

Cirkulärnr: 14:61  
Diariernr: 14/6909  
Handläggare: Anders Nilsson  
Avdelning: Ekonomi och styrning  
Sektion/Enhet: Demokrati och styrning  
Datum: 2014-12-19  
Mottagare: Kommunstyrelsen  
Ekonomi/finans  
Rubrik: Redovisningsfrågor 2014 och 2015

## CIRKULÄR 14:61

---

Ekonomi och styrning  
Demokrati och styrning  
Anders Nilsson  
EJ

Kommunstyrelsen  
Ekonomi/finans

### Redovisningsfrågor 2014 och 2015

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2014 och för redovisningen för år 2015 ges här en sammanfattande information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning
- Komponentredovisning
- Kommun-Bas 13
- Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar
- Kommunal fastighetsavgift
- AFA
- Internräntor
- Personalomkostnadspålägg
- Räkenskapssammandraget 2014
- Balanskravsutredning och resultatutjämningsreserv
- Noter och tilläggsupplysningar
- Översyn av den kommunala redovisningslagen

### Rådet för kommunal redovisning (RKR)

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer, informationer samt idéskrifter. Nedan finns en sammanställning av det som publicerats år 2014. Mer upplysningar om RKR samt alla rekommendationer, utkast, skrifter, nyhetsbrev och informationer finns på RKR:s nya webbplats: [www.rkr.se](http://www.rkr.se).

Rekommendationer är RKR:s normerande publikationer. Text med fet stil i rekommendationerna är direkt normerande medan övrig text ska ses som vägledande och beskri-

vande. Om avvikelser från rekommendationer görs ska det i årsredovisningen anges vilken avvikelse som gjorts och skälen för detta. Avvikelsen ska kunna motiveras med att den medför en mer rättvisande bild.

Idéskrifter och annan information är inte normerande utan kan ses som vägledande och stödjande för utvecklingen och tillämpningen av god redovisningssed.

## **Ny rekommendation under 2014**

### **Nr 23 Bestämmelser om löpande bokföring etc**

Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2015, men tidigare tillämpning uppmuntras.

Lag om kommunal redovisning och Bokföringslagen har i huvudsak likalydande bestämmelser om löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik. RKR har tidigare inte utfärdat rekommendationer inom detta område. RKR har i stället hänvisat till den normering som utfärdats av bokföringsnämnden. Bokföringsnämnden har tidigare haft ett flertal rekommendationer och allmänna råd som reglerat området. Bokföringsnämnden har i december 2013 ersatt dessa med ett enda allmänt råd BFNAR 2013:2 Bokföring. Det är RKR:s uppfattning att god redovisningssed inom detta område är lika för den kommunala sektorn som för medelstora och större företag med undantag för några få skillnader som finns i lagstiftningen. RKR:s rekommendation om bokföring bygger därför till övervägande del på bokföringsnämndens allmänna råd. Skillnaderna består i att:

- delar i bokföringsnämndens allmänna råd som inte är relevanta för kommuner och landsting har tagits bort
- rekommendationen har anpassats till de delar där lagen om kommunal redovisning avviker från bokföringslagens bestämmelser
- layout och skrivsätt har anpassats till den standard som RKR brukar använda i sina Rekommendationer

Rekommendationen innehåller bestämmelser om löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik. Den är normerande i sin helhet. Rekommendationen kompletteras med en tillhörande detaljerad vägledning.

## **Idéskrift**

### **Sammanställd redovisning**

Avsikten med denna idéskrift är att stimulera utvecklingen av god praxis inom området. För att korrekt upprätta en sammanställd redovisning för kommunkoncernen

krävs kunskap om både kommunal och privat redovisning. Företagens redovisningsprinciper avviker på ett antal områden från den kommunala förvaltningens redovisningsprinciper. Likaså avviker privaträttsliga konsolideringsmetoder från metoder som används för sammanställd redovisning i kommuner.

## **Informationer**

### **Övergång till komponentavskrivning**

I likhet med Bokföringsnämnden BFNAR 2012:1 (K3) har RKR lagt in ett explicit krav på tillämpning av komponentavskrivning i den uppdaterade rekommendationen RKR 11.4 Materiella anläggningstillgångar. Syftet med denna information är att ge vägledning till hur man bör resonera vid övergång till komponentavskrivning, i situationer då detta inte tidigare tillämpats. I samband med övergången kan det uppkomma ett antal praktiska frågor och problem. I hög grad gäller detta hanteringen av tillgångar som är anskaffade före 2014 och som inte från början delats upp i komponenter. (Se även avsnittet nedan om komponentredovisning.)

