

Cirkulärnr: 2000:144
Diariernr: 2000/3035
Handläggare: Anders Nilsson
Sektion/Enhet: Sektionen för ekonomistyrning
Datum: 2000-12-28
Mottagare: Ekonomi/Finans
Revision
Rubrik: Redovisningsfrågor år 2000 och 2001

Sektionen för ekonomistyrning
Anders Nilsson

2000-12-28

Ekonomi/Finans
Revision

Redovisningsfrågor år 2000 och 2001

I samband med årsredovisning 2000 och planeringen av redovisningen för år 2001 informerar vi i detta cirkulär om följande frågor.

- Redovisning av den individuella delen av PFA 98
- Redovisning av särskild löneskatt
- Periodisering av kommunalskattens slutavräkning
- Klassificering av finansiella tillgångar
- Nya Kommun Bas konton
- Periodisering av läraravtalet för år 2000
- Redovisning av avfallsskatt
- P-finken 2000
- Omarbetad lag om löpande bokföring och arkivering fr.o.m. 2001
- Utvidgat balanskrav fr.o.m. 2001
- Tillämpning av balanskravet i årsredovisningen

På vår hemsida www.svekom.se/ekonomi finns ytterligare information om aktuella redovisningsfrågor.

Redovisning av den individuella delen av PFA 98

Den del av pensionskostnaden som kan hänföras till det individuella valet bör särredovisas på särskilda kostnadskonton. I balansräkningen ska de belopp som hänförs till det individuella valet (utbetalning mars år 2001) klassificeras som en upplupen kostnad (kortfristig skuld). Om kommunen beslutat att utbetalning även ska ske av de delar som kan hänföras till åren

1998 och 1999 ska dessa belopp omklassificeras från avsättningar till upplupna kostnader.

Vi föreslår följande konton för de kommuner som använder sig av Kommun Bas 98 (Kommun Bas 95).

<i>Konto</i>	<i>Benämning</i>
296 (236)	Upplupna pensionskostnader, individuell del
575 (575)	Pensionsutbetalningar, individuell del

I SCB:s räkenskapsammandrag för år 2000 kommer denna specificering av efterfrågas.

Redovisning av särskild löneskatt

Enligt rekommendation nr 5 från Rådet för kommunal redovisning ska den särskilda löneskatten på pensionskostnader periodiseras enligt samma principer som gäller för pensioner enligt den sk blandade modellen. Rekommendationen ska tillämpas senast fr.o.m. år 2002. I bokslut 1999 har cirka 50 % av kommunerna börjat tillämpa denna rekommendation.

Införandet av rekommendationen ska betraktas som byte av redovisningsprincip. Om bytet av redovisningsprincip t ex genomförs år 2000 ska inte de löneskatteskulder som uppstått under åren 1998 och 1999 kostnadsföras i resultaträkningen för år 2000. Löneskatteskulden för dessa år bokförs som en avsättning i balansräkningen med eget kapital som motkonto. Den skuldökning som inträffat under år 2000 ska dock resultatredovisas enligt gängse principer.

I balansräkningen ska löneskatten beräknas och bokföras dels i anslutning till det belopp som anges vid rubriken "Avsatt till pensioner och liknade förpliktelser", dels i anslutning till rubriken "Kortfristiga skulder" (upplupna pensionskostnader, individuell del).

Den särskilda löneskatten ska även beräknas och anges bland ansvarsförbindelserna i anslutning till rubriken "Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna".

I balansräkningen och i ansvarsförbindelsen kan den särskilda löneskatten särredovisas med egna rubrikader. Om så inte sker bör löneskatten specificeras i not till rubrikerna "Avsatt till pensioner och liknade förpliktelser", "Kortfristiga skulder" och ansvarsförbindelsens "Pensionsförpliktelser som inte upptagits bland skulderna eller avsättningarna".

Vi föreslår följande konton/underkonton för de kommuner som använder sig av Kommun Bas 98 (Kommun Bas 95).

<i>Konto</i>	<i>Benämning</i>
225 (285)	Avsättning för särskild löneskatt.
2933 (2333)	Upplupen särskild löneskatt på pensioner (individuell del).
5633 (5633)	Särskild löneskatt på utbetalda pensioner (underkontot används både för skatt som beräknas på den individuella delen och för övriga utbetalningar). Motkonto 2933 (2333).
5635 (5635)	Särskild löneskatt på avsättning för pensioner (förändring av löneskattsavsättning). Motkonto 225 (285).

