

## Pensionsredovisningen

Enligt redovisningslagen skall den blandade modellen börja att tillämpas senast fr.o.m. år 2000. RKR har i sin första rekommendation, Redovisning av pensionsförpliktelser 1998 och 1999, uttalat att den blandade modellen ska börja tillämpas fr.o.m. redovisningsåret 1998. *Vi gör bedömningen att det endast är ett fåtal kommuner som inte tänker tillämpa den blandade modellen i bokslut 1998.*

## Garanti- och visstidspensioner

Under hösten 1998 har RKR:s utkast till rekommendation, Redovisning av olika pensionsförmåner, varit ute på remiss hos kommuner och landsting. Kortfattat innebär detta utkast att alla sk garanti- och visstidspensioner även fortsättningsvis ska bokföras som skuld/avsättning i balansräkningen till skillnad mot de avtalspensioner som intjänats före 1998 som enligt den blandade modellen ska redovisas som en ansvarsförbindelse.

Remissvaren på förslaget är i huvudsak positiva, RKR har dock inte hunnit med att slutbehandla denna fråga och någon färdig rekommendation har ännu inte skickats ut. Allt tyder på att RKR inte kommer att ändra på sakin-

nehållet i sin kommande rekommendation varför *vi föreslår att redovisningen i bokslut 1998 anpassas efter utkast till rekommendation.* (Se RKR:s hemsida [www.rkr.a.se](http://www.rkr.a.se)).

Av de beräkningsunderlag över pensionsåtagandet som t.ex. KPA och SPV gör kan man urskilja vilka belopp som avser garanti- och visstidspensioner och vilka belopp som avser övriga pensionsåtaganden.

### **Särskild löneskatt**

Hittillsvarande praxis har varit att få kommuner periodiserar den särskilda löneskatten på pensionsutbetalningar. Rent redovisningsteoretiskt är det dock mycket som talar för att löneskatten borde periodiseras. RKR utreder fn denna fråga, någon rekommendation som rör bokslut 1998 kan vi inte förvänta oss.

Den omständighet som komplicerar ett ställningstagande är om löneskatten ska betraktas som en vanlig skuld/kostnad eller om den ska vävas in i resonemanget omkring den blandade modellen och balanskravet. Vid en periodisering blir de redovisade kostnaderna under de närmaste åren högre än när de faktiska utbetalningarna av löneskatt kostnadsförs.

*I avvaktan på en rekommendation föreslår vi att löneskatten i bokslut 1998 hanteras på samma sätt som den har hanterats i kommunens bokslut 1997.*

### **Kommun Bas98 och Kommun Bas95R**

Många kommuner använder Kommunförbundets normalkontoplan Kommun Bas98 eller Kommun Bas95R. Med anledning av pensionsredovisningen gör vi följande justeringar och kompletteringar av kontoplanen. I de fall K-Bas95R har en annan kodning än K-Bas98 anges dessa inom parentes.

#### **Konto**

##### **221 (281)      Avsättning för pensioner enligt blandad modell**

På detta konto redovisas pensionsförmåner intjänade fr.o.m. 1998 och framåt enligt den blandade modellen.....

I samband med bokslutet krediteras förändringen av den bokförda pensionsskulden efter uppgift från KPA med flera. Motkontering görs dels på underkonto 5721 dels på konto 853.

##### **222 (282)      Avsättning för garanti-, visstidspensioner och liknande**

På detta konto redovisas garanti-, visstidspensioner och liknande förpliktelser. I samband med bokslutet krediteras förändringen av den bokförda skulden efter uppgift från KPA med flera. Motkontering görs dels på underkonto 5722 del i förekommande fall på konto 853.

