

Cirkulärnr: 12:74
Diariernr: 12/7446
Handläggare: Anders Nilsson
Avdelning: Ekonomi och styrning
Sektion/Enhet: Demokrati och styrning
Datum: 2012-12-20
Mottagare: Ekonomi/finans
Rubrik: Redovisningsfrågor 2012 och 2013
Bilagor: Bilaga 1. Omställningsfondens skuld till Sveriges kommuner per 2012-12-31

CIRKULÄR 12:74

Ekonomi och styrning
Demokrati och styrning
Anders Nilsson
EJ

Kommunstyrelsen
Ekonomi/finans

Redovisningsfrågor 2012 och 2013

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2012 och för redovisningen för år 2013 ges här en sammanfattande information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning
- Kommun-Bas 13
- Omställningsfonden
- Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar
- Kommunal fastighetsavgift
- Internräntor
- Personalomkostnadspålägg
- Räkenskapssammandraget 2012
- God ekonomisk hushållning och resultatutjämningsreserv

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 2012 eller som gäller från och med 2012. Dessutom har RKR publicerat två yttranden under året. Mer upplysningar om RKR samt alla rekommendationer, utkast, skrifter, nyhetsbrev 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, se RKR:s nya *Information om tolkning och tillämpning av avstegsregeln*.

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

Nya/Omarbetade rekommendationer som gäller från 2012

19 Nedskrivningar

Rekommendationen om nedskrivningar tar ställning till hur en nedskrivning (och eventuell återföring) av värdet på en materiell och immateriell anläggningstillgång, som används i kommunala verksamheter som är helt eller delvis skattefinansierade och/eller regleras av självkostnadsprincipen, ska beräknas och redovisas. I bilaga till rekommendationen finns ett antal illustrerande exempel på situationer då nedskrivningsprövning kan bli aktuell.

20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder

Rekommendationen ersätter rekommendation 9 Klassificering av finansiella tillgångar och den omfattar finansiella tillgångar och finansiella skulder som inte är derivat. Definitioner, klassificering, värdering och upplysningskrav beskrivs ingående i RKR 20. I anslutning till rekommendationen finns två modeller, en för beräkning av effektivränta vid lån och en annan för beräkning av effektivränta vid köp av obligationer.

11.3 Materiella anläggningstillgångar

Rekommendationen har kompletterats med regler om hur anskaffningsvärdet ska beräknas då en materiell tillgång förvärvats genom gåva eller byte.

Yttranden som gäller 2012

Redovisning av återbetalade premier från AFA Försäkring

De premier som AFA:s styrelse beslutat återbetala ska redovisas som verksamhetens intäkter i resultaträkningen. Det bör även bli aktuellt att klassificera posten som en jämförelsestörande post enligt rekommendation 3.1. Intäkten ska bokföras då beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och det är troligt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla landstinget.

Redovisning av den återbäringsmodell som Kommuninvest infört fr.o.m. 2012

Den återbäringsmodell som Kommuninvest infört fr. o. m. 2012, innebär att överskott som upparbetats i Kommuninvest i Sverige AB fördelas till medlemmarna i Kommuninvest ekonomiska förening som återbäring och ränta. Medlemmarna använder sedan de medel som erhållits för att öka kapitalet i Kommuninvest ekonomisk förening, vilken i sin tur förvärvar emitterade aktier i Kommuninvest Sverige AB.

Enligt Rådet för kommunal redovisning är den del av återbetalning och räntan, som ska användas för ökat kapital i Kommuninvest ekonomiska förening, inte att betrakta som finansiell intäkt i kommunen, då kriterierna för att intäktsredovisa inkomsten inte är uppfyllda. Eftersom kommunen är förpliktigad att använda medlen till kapital i Kommuninvest ekonomiska förening, bör medlen istället hanteras som en kortfristig skuld till dess att medlen används för att reglera förpliktelsen. Transaktionen får följaktligen ingen effekt på resultaträkningen.

Vissa kommuner kan tidigare under året ha bokfört dessa transaktioner dels som en intäkt, och dels som en finansiell tillgång. En sådan bokföring bör ändras så att transaktionerna inte innebär att en intäkt redovisas. Det kan exempelvis hanteras genom att de två transaktionerna bokförs via ett genomgångskonto.

Läs RKR:s yttrande för att ta del av ytterligare motiv för ställningstagandet på:
www.rkr.se .

Informationer

Redovisning av försäkrings- och skadeståndersättning m. m.

En förlust eller skada på en materiell anläggningstillgång, ett därav orsakat krav på ersättning från annan person och ett därpå följande inköp eller återställande av en ersättningstillgång utgör tre olika ekonomiska händelser och ska redovisas var för sig.

