



Sveriges
Kommuner
och Landsting

Cirkulärnr: 09:3
Diariernr: 09/0062
Handläggare: Anders Nilsson
Avdelning: Ekonomi och styrning
Sektion/Enhet: Demokrati och styrning
Datum: 2009-01-09
Mottagare: Ekonomi/finans
Rubrik: Redovisningsfrågor för åren 2008 och 2009



CIRKULÄR 09:3

Ekonomi och styrning
Demokrati och styrning
Anders Nilsson
EJ

Ekonomi/finans

Redovisningsfrågor för åren 2008 och 2009

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2008 och för redovisningen för år 2009 ges här en sammanfattande information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning
- Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar
- Redovisning och beräkning av pensionsskulden
- Kommunal fastighetsavgift
- Avskrivningar
- Medfinansiering av statliga infrastrukturprojekt
- Internräntor
- Personalomkostnadspålägg
- Räkenskapsammandraget 2008
- God ekonomisk hushållning
- Redovisning av va-verksamhet

Rådet för kommunal redovisning

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer, utkast till rekommendationer samt informationer och idéskrifter. Nedan finns en sammanställning av de uttalanden som tagits fram under år 2008. Mer information om Rådet samt hela rekommendationer, utkast, skrifter och informationer finns på Rådets webbplats: www.rkr.se.

Nya och omarbetade rekommendationer

- Nr 10.1 Avsättningar och ansvarsförbindelser
- Nr 16.1 Redovisning av kassaflöden
- Nr 17 Värdering av och upplysningar om pensionsförpliktelser

Utkast till nya rekommendationer

- Nr 8.2 Sammanställd redovisning. *Utkastet är ute på remiss t o m den 6 februari. Slutgiltig rekommendation beräknas vara klar under våren 2009.*
- Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar. *Utkastet är ute på remiss t o m den 6 mars. Slutgiltig rekommendation beräknas vara klar under våren 2009.*

Vårt allmänna råd är att genomföra en särskild granskning av alla gällande rekommendationer för att värdera hur de tillämpas i er kommuns redovisning. Om en rekommendation, eller delar av en rekommendation, inte tillämpas ska upplysningar om detta lämnas i årsredovisningen.

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 2008 års slutavräkning.

Följande kommunalskatteintäkter ska resultatredovisas för år 2008.

1. De preliminära månatliga skattebetalningarna under året.
2. En prognos över slutavräkningen för år 2008 (avräkningen för år 2008 regleras likvidmässigt i januari år 2010). Den prognos som ska användas enligt rekommendation nr 4.2 är den prognos som SKL fastställt för detta ändamål, den 17 december 2008. Denna prognos innebär att slutavräkningen blir minus 242 kronor per invånare i kommunen (november 2007).
3. I bokslut för 2007 bokfördes, enligt RKR nr 4:2, en prognos för slutavräkningen för år 2007 som uppgick till plus 567 kronor per invånare i kommunen (november 2006). Det slutgiltiga taxeringsutfallet för år 2007 är nu känt och slutavräkningen uppgår till plus 500 kronor per invånare. Mellanskillnaden mellan prognos och utfall, minus 67 kronor per invånare (november 2006), ska resultatredovisas i bokslut 2008.

Enligt *Kommun Bas 05* används konto 178 och konto 298 för periodisering en av skatteintäkterna. För ytterligare information om skatteintäkterna se cirkulär nr 2008:90.

Redovisning och beräkning av pensionsskulden

Under 2007 genomförde Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) en översyn av den rekommenderade modellen för pensionsskultsberäkningar, RIPS 07 (tidigare kallad P-finken). Översynen var bl.a. föranledd av det nya pensionsavtalet (KAP-KL) samt behovet av att uppdatera vissa försäkringstekniska grunder om diskonteringsränta och om livslängder. SKL:s styrelse rekommenderar sina medlemmar att använda RIPS 07 vid sina beräkningar av pensionsåtagandet.

I januari 2008 publicerade SKL översynen i *Riktlinjer för beräkning av pensionsskuld – RIPS 07* (isbn 978-91-7164-314-8).

I RKR:s rekommendation nr 17 anges att RIPS 07 ska användas vid beräkningar av pensionsåtagandet.

Pensionsadministratörerna (KPA, SPP, Skandia) använder sig av RIPS 07 vid de beräkningar som görs som underlag till boksluten för 2008. Denna förändring genomfördes redan i de underlag som togs fram till boksluten för år 2007, flertalet av kommunerna genomförde denna förändring i bokslut 2007.

Under 2008 har SKL:s styrelse i ett brev till regeringen uppmanat dem att tillsätta en utredning som bl.a. bör utreda förutsättningarna för den kommunala pensionsredovisningen. Någon sådan utredning har ännu inte tillsatts.