- 5721 Årets nyintjänade pensioner enl blandad modell**  
På detta konto redovisas de pensionskostnader som beräknas enligt den blandade modellen, dock ej de kostnader som definierats som ränta. Räntedelen ska redovisas på konto 853. De kostnader som debiteras på detta underkonto har konto 221 (281) som motkonto.
- 5722 Kostnader för garanti-, visstidspensioner och liknande**  
På detta konto redovisas de kostnader som uppkommit under året till följd av garanti-, visstidspensioner och liknande förpliktelser. Eventuell räntedel redovisas på konto 853. De kostnader som debiteras på detta underkonto har konto 222 (282) som motkonto.
- 5731 Pensionsutbetalningar, avtalspensioner intjänade fr o m 1998**  
*(Vid den beräkning av den bokförda skuldförändringen på konto 221 (281) som utförs beräknas dessa utbetalningar som en skuldminskning)*
- 5732 Pensionsutbetalningar, avtalspensioner intjänade före 1998**  
*(Vid den beräkning av ansvarsförbindelsen för pensioner som utförs beräknas dessa utbetalningar som en minskning av ansvarsförbindelsens belopp)*
- 5733 Utbetalningar av garanti-, visstidspensioner och liknande**  
*(Vid den beräkning av den bokförda skuldförändringen på konto 222 (282) som utförs beräknas dessa utbetalningar som en skuldminskning)*

## Redovisning av skatteintäkter

För närvarande väljer kommuner att bokföra kommunalskattens slutavräkning enligt i princip tre olika metoder. De två vanligaste metoderna har varit att slutavräkningen för t ex inkomståret 1997 hänförs antingen till år 1999 eller till 1998. Den tredje metoden innebär att kommuner redan i bokslutet för 1997 valt att bokföra en prognos över förväntad storlek på slutavräkningen för 1997. Den avstämningseffekt av prognosen som uppstår när slutavräkningen blir känd (i december 1998) hänförs till 1998.

I början av januari 1999 har RKR skickat ut ett utkast till rekommendation på en remissrunda till kommuner och landsting. Remisstiden sträcker sig till den 31 mars. RKR räknar med att en slutgiltig rekommendation kan utges under våren och bli tillämplig för bokslutet 1999. Utkastet förordar metoden där en prognos över förväntat utfall för inkomstårets slutavräkning bokförs.

Det finns således ingen entydig rekommendation om hur slutavräkningarna ska redovisas i bokslutet för 1998. I SCB:s räkenskapsammandrag för 1998 kommer samma metod som förra året att tillämpas vilket innebär att slutavräkningen för inkomståret 1997 hänförs till år 1998.

*Då redovisningsmetoden inte ännu är färdigbehandlad av RKR föreslår vi att kommuner i första hand bör välja en oförändrad redovisningsmetod jämfört med föregående år.*

### Redovisning av garanterat återbetalningsskydd

Oavsett vilken metod för periodisering som tillämpas ska skatteintäkterna klassificeras på olika konton och sorteras in under rätt rubrikgrader i resultaträkningen. Till följd av att det garanterade återbetalningsskyddet för år 1997 slutregleras i samband med regleringen av slutavräkningen för 1997 uppkommer en klassificeringsproblematik som vi vill belysa. *Vi föreslår att återbetalningsskyddet redovisas som ett generellt statsbidrag (K-Bas 98/95R, kontogrupp 82). Vidare ser vi det som naturligt att slutavräkningen för år 1997 och det garanterade återbetalningsskyddet hänförs till samma redovisningsår.* Nedan åskådligörs klassificeringen via ett exempel på hur årets första redovisningsräkning från Skattemyndigheten kan se ut.

<u>SAMMANSTÄLLNING</u> XX kommun.	<u>Belopp(tkr)</u>	<u>K-Bas</u>
Allmän kommunalskatt inkl. garanterat återbet.skydd.		
A. Prel. kommunalskattemedel för år 1999	216.000801	
B. Slutavräkning för år 1997	- 2.500	805
C. Taxeringsändringar äldre år		0
D. Garanterat återbetalningsskydd	2.300	82X
E. Prel. Inkomstskatt enl lag 1998:1477 år 1999	1.000	809

De extra skatteintäkter, cirka 95 kronor per invånare (punkt E ovan), som utbetalas till kommunerna som kompensation för den s.k. Törlingdomen bör enligt K-Bas 98/95R konteras på konto 809, Övriga skatter. Se även cirkulär 1998:203.