Tolkning och tillämpning av avstegsregeln

I dokumentet beskrivs de förutsättningar och krav som gäller för avvikelser från RKR:s rekommendationer.

Idéskrift

Redovisning av kommunal markexploatering, en praktisk vägledning

Bl.a. med anledning av att RKR under senare år utkommit med ny rekommendationer som kan påverka redovisningen av markexploatering har den tidigare skriften i ämnet uppdaterats.

Utkast

Redovisning av derivat och säkringsredovisning

RKR:s utkast till rekommendation om redovisning av derivat och säkringsredovisning ligger kvar oförändrat sedan förra året på RKR:s webbplats. I utkastet beskrivs syftet med och kriterierna för säkringsredovisning, liksom redovisningshantering och upplysningskrav. Många synpunkter på utkastet har kommit till RKR. Anledningen till att RKR ännu inte beslutat om en rekommendation om derivat och säkringsredovisning är att RKR ville invänta Bokföringsnämndens K3 inom motsvarande område. Bokföringsnämnden publicerade sitt ställningstagande i december 2012, vilket innebär att RKR kommer arbeta vidare med frågan under våren 2013.

Kommun-Bas 13

Under 2012 har en översyn av normalkontoplanen *Kommun Bas 13* presenterats. 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.

Ett antal kommuner arbetar redan nu med att införa den nya kontoplanen till år 2013, andra planerar för att börja tillämpa den från år 2014. Vilken kontoplan man använder är dock frivilligt. Uppgiftslämnandet till räkenskapsammandraget kan dock underlättas om den nya kontoplanen används.

Några specifika konteringsfrågor för år 2012

Årets återbetalning av AFA-premier föreslås konteras på konto 359 Övriga bidrag.

Kostnader för särskild och kompletterande omställningsersättning som erläggs till omställningsfonden föreslås konteras på konto 567x, Avtalsförsäkringar enligt avtal.

Omställningsfonden

I årsbokslutet 2009 omfördes preliminärt erlagda avtalsförsäkringspremier till kortfristiga fordringar, efter beslut från AFA Försäkring om premiesänkning. Större delen av dessa fordringar likvidreglerades i början av 2010. Resterande medel överfördes från AFA Försäkring under 2011 till Omställningsfonden som förutbetalda premier. I och med att omställningsavtalet KOM-KL började gälla 2012 har de innehållna medlen börjat användas till premier i omställningsförsäkringen.

För 2012 uppgår premien för Omställningsförsäkringen till hälften av de innehållna medel som fanns balanserade vid ingången av år 2012. Fakturan för 2012 års premie som sändes ut i somras slutar på noll kronor, eftersom hela premien täcks av innehållna medel. Premiebeloppet för 2012 kostnadsförs men betalas inte ut utan minskar i stället de förutbetalda kostnaderna. Vid utgången av år 2012 kommer det på kommuners konton för förutbetalda kostnader att finnas kvar halva ingående balansen avseende Omställningsfonden. I bilaga till detta dokument bifogas en bekräftelse från Omställningsfonden på landstingens fordringar per 31.12.2012.

I PO-beräkningarna har kostnaden för premier till Omställningsfonden inräknats med 0,1 % på lönesumman både för 2012 och för 2013. Den faktiska premien för 2013 kommer att uppgå till samma belopp som för 2012, och den kommer att avräknas från de innehållna medlen så att de förbrukas under 2013.

Mer information om Omställningsfonden finns på deras webbplats:

www.omstallningsfonden.se

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 2012 års slutavräkning.

Följande kommunalskatteintäkter ska resultatredovisas för år 2012.

1. De preliminära månatliga skattebetalningarna under året.
2. En prognos över slutavräkningen för år 2012 (avräkningen för år 2012 regleras likvidmässigt i januari år 2014). Den prognos som ska användas enligt rekom-

mendation nr 4.2 är den prognos som SKL fastställt för detta ändamål, den 14 december 2012. Denna prognos innebär att slutavräkningen blir positiv +451 kronor per invånare den 1.11.2011.

3. I bokslut för 2011 bokfördes, enligt RKR nr 4:2, en prognos för slutavräkningen för år 2011 som uppgick till +727 kronor per invånare per den 1.11.2010. Det slutgiltiga taxeringsutfallet för år 2011 är nu känt och slutavräkningen uppgår till +734 kr per invånare. Mellanskillnaden mellan prognos och utfall, +7 kronor per invånare per 1.11.2010, ska resultatredovisas i bokslut 2012.

Enligt *Kommun-Bas 05* används konto 178 och konto 298 för periodisering av skatteintäkterna. För ytterligare information om skatteintäkterna se cirkulär nr 12:71.