### **Redovisning av statsbidrag**

Syftet med denna information är att förtydliga hur statsbidrag ska redovisas med utgångspunkt från rekommendation 18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar, för att få en så rättvisande resultatredovisning som möjligt.

### **Pensionsmedel och pensionsförpliktelser**

RKR:s styrelse har beslutat att avvakta med att revidera rekommendationerna RKR 7.1 och RKR 17 till dess att utredningen En ändamålsenlig kommunal redovisning kommit med sina förslag.

### **Ny webbplats**

RKR har publicerat en ny webbplats under året. Alla äldre dokument såsom rekommendationer, informationer med mera har publiceringsdatum april 2014.

## **Komponentredovisning**

I slutet av år 2013 utgav RKR en rekommendation (nr 11.4) med ett explicit krav på komponentredovisning som gäller från och med år 2014. Under våren 2014 utgav RKR ett yttrande där vissa förtydliganden om hur en successiv anpassning till rekommendationen kan gå till.

Från och med 2014 ska kommuner och landsting förhålla sig till denna nya rekommendation. Komponentredovisning blir framöver en normgivande metod både inom privat och offentlig sektor. Kortfattat innebär metoden att större och väsentliga inve-

steringar ska delas upp i ett antal delkomponenter med varierade avskrivningstider beroende på deras olika nyttjandetider. Tidigare tillämpades mer schablonmässiga avskrivningsmetoder för hela anläggningstillgången.

En effekt av den ändrade redovisningsprincipen är att vissa underhållsåtgärder som tidigare bokfördes i driftredovisningen istället ska aktiveras och avskrivas över nyttjandetiden. Under en övergångsperiod innebär detta i regel att kostnaderna minskar. Efter hand kommer dock avskrivningskostnaderna att öka. Det finns skäl att även beakta denna förändring i budgetsammanhang.

Införandet av komponentredovisning kan i införandeskedet vara administrativt betungande och det görs för närvarande med olika tidsperspektiv och på olika sätt. Många har till exempel gjort uppdelningar på komponenter för större nyinvesteringar under 2014, andra har påbörjat planeringen med att införa redovisningsmetoden, men har inte kommit så långt att man ännu förändrat redovisningen. Rekommendationen anger även att äldre större och väsentliga investeringar också ska delas upp i komponenter. Även här har kommuner kommit olika långt i sin anpassning.

Det finns ingen handgriplig normgivning som till exempel anger vilka komponenter olika typer av anläggningstillgångar ska delas upp i. Kravet på komponentredovisning infördes något år tidigare för företagen, ett tips är att ta kontakt med de kommunala företagen för att ta del av deras erfarenheter av att införa komponentredovisning. Under hösten skickade SKL ut ett utkast till idéskrift – *Komponentredovisning i fastighetsförvaltningar i kommuner och landsting* – till alla kommuner. Den färdiga skriften kommer att läggas ut på vår hemsida under januari månad 2015. I denna skrift ges tips och exempel på hur komponentredovisningen kan tillämpas.

I årsredovisningen för 2014 bör upplysningar lämnas om hur lång kommunen kommit i sitt arbete med att tillämpa komponentredovisning (RKR.11.4).

### **Kommun-Bas 13, några uppdateringar**

Under 2012 genomfördes en översyn av normalkontoplanen *Kommun-Bas 13*. Kontoplanen finns på vår webbplats både som pdf- och word-fil. Där finns även en presentation i Powerpoint som åskådliggör förändringarna jämfört med den tidigare kontoplanen. På webbplatsen finns även en film från en konferens där den nya kontoplanen presenteras.

Många kommuner infört den nya kontoplanen under år 2013 och 2014, andra planerar för att börja tillämpa den från år 2015 eller senare. Vilken kontoplan man använder är dock frivilligt. Uppgiftslämnandet till räkenskapsammandraget kan dock underlättas om den nya kontoplanen används.

Under 2013 gjordes några förtydliganden och kompletteringar av kontoplanen, dessa framgår i sin helhet på vår webbplats i *word*-filen. Nedan specificeras ytterligare några smärre justeringar som bör tillämpas från och med 2015.

### Konto

- 422 Anskaffningskostnad, försåld exploateringsfastighet. *Vid försäljning av exploateringsfastighet som redovisats som omsättningstillgång ska de utgifter som är kopplade till fastigheten bokföras via detta konto. (Differensen mellan konto 372 och 422 visar om försäljningen lett till vinst eller en förlust).*
- 623 Värme och kyla, *sotning tas bort som exempel på kontoundergrupper. Sotning läggs under konto 613.*

### Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar

Rekommendation nr 4.2 från RKR reglerar hur kommunalskattens slutavräkning ska periodiseras. Det är SKL:s decemberprognos som ska användas vid bedömningen av 2014 års slutavräkning.