I SCB:s räkenskapsammandrag för år 2000 kommer dessa specificeringar att efterfrågas.

Periodisering av kommunalskattens slutavräkning

Rekommendation nr 4 från Rådet för kommunal redovisning reglerar hur kommunalskattens slutavräkningar ska periodiseras. Rekommendationen ska tillämpas senast fr.o.m. redovisningsåret 2001. I bokslut 1999 har ca 50 % av kommunerna tillämpat den nya rekommendationen.

Kortfattat innebär rekommendationen att ett års skatteintäkter består av tre olika delposter.

1. De preliminära månatliga skattebetalningarna.
2. En prognos över innevarande års slutavräkning (slutavräkning för år 2000 kommer likvidmässigt att regleras i januari år 2002). Prognosen ska baseras på det slutgiltiga taxeringsutfallet för föregående år multiplicerat med den av regeringen i september innevarande år fastställda uppräkningsfaktorn.
Prognosen för slutavräkningen för år 2000 har med beaktande av dessa regler fastställts till **327 kr per invånare** i kommunen (antal invånare november 1999).
3. En rättning av den prognos som gjordes i föregående års bokslut. Om rekommendationen tillämpades i bokslut 1999 uppgick den prognos som då kunde fastställas för slutavräkningen 1999 till 641 kr per invånare (november 1998). Det slutgiltiga taxeringsutfallet är nu känt och uppgår till 740 kr per invånare. Mellanskillnaden **99 kr per invånare** ska resultatredovisas i bokslut 2000.

De kommuner som tillämpade en annan periodiseringsprincip i bokslut 1999 men som år 2000 börjar tillämpa Rådets rekommendation ska resultatredovisa samma belopp som man kommer fram till i uträkningen ovan. Den engångseffekt som därutöver kan uppstå på grund av bytet av redovisningsprincip ska inte redovisas över resultaträkningen utan enbart inom balansräkningen.

I SCB:s räkenskapsammandrag för år 2000 kommer Rådets rekommendation att tillämpas.

Se även cirkulär 2000:134

Klassificering av finansiella tillgångar

Rådet för kommunal redovisning tog i september 2000 fram ett remissutkast om klassificering av finansiella tillgångar. Remisstiden sträcker sig till den 31 december 2000. Någon ny rekommendation som styr klassificeringen i bokslut 2000 kommer således inte att vara framtagen.

Frågeställningen handlar om finansiella tillgångar som t ex är öronmärkta som pensionsmedel ska klassificeras och värderas som anläggnings- eller som omsättningstillgångar. I remissutkastet föreslås att finansiella tillgångar som kontinuerligt omsätts ska klassificeras och värderas som en omsättningstillgång. Detta gäller även om kommunens policy och strategi för "pensionsportföljen" är långsiktig och stadigvarande.

Rådande praxis i kommunsverige är varierande. Ungefär hälften av de kommuner som har tillgångar av denna art har valt att klassificera dem som anläggningstillgångar.

Nya Kommun Bas konton

Sedan Kommun Bas 98 togs fram har kontoplanen kompletterats med ett antal nya konton/underkonton bl a till följd av nya företeelser i räkenskaps-sammandraget samt till följd av nya redovisningsrekommendationer och nytt avtal inom pensionsområdet. I cirkulär 1999:12, 2000:8 och i detta cirkulär presenteras dessa förändringar. I SCB:s handbok för räkenskaps-sammandraget finns även förändringarna inlagda. Till hösten 2001 kommer vi att ta fram en uppdaterad utgåva av Kommun Bas 98.

Utöver de konton som presenterats ovan kommer SCB i årets räkenskaps-sammandrag även att efterfråga följande uppgifter.

<i>Konto</i>	<i>Benämning</i>
356	Momsbidrag vid köp av verksamhet
354	Ersättning från försäkringskassan för personlig assistent
4538	Betalning till försäkringskassan för personlig assistent (De betalningar som sker mellan kommunen och försäkringskassan ska bruttoredo visas via konto 354 och underkonto 4538, enligt Kommun Bas 98 och Kommun Bas 95)

Om ni inte använt dessa nya konton i bokföringen under året uppmanas ni att sidoornat till er kontobokföring beräkna de uppgifter som efterfrågas och rapportera dessa belopp i räkenskaps-sammandraget för år 2000.

