

Cirkulärnr: 15:43
Diariernr: 15/06626
Handläggare: Anders Nilsson
Robert Heed
Avdelning: Ekonomi och styrning
Sektion/Enhet: Demokrati och styrning
Datum: 2015-12-21
Mottagare: Ekonomi/finans
Rubrik: Redovisningsfrågor 2015 och 2016

CIRKULÄR 15:43

Ekonomi och styrning
Demokrati och styrning
Anders Nilsson
Robert Heed
EJ

Kommunstyrelsen
Ekonomi/finans

Redovisningsfrågor 2015 och 2016

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2015 och för redovisningen för år 2016 ges här en sammanfattande information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning
- Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar
- Kommunal fastighetsavgift
- AFA Försäkring
- Tillfälligt statsbidrag för mottagning av flyktingar
- Beräkning och redovisning av balanskravsresultat
- Komponentredovisning
- Redovisning av negativ ränta
- Kommun-Bas 13
- Personalomkostnadspålägg
- Internräntor
- Räkenskapssammandraget 2015
- Översyn av den kommunala redovisningslagen

Rådet för kommunal redovisning (RKR)

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer, informationer samt idé-skrifter. Nedan finns en sammanställning av det som publicerats år 2015. Mer upplysningar om RKR samt alla rekommendationer, utkast, skrifter, nyhetsbrev, yttranden och informationer finns på RKR:s webbplats: 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 beskrivande. 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.

Omarbetade rekommendationer under 2015

Nr 2.2 Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m.

Rekommendationen ersätter rekommendation 2.1 och gäller från det att den publicerades.

Rekommendationen har uppdaterats med anledning av de nya bestämmelserna kring OPF-KL, Bestämmelser om omställningsstöd och pension för förtroendevalda. I de nya pensionsbestämmelserna är reglerna om visstidspension ersatta av ett omställningsstöd.

Ett förtydligande har även gjorts kring att rekommendationen inte behandlar förtroendevaldas ålderspension. Denna regleras i rekommendation 17.1 Värdering och upplysningar om pensionsförpliktelser.

Nr 17.1 Värdering och upplysningar om pensionsförpliktelser

Rekommendationen ersätter rekommendation 17 och gäller från räkenskapsår 2015.

Rekommendationen har uppdaterats med anledning av de nya bestämmelserna kring OPF-KL, Bestämmelser om omställningsstöd och pension för förtroendevalda. Av rekommendationen framgår bland annat hur ålderspension till förtroendevalda ska värderas enligt OPF-KL.

Informationer

Beräkning och redovisning av balanskravsresultat

I lagen (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) formaliserades kraven avseende redovisning av balanskravet i samband med införandet av resultatutjämningsreserv. Trots detta har det uppmärksammats att det finns behov av klargörande och förtydligande kring redovisning av balanskravet.

I informationen görs en uppräknings av poster som ska ingå i beräkningen av balanskravsresultatet. Dessa utgör en fullständig uppräknings vilket medför att synnerliga skäl inte får ingå. Synnerliga skäl får hanteras på rader efter balanskravsresultatet.

Se avsnitt Beräkning och redovisning av balanskravsresultat för mer information.

Yttranden

Yttrande om redovisning och periodisering av statsbidrag som ges som tillfälligt stöd till kommuner och landsting för att hantera den rådande flyktingsituationen

Yttrande har lämnats med anledning av det tillfälliga stödet till kommuner och landsting på grund av den rådande flyktingsituationen. I yttrandet har RKR lämnat följande ställningstagande:

”Enligt Rådet för kommunal redovisning (RKR) bör inkomsten periodiseras antingen med en jämn fördelning fr.o.m. december 2015 (regeringsbeslut om regleringsbrev för anslaget 1:5 inom UO25) eller från den månad 2015 när kommunen eller landstinget bedömt att kostnaderna för flyktingsituationen började öka i betydande omfattning, t.o.m. 2016. Bidragets storlek samt hur periodiseringen har skett ska framgå av not till resultaträkningen.

Bidraget ska i resultaträkningen klassificeras som generellt.”

För kommentarer och tolkningar kring ovanstående ställningstagande, se vidare under Tillfälligt statsbidrag för mottagning av flyktingar.

Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar

Rekommendation nr 4.2 från Rådet för kommunal redovisning (RKR) reglerar hur kommunalskattens slutavräkning ska periodiseras. Det är SKL:s decemberprognos som ska användas vid bedömningen av 2015 års slutavräkning.