### Redovisning av lånedatorer

För att regeln om skattefrihet ska gälla måste kommunen som arbetsgivare köpa eller hyra datorerna samt erbjudandet att låna hem datorer för privat bruk måste rikta sig till hela den stadigvarande personalen. Till datorutrustning räknas en dator, bildskärm, tangentbord, nödvändiga program samt skrivare och modem. Beskattningen av förmånen har behandlats i ett tidigare cirkulär, 1998:28.

### Extern redovisning

Den anställdes avdrag på bruttolönen medför att lägre kostnad redovisas på lönekontot (K-Bas 98/95R) i kontogrupp 50 Löner arbetad tid. Kommunens kostnader för personalens lånedatorer ska fördelas ut på berörda förvaltningar/verksamheter. Nedan föreslås hur de olika förskaffningssätten bör hanteras i redovisningen.

### **Leasing eller hyra av datautrustning**

När kommunen leasar/hyr datorutrustningen för personalens privata bruk bör leasingskostnaden redovisas i kontogrupp 58 Personalsociala kostnader. Kontogruppen kompletteras med ett konto 588 HemPC, där kommunens kostnader för lånedatorerna redovisas. Anledningen till att datautrustningen inte hanteras som vanlig leasinghyra i klass 6 är att kostnaden inte är kopplad till kommunens ordinarie verksamhet utan den bör istället ses som en personalsocial kostnad/förmån.

### **Inköp av datautrustning**

Kommunen kan även köpa in datorer som sedan förmedlas ut till de anställda. Om kommunen behandlar köpet som anläggningstillgång ska anskaffningsvärdet redovisas under tillgångar i klass 1. Förslagsvis kompletteras konto 122 (182) Inventarier med ett eget underkonto. Tillgången behandlas som vilken annan tillgång som helst i balansräkningen med hänsenande på avskrivning och internränta. Avskrivningskostnaden för datautrustningen bör redovisas på eget underkonto till 793 Avskrivning på maskiner och inventarier.

### **Praktiska tips vid redovisningen**

Kommunförbundet har fått frågor om hur kommuner praktiskt kan hantera den interna redovisningen. Vanligt är, bland tillfrågade kommuner som leasar personalens lånedatorer, att nya lönearter skapas i lönesystemet för kreditering och debitering av bruttolöneavdraget på berörda verksamheter. Bruttolöneavdragets debetpost redovisas på konto 588. På kontot debiteras också ett belopp som motsvarar bruttolöneavdragets PO-pålägg. Förslagsvis kan bruttolöneavdraget och dess fiktiva PO-pålägg bokföras på egna underkonton till 588. Dessa kostnader fördelas ut till den verksamhet där den anställde arbetar. Bruttolöneavdraget och dess PO-pålägg krediteras ett avräknings/genomgångskonto. På avräkningskontot debiteras den fakturerade leasingskostnaden som motsvarar bruttolöneavdraget och dess PO-pålägg.

Om kommunen valt att köpa datautrustningen och hanterar det som en anläggningstillgång uppstår en kapitalkostnad som fördelas ut i respektive verksamhet. Kommunens kostnad för internränta och avskrivning kan även hanteras via interna poster och intern gemensam verksamhet för att föra ut kostnaden på berörda verksamheter.

Naturligtvis bör varje kommun hitta en lösning som uppfyller kommunens egna redovisningskrav och ekonomistyrningsrutiner.

I kommande räkenskapssammandrag kan man förutsätta att kommunens kostnader för hemPC ska vara utfördelade till de verksamheter där de anställda som har hemPC arbetar.