Kommunal fastighetsavgift

Från och med 2008 erhåller kommuner en kommunal fastighetsavgift från staten. De bidrag som utbetalats under året ska redovisas som intäkt 2008. Enligt Kommun-Bas ska fastighetsavgiften bokföras på konto 828.

Denna intäktsökning neutraliseras genom att anslaget "Kommunalekonomisk utjämning" minskas med samma belopp. Det innebär att varje kommuns generella statsbidrag, via den så kallade regleringsavgiften, minskar med samma belopp.

I samband med bokslutet för 2009 blir det sannolikt aktuellt att göra en bedömning av vad det faktiska utfallet för det året blir.

Se cirkulär 08:24 samt RKR:s utkast till rekommendation Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar.

Avskrivningar

Inom RKR pågår ett utredningsarbete som syftar till att aktualisera Svenska Kommunförbundets vägledning från 1997 med förslag på avskrivningstider för tillgångar. Denna utredning förväntas vara klar under hösten 2009.

Vi har observerat att det finns kommuner som i beskrivning av sina redovisningsprinciper anger att de tillämpar de avskrivningstider som rekommenderas i nämnda skrift från 1997. I och med införandet av den kommunala redovisningslagen har dock innebörden av begreppet rekommendation fått en ny formell status. Utifrån nuvarande regelverk och normgivning finns inga rekommendationer om detaljerade avskrivningstider för olika tillgångsslag, varken från RKR eller från SKL. De kommuner som hänvisar till vår vägledning från 1997 bör enligt vår mening inte skriva att de tillämpar SKL:s rekommenderade avskrivningstider. I förekommande fall bör man omformulera sig i sina beskrivningar av tillämpade principer för avskrivningstider. Ett sätt att uttrycka sig kan vara: *Avskrivningar av anläggningstillgångar görs efter en bedömning av tillgångens nyttjandeperiod, viss vägledning finns i SKL:s förslag till avskrivningstider.*

Medfinansiering av statliga infrastrukturprojekt

Under hösten 2008 tillsatte regeringen en utredning med uppgift att lämna förslag på hur kommunal medfinansiering av i första hand Banverkets och Vägverkets infrastrukturinvesteringar ska redovisas i de kommunala räkenskaperna. Utifrån nuvarande regelverk ska kommunala bidrag till statliga investeringar kostnadsföras i sin helhet i samband med att beslut om medfinansiering sker. Utredningen ska bl.a.

pröva om, och i så fall hur, en sådan medfinansiering kan kostnadsfördelas under en längre tidsperiod, samt hur dessa kostnader ska värderas i förhållande till balanskravet. Utredningen kommer att lämna sina förslag i slutet av februari. Eventuella regeländringar kan som tidigast vara på plats under våren/sommaren i år.

De kommuner som under senare tid skrivit på avtal om medfinansiering ställs nu inför frågan om hur dessa avtal ska redovisas i bokslut 2008. För närvarande kan vi inte ge några entydiga råd om detta då beslutsprocessen om medfinansieringsavtal kommit olika långt i olika kommuner. Att frågan nu utreds kan också i viss mån skapa en osäkerhet om hur denna typ av medfinansiering ska redovisas. Varje kommun som befinner sig i denna situation måste värdera och bedöma sina avtals-situationer. Här vill vi lyfta fram några reflektioner som man kan beakta vid sina lokala bedömningar.

- Bokslutet för 2008 ska grundas på det regelverk som gäller vid årsskiftet. Under förutsättning att kommunen ingått i ett slutgiltigt avtal under året kan man aldrig klandras för en redovisning enligt gällande regelverk.
- Vissa avtal är formulerade som s.k. avsiktsförklaringar där kommunen avser att fatta ett nytt formellt beslut under 2009. Här blir det fråga om en bedömning om avsiktsförklaringen uppfyller kraven på en informell förpliktelse enligt RKR:s rekommendation nr 10:1. Om inte dessa kriterier är uppfyllda ska ingen avsättning bokföras. Den pågående utredningen kan eventuellt ses som ett skäl till att vara extra restriktiv vid bedömningen av informella förpliktelser.
- Oavsett redovisningsmetod ska tydlig information om förekommande avtal om medfinansiering lämnas i anslutning till redovisningen.
- Om vi får ett nytt regelverk för redovisningen av medfinansiering kan det bli aktuellt att ändra/rätta tidigare års redovisningsmetod om den avviker från nya regler.

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. Våra aktuella internräntesatser är:

2008: 5,0 %

2009: 4,5 %

2010: 4,0 %

Personalomkostnadspålägg

År 2008 beräknas personalomkostnadspålägget uppgå till 41,52 procent. År 2009 sänks pålägget till 40,45 procent.