Kommunal fastighetsavgift 2012 och 2013

SKL har beställt ett underlag från SCB som kan användas för att göra bedömningar av förändringarna av fastighetsavgifterna avseende utfall för 2011, prognoser på utfall för 2012 och 2013. Runt årsskiftet kommer vi via ett cirkulär att presentera dessa underlag. Vi kommer att sammanställa tidigare års utfall och nuvarande prognoser i en ny form av kommunvisa tabeller, vår förhoppning är att dessa sammanställningar kommer att underlätta bokföringen.

Enligt *Kommun-Bas 05* ska fastighetsavgiften bokföras på konto 828.

Kontaktpersoner angående frågor rörande fastighetsavgiften är i första hand Mona Fridell och Anders Folkesson.

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 12:71).

2012: 4,2 % (2,9 %)¹
2013: 2,9 %
2014: 2,5 %

¹ För år 2012 rekommenderades i december 2010 en internränta på 4,2 procent. Med anledning av den kraftiga räntenedgången som skett under det senaste året föreslår vi att kommunen när det är görligt använder internräntan avseende år 2013 även avseende år 2012. Se cirkulär 11:57.

Personalomkostnadspålägg

Personalomkostnadspålägget uppgår till 38,46 procent både för år 2012 och 2013. För mer information se cirkulär 12:71.

Räkenskapssammandraget 2012

I räkenskapssammandraget för redovisningsåret 2012 sker få förändringar jämfört med tidigare år. På SCB:s webbplats (www.scb.se/rskommuner) finns aktuell information om räkenskapssammandraget.

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 2012.

Kommunala resultatutjämningsreserver

Den 28 november 2012 beslutade riksdagen om att komplettera befintlig lagstiftning om God ekonomisk hushållning med nya möjligheter att utifrån reglerna om balanskravet öppna upp för möjligheten att utjämna intäkter över tid genom en resultatutjämningsreserv. (Prop. 2011/12:172.) De kommuner och landsting som väljer att använda sig av möjligheten med resultatutjämningsreserv ska även besluta om lokala riktlinjer för hanteringen av denna.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2013. Det innebär att det nya regelverket *inte* blir tillämbart i årsredovisningen för 2012, utan först i årsredovisningen år 2013. I budgeten för 2014 blir det i förekommande fall aktuellt att tillämpa de nya reglerna.

Under 2013 finns möjligheten att göra reserveringar av de eventuella ekonomiska överskott för åren 2010, 2011 och 2012 som överskrider de gränsvärden som regelverket stipulerar. Beslut om en sådan retroaktiv reservering måste fattas av fullmäktige under år 2013, därefter är det inte möjligt.

Möjligheterna att göra reserveringar begränsas av en s.k. 1 %- respektive 2 %-regel. Den innebär att reservering till en resultatutjämningsreserv får göra med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av året resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger 1 procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Om kommunen eller landstinget har ett negativt eget kapital, inklusive ansvarsförbindelsen för pen-

sionsförpliktelser, ska gränsen i stället uppgå till 2 procent av de ovan nämnda posterna. Inget hindrar att man lokalt sätter högre gränsvärden för när reserveringar får göras.

Regelverket för när man får disponera medel från en uppbyggd reserv formuleras så här: ”Medel från en resultatutjämningsreserv får användas för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.”. Reserverna är tänkta att kunna användas när det är lågkonjunktur och utvecklingen av skatteunderlaget utvecklas ogynnsamt. I propositionen visas ett exempel på hur man kan definiera detta. Det innebär att när det underliggande skatteunderlaget under ett år ökar i en lägre takt än vad genomsnittet varit för de tio senaste åren får medel tas ur reserven. Denna metod är dock frivillig att tillämpa, men användningen av reserven måste framgå av de lokala riktlinjerna.

Möjligheterna att reservera och disponera medel i en resultatutjämningsreserv är en hantering som sker i en balanskravsutredning i förvaltningsberättelsen. Dessa poster ska alltså inte ingå i en resultaträkning. I balansräkningen ska en resultatutjämningsreserv synliggöras som en därav post till det egna kapitalet, men posten blir alltså inte resultatpåverkande.

På samma sätt som övrig lagstiftning om God ekonomisk hushållning kommer hanteringen av resultatutjämningsreserver endast att kunna underkastas en begränsad laglighetsprövning.

Under mars månad har SKL för avsikt att utkomma med en mera detaljerad information om hur de lokala riktlinjerna kan utformas.

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

Bilagor

Bilaga 1. Omställningsfondens skuld till Sveriges kommuner per 2012-12-31