## Förändrad verksamhetsindelning i RS 1999

Inför räkenskapssammandraget för 1999 kommer ett par smärre justeringar av verksamhetsindelningen inom blocket Infrastruktur, skydd m.m. att genomföras.

### Miljöskydd och hälsoskydd

Nuvarande två verksamheter Miljöskydd och Hälsoskydd stuvats om till följande två verksamheter.

\* Myndighetsutövning, miljö och hälsoskydd

Här ingår åtgärder för verksamhet enligt miljöbalken, livsmedelslagen, djurskyddslagen och annan myndighetsutövning enligt övrig lagstiftning inom området.

\* Miljö, hälsa och hållbar utveckling

Här ingår åtgärder för övrig verksamhet inom miljö- och hälsoskyddsområdet som inte är myndighetsutövning.

Frågor med anledning av denna förändring kan ställas till Ann-Sofie Eriksson, tel 08 – 772 4671.

### Konsument- och energirådgivning

I hittillsvarande räkenskapssammandrag har kommunernas konsumentrådgivning redovisats inom verksamhetsområdet individ- och familjeomsorg. Definitionsmässigt har en allmänt inriktad konsumentrådgivning inte passat in i detta verksamhetsområde.

I ett flertal kommuner bedrivs även en övergripande kommunal energirådgivning riktad till kommuninvånarna, denna verksamhet har varit svårplacerad i tidigare verksamhetsindelning.

Inom blocket Infrastruktur skapas därför inför räkenskapssammandraget för 1999 ett nytt verksamhetsområde där dessa två rådgivningsverksamheter sammanförs, konsument- och energirådgivning.

### Utvidgat balanskrav

I slutet av förra året presenterades den statliga utredningen, Utvidgat balanskrav – omfattande verksamhet i kommunala företag (SOU 1998:150). Finansdepartementet kommer inom de närmaste veckorna att skicka utredningen till samtliga kommuner, ett urval av kommunerna ombeds att inkomma med remissvar.

Utredningens uppdrag har varit att pröva om det balanskrav som införts fr.o.m. år 2000 borde utvidgas så att budget och bokslut från de kommunägda företagen på ett mer påtagligt sätt kan involveras i balanskravet.

Utredningens slutsatser och förslag grundar sig på en analys av olika alternativa lösningar för ett utvidgat balanskrav. Syftet med krav på ekonomin i den kommunala verksamheten oavsett juridisk form, bör vara helhetssyn, långsiktighet och analys av alla verksamheter som kommuner och landsting bedriver. Utredningen menar att detta bäst tillgodoses genom ett förtydligt krav på att god ekonomisk hushållning måste gälla hela den kommunala och landstingskommunala verksamheten d.v.s. även den verksamhet som bedrivs i företag.

Utredningen föreslår därför ingen förändring av den beräkningstekniska och kamerala delen av balanskravet. Istället föreslås att kommunallagens 8 kap. 1 § kompletteras enligt följande (förslag till ny lagtext med kursiv stil).

Kommuner och landsting skall ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.

Utredningen föreslår också att det görs en precisering i lagen om kommunal redovisning vad avser innehållet i den gemensamma förvaltningsberättelsen där en analys av balanskravet ska utföras. Lagen om kommunal redovisning 8 kap. 1 § föreslås kompletteras enligt följande.

Sådan upplysning som avses i 4 kap. 1 § skall omfatta också sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. *Särskilda upplysningar skall lämnas om sådana juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande.*

För motivtexter och förslag till författningskommentarer hänvisas till utredningen (SOU 1998:150) som även kan beställas från Fritzes Offentliga Publikationer tel. 08 – 690 9191.

Vid Kommunförbundets bolagsdag den 9 mars, Det kommunala företaget och dess villkor, kommer även information om utredningen att ges. Se separat inbjudan.

Frågor med anledning av detta cirkulär kan ställas till Annette Borg tel. 08 – 772 4586 och till Anders Nilsson tel. 08 – 772 4235.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET  
Sektionen för ekonomistyrning

Lennart Hansson