Periodisering av läraravtalet för år 2000

Det centrala avtalet om lärarnas m fl löneutrymme för år 2000 är nu klart. Den kostnadsmässiga belastningen för kommunerna, som avtalet i denna del innebär, kan beräknas (löneökningar för perioden oktober – december 2000). I bokslutet för år 2000 bör därför dessa kostnader beaktas.

I SCB:s räkenskapsammandrag bör dessa kostnader utfördelas på respektive berörd delverksamhet.

Redovisning av avfallsskatt

Från och med år 2000 infördes en skatt på avfall enligt lagen "Lag om skatt på avfall" (1999:673). Nedan visas ett exempel på hur den löpande bokföringen kan organiseras med tillämpning av Kommun Bas 98 (Kommun Bas 95).

1. Utskick av fakturor till kommunens avfallsabonnenter. Uppdebitering av intäkter konto 313 (313), kredit, samt kundfordran konto 151, debet. När kunderna betalar sina fakturor utjämnas kundfordran, konto 151 (121) mot likvida medel.
2. Ombokning av intäkter till avfallsskatt, skuldunderkonto 2691 (2491) kredit, samt minskning av intäkterna , konto 313 (313), debet.
3. Betalning av avfallsskatten till skatteförvaltningen underkonto 2691 (2491), debet samt likvida medel, kredit.

Senast den 25e januari 2001 ska avfallsskatten redovisas till skatteförvaltningen för oktober – december 2000. För att rättvisande räkenskaper ska redovisas i resultat- och balansräkning för år 2000 bör ombokföring enligt ovanstående ske för år 2000. Per den sista december har kommunen en kortfristig skuld till skatteförvaltningen för avfallsskatten vilken ska framgå av balansräkningen.

På vår hemsida www.svekom.se/ekonomi finns en mer utvecklad beskrivning av detta exempel.

P-finken 2000 – beräkning av pensionsavsättning och pensionsåtagandet som ansvarsförbindelse.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har under hösten 2000 tagit fram nya riktlinjer och regler för hur kommuners och landstings pensionsåtaganden ska beräknas (P-finken 2000). Observera att beräkningen av den del av PFA 98 som avser utbetalning av s.k. individuell del inte ingår i detta regelverk.

Målsättningen med dessa nya beräkningsregler är bl a att åstadkomma så rättvisande beräkningsregler som möjligt samt att förmå olika pensionsadministratörer att beräkna pensionsåtagandet på ett enhetligt sätt.

De nya beräkningsreglerna bör användas i bokslut 2000 för beräkning av "Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser" samt för beräkning av "Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna" i ansvarsförbindelsen.

Se cirkulär 2000:114. P-finksbetänkandet har skickat ut till kommuner. Det finns även tillgängligt som PDF-fil under adress:

www.svekom.se/publikat/pp/pension.htm.

Omarbetad lag om löpande bokföring och arkivering fr.o.m. 2001

I november beslutade riksdagen om vissa förändringar av lagen om kommunal redovisning fr.o.m. januari 2001. Lagen har anpassats till de nya bestämmelser om löpande bokföring och arkivering som trädde i kraft för den privata sektorn den 1 januari 2000 (Ds 1999:71, prop 1999/2000:115). Förändringarna är i huvudsak föranledda av behovet att förändra lagstiftningen så att den blir anpassad till modern It-teknik.

I vårt cirkulär 2000:65 har vi informerat om de viktigaste nyheterna i lagen.

Utvidgat balanskrav fr.o.m. 2001

I november 2000 fattade riksdagen beslut om att komplettera regelverken som rör god ekonomisk hushållning och årsredovisningens förvaltningsberättelse i enlighet med proposition 1999/2000:115 (SOU 1998:150). Avsikten med förändringen är att tydliggöra förhållandet att den finansiella analysen av en kommun även ska innefatta de företag där kommunen har ett betydande inflytande. I kommunens förvaltningsberättelse ska särskilda upplysningar om den ekonomiska utvecklingen i företagen samt en bedömning av olika risker i samband med företagens verksamhet lämnas. Den nya lagtexten har följande lydelse (ny text med kursiv stil).