För mer information se cirkulär 2008:90, eller besök vår webbplats under Vi arbetar med, Ekonomi, Budget- och planeringsförutsättningar.

Räkenskapssammandraget 2008

SCB har tidigare skickat ut information om räkenskapssammandraget för år 2008. För att underlätta informationsspridningen har SCB skapat en webbplats som löpande uppdateras med aktuell information. (www.kommunernasekonomi.scb.se).

God ekonomisk hushållning

Årsredovisningens förvaltningsberättelse ska innehålla en särskild analys av balanskravet. Om balanskravet ett enskilt år inte är uppfyllt ska det lämnas upplysningar om hur kommunen avser att i framtiden reglera det negativa resultatet. Om fullmäktige med hänvisning till synnerliga skäl har beslutat att en sådan reglering inte ska genomföras ska motiven för detta anges. Eventuella underskott senast vara återställda inom tre år.

Vid sidan av balanskravsavstämningen ska det även i förvaltningsberättelsen finnas en avstämning av de finansiella målen och av de mål och riktlinjer för verksamheten som angavs i budgeten för 2008.

I cirkulär nr 2004:46 informerar vi mera ingående om dessa regelverk. Vi vill även hänvisa till skriften Hushållning i lagens namn. Den finns tillgänglig på vår hemsida.

Redovisning av va-verksamhet

Under 2006 har riksdagen antagit en ny lag om allmänna vattentjänster (prop. 2005/06:78). Lagen gäller oberoende av om man valt att organisera verksamheten som en kommunal förvaltning eller om man organiserat den som ett företag. Lagstiftningen ställer bl.a. krav på att va-verksamheten fr.o.m. redovisningsåret 2007 ska särredovisas från annan verksamhet. Huvudsyftet är att säkerställa att avgiftsuttaget inte blir för högt över tiden.

Lag om allmänna vattentjänster

52 § En huvudman skall i fråga om verksamheten med att ordna och driva en allmän va-anläggning se till

1. att verksamheten bokförs och redovisas i enlighet med god redovisningssed där resultat- och balansräkningar redovisas särskilt för verksamheten och där det av tilläggsupplysningar framgår hur huvudmannen fördelat kostnader som varit gemensamma med annan verksamhet, och
2. att redovisningen, när den är fastställd, finns tillgänglig för fastighetsägarna.

Bland kommentarerna till denna paragraf kan man läsa följande:

Hur huvudmannen väljer att redovisningstekniskt genomföra särredovisningen har mindre betydelse. Det finns flera tänkbara modeller för detta. Den närmare utformningen bör kunna överlämnas till den redovisningspraxis som utvecklas inom ramen för vad som skall anses vara god redovisningssed. Det viktiga är att det går att klart utläsa verksamhetens kostnader, intäkter, resultat och förmögenhet och att redovisningen gör det möjligt att härleda uppkomna överskott och gjorda avsättningar över tiden.

Fastighetsägare som så önskar skall utan kostnad kunna få sig tillsänt ett eget exemplar av redovisningshandlingarna.

För närvarande finns det inga särskilda rekommendationer från normgivande organ som tolkar eller förtydligar vad god redovisningssed kopplat till denna lagtext innebär. Svenskt Vatten har tagit fram en idéskrift, *Ekonomisk redovisning för VA-branschen*. Varje medlem i Svenskt Vatten har fått ett gratisexemplar av skriften, den kan beställas och köpas via deras hemsida. Rådet för kommunal redovisning har tidigare (2006) publicerat en idéskrift *Redovisning av affärsverksamhet – mot bakgrund av självkostnadsprincipen*. Dessa skrifter ger vägledning till flera av de frågeställningar som uppstår när man ska upprätta en sådan särredovisning som lagen föreskriver.

Man kan konstatera att lagstiftningen accepterar att det sker en praxisutveckling under de närmaste åren. Vissa, framför allt lite större kommuner och företag, har sedan länge valt att särredovisa sina va-verksamheter i egna resultat- och balansräkningar. För närvarande utvecklas således praxis runt särredovisning av va i första hand ute bland enskilda kommuner och kommunala företag.

Tidpunkter under 2009

- 15 apr Regeringen presenterar Vårpropositionen 2009
- 6–7 maj Finansdagarna 2009, Stockholm
- 28–29 apr ERFA-dagarna, Malmö
- 5–6 maj ERFA-dagarna, Stockholm
- 7–8 maj ERFA-dagarna, Göteborg
- 12–13 maj ERFA-dagarna, Umeå

För frågor kopplade till detta cirkulär vänd er i första hand till Anders Nilsson (08-452 76 42) och Kajsa Jansson (08-452 77 62). 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