Följande kommunalskatteintäkter ska resultatredovisas för år 2015.

1. De preliminära månatliga skattebetalningarna under året.
2. En prognos över slutavräkningen för år 2015 (avräkningen för år 2015 regleras likvidmässigt i januari år 2017). Den prognos som ska användas enligt rekommendation nr 4.2 är den prognos som SKL fastställt för detta ändamål, den 18 december 2015. Denna prognos innebär att slutavräkningen blir 43 kronor per invånare den 1.11.2014.
3. I bokslut för 2014 bokfördes, enligt RKR nr 4:2, en prognos för slutavräkningen för år 2014 som uppgick till +7 kronor per invånare per den 1.11.2013. Det slutgiltiga taxeringsutfallet för år 2014 är nu känt och slutavräkningen uppgår till -70 kr per invånare. Mellanskillnaden mellan prognos och utfall, -78 kronor per invånare per 1.11.2013, ska resultatredovisas i bokslut 2015.

Enligt *Kommun-Bas 13* används konto 178 och konto 298 för periodisering en av skatteintäkterna. För ytterligare information om skatteintäkterna se cirkulär nr 15:42.

Kommunal fastighetsavgift 2015 och 2016

SKL kommer i ett cirkulär under vecka 52 att presentera kommunvisa sammanställningar för fastighetsavgifterna avseende utfall för 2014, prognoser på utfall för 2015 och 2016.

Kontaktperson angående frågor rörande fastighetsavgiften är Måns Norberg tfn 08-452 77 99, mans.norberg@skl.se.

AFA Försäkring

AFA Försäkrings styrelse beslutade i mars 2015 om återbetalning av inbetalda premier för kollektivavtalad sjukförsäkring AGS-KL samt avgiftsbefrielseförsäkring avseende år 2004. Återbetalningen för kommuner, landsting och regioner genomfördes under november 2015. För övriga kommer den ske under år 2016.

Återbetalda premier ska redovisas som verksamhetens intäkter i resultaträkningen, enligt Kommun-Bas på konto 359. Det bör även bli aktuellt att klassificera posten som en jämförelsestörande post enligt rekommendation 3.1.

Tillfälligt statsbidrag för mottagning av flyktingar

I det ställningstagande som RKR lämnat med anledning av det tillfälliga statsbidraget för mottagning av flyktingar anges:

”Enligt Rådet för kommunal redovisning (<http://www.rkr.se/dokument/yttrandan/>) bör inkomsten periodiseras antingen med en jämn fördelning fr.o.m. december 2015 (regeringsbeslut om regleringsbrev för anslaget 1:5 inom UO25) eller från den månad 2015 när kommunen eller landstinget bedömt att kostnaderna för flyktingsituationen började öka i betydande omfattning, t.o.m. 2016.”

Enligt RKR:s ställningstagande ska i första hand en tidsmatchning ske från beslutstidpunkten, det vill säga från december 2015 genom att en trettondel redovisas på 2015 medan resterande tolv trettondelar redovisas på 2016. Om situationen uppstod tidigare under 2015 finns det dock möjlighet att fördela bidraget med upp till 12 månader under 2015 och resterande del över tolv månader under 2016.

Redovisning av flyktingersättningen görs på konto **829 Generella bidrag från staten**.

Via frågor har vi förstått att några kommuner vill se detta statsbidrag som en avgränsad finansiering av framtida och fleråriga verksamhetsprojekt inom flyktingområdet. Man undrar därför om bidraget kan periodiseras under flera år än 2015 och 2016. Utifrån redovisningsmässiga utgångspunkter är det dock klart att bidraget är riktat till åren 2015 och 2016, det innebär att de i externredovisningen ska intäktsföras under denna period.

Även om det inte är möjligt att periodisera detta statsbidrag till något år efter 2016 bör man observera att det statsbidrag man nu erhåller är ett resurstillskott, för vissa kommuner kan det innebära att den ekonomiska ställningen förstärks på ett påtagligt sätt.

Utifrån en analys av god ekonomisk hushållning kan detta i vissa fall landa i en bedömning som kan innebära att det ekonomiska utrymmet för t.ex. 2017 kan vara större än vad det varit om dessa intäkter inte erhållits under tidigare år.

Beräkning och redovisning av balanskravsresultat

Från och med den 1 januari 2013 kompletterades lagstiftningen om God ekonomisk hushållning bl. a. med nya möjligheter att utifrån reglerna om balanskravet utjämna intäkter över tid genom en resultatutjämningsreserv (RUR), prop. 2011/12:172.