KL 8 kap 1§

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

LKR 5 kap 1§

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

Dessa förändringar träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången avseende räkenskapsåret 2001.

Tillämpning av balanskravet

Lagregeln om balanskravet ska för första gången i årsredovisningssammanhang tillämpas för år 2000. I Kommunallagen (KL) och i Lagen om kommunal redovisning (LKR) finns följande paragrafer som direkt berör balanskravet.

KL 8 kap 5§

...."Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna, skall det negativa resultatet regleras och det redovisade egna kapitlet enligt balansräkningen återställas under de närmast följande två åren. Beslut om sådan reglering skall fattas i budgeten senast det andra året efter det år då det negativa resultatet uppkom. Om det finns synnerliga skäl kan fullmäktige besluta att sådan reglering inte skall göras."

LKR 4 kap 4 §

”Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna skall det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 8 kap 5§ kommunallagen föreskrivna regleringen av det negativa resultatet. Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte skall ske, skall upplysning lämnas om detta. Därvid skall skälen till beslutet anges.

Upplysning skall också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa resultat har reglerats.”

Hur detta i praktiken bör uttryckas i förvaltningsberättelsen är inte detaljreglerat. Hur en kommun väljer att analysera och kommentera sin ekonomi och balanskravet blir naturligtvis kopplat till om kommunen har ett resultat som väl överstiger balanskravet, ligger i närheten av balanskravet eller om resultatet ligger klart under balanskravet. Här vill vi påminna om att lagstiftaren ser balanskravet som ett golv eller en miniminivå för det finansiella resultatet. För att uppfylla huvudregeln om God ekonomisk hushållning krävs normalt ett resultat som över tiden åtminstone värdesäkrar kommunens förmögenhet.

För de kommuner som har ett resultat som ligger i närheten av eller under balanskravet blir det aktuellt att göra en särskild utredning av Årets resultat i not till resultaträkningen och/eller i förvaltningsberättelsen. Årets resultat justeras där med de eventuella poster som enligt undantagsreglerna om synnerliga skäl kan läggas till eller dras ifrån Årets resultat. Har kommunen sådana justeringsposter räknas således ett justerat resultat eller ett ”balanskravsresultat” fram. Har kommunen beslutat att med hänvisning till synnerliga skäl inte reglera ett negativt resultat måste kommunen ange sina skäl och argument för detta beslut. I förarbetena till lagen anges några få exempel på sådana skäl. Det kan t ex röra sig om vissa typer av realisationsvinster eller -förluster som får eller inte får medräknas i balanskravsresultatet, samt ianspråktagande av tidigare års öronmärkta överskott.

En tolkning man kan göra är att dessa skäl och argument ska kunna tolkas in i begreppet god ekonomiska hushållning och därmed bygga på ett allmänt förnuftigt ekonomiskt resonemang sett över en längre tidsperiod än ett år. Det kan t ex ibland vara ekonomiskt försvarbart att ett år ta vissa omstruktureringskostnader av engångskaraktär om det innebär att verksamheten kan utföras till en lägre kostnad i framtiden.

Om kommunen har ett negativt resultat som ska återställas inom två år ska det av förvaltningsberättelsen framgå hur kommunen avser åstadkomma detta. Kommunen har kanske redan i sin senaste budget beaktat detta. Om så inte är fallet bör man kunna peka på direktiv till och inriktning av pågående eller kommande planerings- och budgetarbete.

För ytterligare kommentarer runt tillämpningen av balanskravet vill vi hänvisa till regeringens proposition 1996/97:52, skriften Kommunen väljer resultatnivå (Svenska Kommunförbundet), Kommunernas ekonomiska läge (Svenska Kommunförbundet), proposition 1999/2000:115 samt betänkandet

Utvidgat balanskrav omfattande verksamhet i kommunala företag (SOU 1998:150).

Frågor med anledning av detta cirkulär kan ställas till Anders Nilsson tfn. 08-452 7642 (anders.nilsson@svekom.se). Se även information på vår hemsida www.svekom.se/ekonomi.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET
Sektionen för ekonomistyrning

Lennart Hansson