Följande kommunalskatteintäkter ska resultatredovisas för år 2014.

1. De preliminära månatliga skattebetalningarna under året.
2. En prognos över slutavräkningen för år 2014 (avräkningen för år 2014 regleras likvidmässigt i januari år 2016). Den prognos som ska användas enligt rekommendation nr 4.2 är den prognos som SKL fastställt för detta ändamål, den 19 december 2014. Denna prognos innebär att slutavräkningen blir 7 kronor per invånare den 1.11.2013.
3. I bokslut för 2013 bokfördes, enligt RKR nr 4:2, en prognos för slutavräkningen för år 2012 som uppgick till -244 kronor per invånare per den 1.11.2012. Det slutgiltiga taxeringsutfallet för år 2012 är nu känt och slutavräkningen uppgår till -353 kr per invånare. Mellanskillnaden mellan prognos och utfall, -109 kronor per invånare per 1.11.2012, ska resultatredovisas i bokslut 2014.

Enligt *Kommun-Bas 13* används konto 178 och konto 298 för periodisering av skatteintäkterna. För ytterligare information om skatteintäkterna se cirkulär nr 14:59.

### Kommunal fastighetsavgift 2014 och 2015

SKL kommer under vecka 2 att få ett underlag från SCB som kommer att användas för att göra bedömningar av förändringarna av fastighetsavgifterna avseende utfall för 2013, prognoser på utfall för 2014 och 2015. Sammanställningar görs av tidigare års utfall och nuvarande prognoser i kommunvisa tabeller, vår förhoppning är att dessa sammanställningar kommer att underlätta bokföringen. I ett cirkulär presenteras dessa underlag under vecka 2.

Kontaktperson angående frågor rörande fastighetsavgiften är Måns Norberg.

## **AFA**

SKL har ställt fråga till AFA Försäkrings styrelse och fått svaret att det i år inte fattas något beslut om återbetalning av 2004 års premier. Nästa styrelsemöte då ett beslut om eventuell återbetalning kan fattas äger rum i mars 2015.

Det innebär alltså att det inte ska bokföras några intäkter år 2014 för återbetalda premier avseende år 2004. Därmed bokförs naturligtvis inte heller någon fordran. Det är även fortfarande oklart om det blir någon återbetalning 2015.

I dagsläget är det inte mycket som talar för återbetalning av löneskatt på tidigare återbetalda medel.

## **Internräntor**

Sveriges Kommuner och Landsting ger förslag på internräntor för beräkning och fördelning av kapitalkostnader för aktiverade investeringar. Ambitionen med internräntan är att den ska fånga en rimlig räntenivå sett över en investerings hela livslängd. Förslagen tas fram i samband med att förutsättningarna för kommande års budgetarbete kan behöva fastställas (se cirkulär 14:59).

2014: 2,5 %

2015: 2,5 %

2016: 2,4%

## **Personalomkostnadspålägg**

Personalomkostnadspålägget uppgår till 38,46 procent både för år 2014 och 2015. Dessa procentsatser är grova schablonmässiga beräkningar för internredovisning av PO. Under de senaste åren har det blivit alltmer differentierade arbetsgivaravgifter kopplade till de anställdas åldrar.

För mer information se cirkulär 14:59.

## **Räkenskapsammandraget 2014**

På SCB:s webbplats ([www.scb.se/rskommuner](http://www.scb.se/rskommuner)) finns aktuell information om räkenskapsammandraget.

## **Balanskravsutredning och resultatutjämningsreserv**

Från och med den 1 januari 2013 kompletterades lagstiftningen om God ekonomisk hushållning bland annat med nya möjligheter att utifrån reglerna om balanskravet utjämna intäkter över tid genom en resultatutjämningsreserv (RUR), prop. 2011/12:172. Det nya regelverket ska tillämpas i årsredovisningen från och med år 2013.

I förvaltningsberättelsen och specificeringen av det egna kapitalet i balansräkningen finns några generella nyheter som gäller alla kommuner och landsting oavsett om man valt att använda sig av en RUR eller inte.

I förvaltningsberättelsen finns nu ett krav på att upprätta en så kallad balanskravsutredning. Uppställningsformen är delvis reglerad och utredningen ska definiera summeringsraderna ”Årets resultat efter balanskravsjusteringar” samt ”Årets balanskravsresultat”. Om man har en RUR ska förändringen av den också redovisas i balanskravsutredningen. Upplysningar ska i förkommande fall även lämnas om hur tidigare års negativa balanskravsresultat regleras och det balanskravsresultat som är kvar att reglera. I SKL:s skrift, *RUR i praktiken*, som går att beställa eller ladda ned från SKL:s webbutik, finns exempel och resonemang om hur en balanskravsutredning kan sammanställas. Vår tolkning är att uppställningen av en balanskravsutredning bör ha följande grunduppställning för att den på ett enhetligt sätt ska definiera de obligatoriska summeringsnivåerna.