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.

RKR har under 2015 utkommit med en information ”Beräkning och redovisning av balanskravsresultat” (<http://www.rkr.se/dokument/informationer/>), där det definieras hur denna uppställning ska göras och vilka poster som kan ingå i respektive rad i uppställningen. I tidigare praxis har denna uppställning och redovisning ofta kallats Balanskravsutredning, RKR använder sig dock inte av denna benämning.

Jämfört med viss tidigare praxistillämpning bör man nu särskilt observera att raden ”Reducering av samtliga realisationsvinster” enbart ska redovisa vinster som uppkommit vid försäljningar av anläggningstillgångar. Summeringsraden ”Balanskravsresultat” får inte innehålla andra poster än de som anges i uppställningen. Eventuell förekomst av synnerliga skäl och andra öronmärkningar kan tillföras uppställningen men ska då placeras under summeringsraden ”Balanskravsresultat”. För ytterligare detaljer se RKR:s information.

Uppställning och beräkning av balanskravsresultat Exempel

Årets resultat enligt resultaträkningen	100
Reducering av samtliga realisationsvinster	-10
Justering för realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet	4
Justering för realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet	3
Orealiserade förluster i värdepapper	1
Justering för återföring av orealiserade förluster i värdepapper	0
Årets resultat efter balanskravsjusteringar	98
Reservering av medel till resultatutjämningsreserv	-28
Användning av medel från resultatutjämningsreserv	0
Balanskravsresultat	70

Om kommunen valt att avstå från att använda sig av resultatutjämningsreserver behöver man inte redovisa dessa rader i uppställningen. Summeringsraderna Årets resultat efter balanskravsjusteringar och Balanskravsresultat sammanfaller då till en summeringsnivå.

Upplysningar ska i förkommande fall även lämnas om hur tidigare års negativa balanskravsresultat regleras och det balanskravsresultat som är kvar att reglera.

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

Eget kapital i balansräkningen ska fr.o.m. 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. 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:

Delposter runt eget kapital	Exempel
Eget kapital, ingående balans	1 000
Årets resultat	100
Eget kapital, utgående balans	1 100
– Resultatutjämningsreserv	28
– Övrigt eget kapital	1 072

Observera att Resultatutjämningsreserven är en därav post 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.

Komponentredovisning

2013 utgav RKR en rekommendation (nr 11.4) med ett explicit krav på komponentredovisning. Under våren 2014 utgav RKR ett yttrande där vissa förtydliganden om hur en successiv anpassning till rekommendationen kan gå till.

Sedan 2014 har kommuner och landsting arbetat med att anpassa redovisningen till denna rekommendation. Komponentredovisning blir framöver en normgivande metod både inom privat och offentlig sektor. Kortfattat innebär metoden att större och väsentliga investeringar 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 och investeringarna ökar. Efter hand kommer dock avskrivningskostnaderna att öka. Det finns skäl att även beakta denna förändring i budgetsammanhang.

Vår bild är att kommuner kommit olika långt i sin anpassning till komponentredovisning. Flertalet har kommit i gång under 2014 och 2015, några planerar att införa detta under 2016.

Det finns ingen handgriplig normgivning som t ex anger vilka komponenter olika typer av anläggningstillgångar ska delas upp i. SKL har tagit fram två idéskrifter, Komponentredovisning av fastigheter i förvaltningar, samt Komponentredovisning för gator och vägar. I dessa skrifter ges tips och exempel på hur komponentredovisningen kan tillämpas. Dessa skrifter kan laddas ner från vår hemsida (www.skl.se). Svenskt Vatten har också tagit fram en skrift i ämnet, Aktiv redovisning av materiella anläggningstillgångar inom VA-branschen (www.svensktvatten.se).

I årsredovisningen för 2015 bör upplysningar lämnas om hur långt kommunen kommit i sitt arbete med att tillämpa komponentredovisning (RKR 11.4).

Redovisning av negativ ränta

Den negativa räntan medför att det uppstår behov av principer för hur denna ska redovisas både när det gäller placerade och upplånade medel. Vad vi känner till finns i dagsläget ingen normering av detta vare sig för den privata sektorn eller för kommuner/landsting. I ett försök att få sektorn att hantera detta på ett enhetligt sätt i avvaktan på eventuell normering föreslår vi följande:

Negativ avkastning/ränta på placeringar

Enligt rekommendation 18.1, Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar, ska en intäkt redovisas när bland annat villkoret att de ekonomiska fördelarna med transaktionen kommer att tillfalla kommunen. Eftersom en negativ avkastning istället medför ett utflöde av resurser är inte definitionen för intäkt uppfylld.

Tolkningen blir utifrån detta att negativ ränta på placerade medel bör redovisas som en finansiell kostnad/räntekostnad.

Negativ ränta på upplåning

En ränteintäkt utgör i normalfallet avkastning på egna medel. I det fall man istället erhåller ersättning för lånade medel uppstår frågan om en skuld kan generera en intäkt.

Tolkningen blir att negativ ränta på lånade medel löpande bör redovisas som en minskad finansiell kostnad/räntekostnad.

Kommun-Bas 13, några uppdateringar

Normalkontoplanen *Kommun-Bas 13* finns på vår webbplats som word-fil. Där finns även en Powerpoint presentation som åskådliggör förändringarna jämfört med den tidigare kontoplanen. På webbplatsen finns även en film där kontoplanen presenteras.

Många kommuner har infört den nya kontoplanen, andra planerar för att börja tillämpa den från år 2016 eller senare. Vilken kontoplan man använder är dock frivilligt. Uppgiftslämnandet till räkenskapsammandraget kan dock underlättas om den nya kontoplanen används.

Nedan specificeras några smärre kompletteringar med tillämpning fr o m 2015 och 2016.

Konto (2015)

- 359x **Övriga bidrag.** Återbetalning av AFA premier 2004 (jämförelsestörande post).
- 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.
- 808 **Mellankommunal kostnadsutjämning.** *Det har visat sig att vissa kommuner har kvar skatteväxling med landstingen, kontot återinförs därför.*

Konto (2016)

- 701 **Transporter.** Definitionstexten för kontot utökas med ” Kontot används även för tillfälliga transporter/resor för brukare samt för logikostnader i samband med dessa.”
- 736 **Straffavgifter mm.** På detta konto redovisas olika typer av straffavgifter som t.ex. skadestånd, intrångsersättningar och liknande.

Personalomkostnadspålägg

Personalomkostnadspålägget (PO) uppgår för år 2015 till 38,46 procent och för år 2016 till 38,43 procent, det vill säga en sänkning med 0,03 procentenheter. PO utgör en lättadministrerad och schablonmässig beräkning för internredovisning.

Differentiering av PO har förekommit under senare år med bakgrund i den differentiering av arbetsgivaravgifter som funnits kopplad till ålder. I juni 2016 försvinner dock den så kallade ungdomsrabatten och arbetsgivaravgifterna blir enhetliga upp till 65 års ålder.

De faktiska pensionskostnaderna varierar vid olika lönenivåer. Detta genom att arbetsgivaren ansvarar för hela pensionsförmånen som grundas på inkomster över 7,5 inkomstbasbelopp (37 100 kronor per månad år 2016). Det kan därför finnas anledning att differentiera utifrån lönenivå.

För mer information om differentiering se SKL:s webbplats: <http://skl.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/budgetochplanering/arbetsgivaravgifter.1290.html>

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 (cirkulär 15:42).

2015: 2,5 procent

2016: 2,4 procent

2017: besked i februari 2016

Räkenskapsammandraget 2015

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

Översyn av den kommunala redovisningslagen

Sedan 2014 pågår en statlig utredning med uppgift att göra en översyn av den kommunala redovisningslagen (En ändamålsenlig kommunal redovisning). Utredare är Gunvor Pautsch, f.d. kanslichef hos Bokföringsnämnden och f.d. ledamot i RKR:s styrelse. Utredningen ska lämna sina förslag i mars 2016. Utredningsförslagen kommer sannolikt att remissbehandlas under 2016. En ny lagstiftning kan bli tillämplig fr.o.m. 2018.

Utredningsdirektiven är allmänt hållna. Några ämnesområden är särskilt utpekade, pensionsredovisningen både avseende skulder/avsättningar/ansvarsförbindelse och tillgångar, sammanställd redovisning, delårsrapporter, anpassningar till förändringar i bokföringslag och årsredovisningslag samt beaktande av kommunal särart m.m.

För frågor kopplade till detta cirkulär vänd er i första hand till Anders Nilsson 08-452 76 42 och Robert Heed 08-452 71 41. Båda kan nås via e-post på mönstret: fornamn.efternamn@skl.se .

SVERIGES KOMMUNER OCH LANDSTING

Avdelningen för ekonomi och styrning
Sektionen för demokrati och styrning

Lennart Hansson

Anders Nilsson