#### Balanskravsutredning (exempel)

<b>Årets resultat</b>	<b>100</b>
Samtliga realisationsvinster	-10
Realisationsvinster enl undantagsmöjlighet	4
Realisationsförluster enl undantagsmöjlighet	3
Orealiserade förluster i värdepapper	1
Återföring av orealiserade förluster i värdepapper	0
<b>Årets resultat efter balanskravsjusteringar</b>	<b>98</b>
Medel till resultatutjämningsreserv	-28
Medel från resultatutjämningsreserv	0
<b>Årets balanskravsresultat</b>	<b>70</b>

Det förekommer att en kommun kan ha ytterligare poster i sin balanskravsutredning (till exempel vissa öronmärkningar och så kallade synnerliga skäl). I regel är det lämpligt att sådana poster placeras på rader under resultatutjämningsreserv (se skriften *RUR i praktiken*).

På samma sätt som tidigare ska förvaltningsberättelsen innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för verksamhet och ekonomi uppnåtts och följts. Nytt är att man ska göra en utvärdering av den ekonomiska ställningen och dess utveckling.



Eget kapital i balansräkningen ska från och med 2013 specificeras med följande underrubriker:

Eget kapital

- Årets resultat
- Resultatutjämningsreserv
- Övrigt eget kapital

Rent bokföringsmässig är det svårt att summera ihop dessa poster då Årets resultat normalt ingår i Eget kapital och Resultatutjämningsreserv samt Övrigt eget kapital är delposter av det Egna kapitalet. Det är dock viktigt att de olika delposterna runt Eget kapital finns specificerade i Balansräkningen. Rent tekniskt kan detta göras på flera sätt. En metod att göra detta på är:

Eget kapital, ingående balans

Årets resultat

Eget kapital, utgående balans

- Resultatutjämningsreserv
- Övrigt eget kapital

Observera att Resultatutjämningsreserven är en delpost till Eget kapital. Förändringar av reserven bokförs inte över resultaträkningen. Övrigt eget kapital är en restpost (Eget kapital minus Resultatutjämningsreserv).

Det förekommer att kommuner har andra därav poster än dessa. I förekommande fall föreslår vi att dessa anges som därav poster som placeras mellan Resultatutjämningsreserv och Övrigt eget kapital.

## **Noter och tilläggsupplysningar**

I olika former av granskningar och praxisstudier av årsredovisningar framkommer viss kritik om att noter och tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna inte alltid är tillräckliga. Som stöd för att förbättra denna typ av information vill vi tipsa om den skrift som RKR tagit fram, *Utformning av tilläggsupplysningar*, Se [www.rkr.se](http://www.rkr.se).

## **Översyn av den kommunala redovisningslagen**

Under hösten 2014 har regeringen tillsatt en utredning med uppgift att göra en översyn av den kommunala redovisningslagen (En ändamålsenlig kommunal redovisning). Utredare är Gunvor Pautsch som tidigare varit kanslichef hos Bokföringsnämnden och varit ledamot i RKR:s styrelse. SKL:s representant i utredningen är Anders Nilsson. Utredningen ska lämna sina förslag i mars 2016. En förändras lagstiftning kan bli tillämplig till år 2018.

Utredningsdirektiven är allmänt hållna med ett beaktande av den kommunala särarten, några ämnesområden är särskilt utpekade. Det handlar bland annat om pensionsredovisningen både avseende skulder och tillgångar, koncernredovisning, delårsrapporter, särredovisning av vissa kommunala verksamhetsgrenar, beakta förändringar i bokföringslag och årsredovisningslag. Utredningen ska även undersöka hur lagar och normgivning efterlevts samt utreda behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden. Se utredningens direktiv på: <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/245901>

**För frågor** kopplade till detta cirkulär vänd er i första hand till Anders Nilsson tfn 08-452 76 42, och Leo Ruostejoki tfn 08-452 78 97.

Båda kan nås via e-post på mönstret: [fornamn.efternamn@skl.se](mailto:fornamn.efternamn@skl.se) .

SVERIGES KOMMUNER OCH LANDSTING

Avdelningen för ekonomi och styrning

Sektionen för demokrati och styrning

Lennart Hansson

Anders Nilsson