

UPPGIFTER FÖR CIRKULÄRDATABASEN

Cirkulärnr: 16:64
Diariernr: 16/07251
P-cirknr:
Nyckelord:
Handläggare: Anders Nilsson
Robert Heed
Avdelning: Ekonomi och styrning
Sektion/Enhet: Demokrati och styrning
Extern medverkan:
Datum: 2016-12-21
Mottagare: Ekonomi/finans
Rubrik: Redovisningsfrågor 2016 och 2017
Ersätter:
Bilagor:

SLUT UPPGIFTER FÖR CIRKULÄRDATABASEN

CIRKULÄR 16:64

Ekonomi och styrning
Demokrati och styrning
Anders Nilsson
Robert Heed
EJ

Kommunstyrelsen
Ekonomi/finans

Redovisningsfrågor 2016 och 2017

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2016 och för redovisningen för år 2017 ges här en sammanfattande information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning
- Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar
- Kommunal fastighetsavgift
- Vissa statsbidrag
- Beräkning och redovisning av balanskravsresultat
- Kommun-Bas 13
- RIPS (Riktlinjer för beräkning av pensionsskuld)
- Personalomkostnadspålägg
- Internräntor
- Räkenskapssammandraget 2016
- Ny redovisningslag – En ändamålsenlig kommunal redovisning
- Moms- och skattenyheter

Rådet för kommunal redovisning (RKR)

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer, informationer samt idéskrifter. Nedan finns en sammanställning av det som publicerats år 2016. 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 stödande för utvecklingen och tillämpningen av god redovisningssed.

Omarbetade rekommendationer under 2016

Under 2016 har RKR inte kommit ut med några nya rekommendationer.

Informationer

Redovisning av elcertifikat

I informationen lämnas stöd för hur elcertifikat som handlas på en likvid marknad ska klassificeras och redovisas.

Allt fler kommuner och landsting producerar egen förnybar el. Förutom elpriset, så kan den som producerar el erhålla elcertifikat. Dessa utgör ett bevis som bekräftar att elen har producerats av förnybara energikällor och kan säljas på en öppen marknad.

<http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/INFORMATION-elcertifikat.pdf>

Redovisning av rivnings- och saneringsutgifter

I samband med olika investeringsprojekt avseende fastighet (mark och byggnad) samt vid exploatering av kommunal mark uppkommer ibland utgifter för rivning och sanering. I informationen lämnas stöd för att kunna göra en bedömning under vilka förutsättningar dessa kan aktiveras i balansräkningen, eller när de ska kostnadsredovisas och belasta årets resultat.

Huvudregeln är att rivnings- och saneringsutgifter ska kostnadsredovisas. Anledningen till detta är att sådana utgifter betraktas som ett återställande till tidigare nivå och sålunda inte kan anses föranleda framtida ekonomiska fördelar eller ökad servicepotential jämfört med förhållandena innan återställningsbehovet uppkom.

RKR:s information, *Redovisning av rivnings- och saneringsutgifter*:

<http://www.rkr.se/wp-content/uploads/2014/03/INFORMATION-Rivnings-och-saneringsutgifter.docx.pdf>

Se även RKR:s nyhetsbrev:

<http://www.rkr.se/newsletters/nyhetsbrev-december-2016/?lang=sv>

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 2016 års slutavräkning.

Följande kommunalskatteintäkter ska resultatredovisas för år 2016.

1. De preliminära månatliga skattebetalningarna under året.
2. En prognos över slutavräkningen för år 2016 (avräkningen för år 2016 regleras likvidmässigt i januari år 2018). Den prognos som ska användas enligt rekommendation nr 4.2 är den prognos som SKL fastställt för detta ändamål, den 21 december 2016. Denna prognos innebär att slutavräkningen blir -206 kronor per invånare den 1.11.2015. Se cirkulär 16:65.
3. I bokslut för 2015 bokfördes, enligt RKR nr 4:2, en prognos för slutavräkningen för år 2015 som uppgick till +43 kronor per invånare per den 1.11.2014. Det slutgiltiga taxeringsutfallet för år 2015 är nu känt och slutavräkningen uppgår till +85 kr per invånare. Mellanskillnaden mellan prognos och utfall, +42 kronor per invånare per 1.11.2014, ska resultatredovisas i bokslut 2016.

<https://skl.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/budgetochplanering/taxeringsutfall/2016arsdefinitivataxering.10583.html>

Enligt *Kommun-Bas 13* används konto 178 och konto 298 för periodisering en av skatteintäkterna. För ytterligare information om skatteintäkterna se cirkulär nr 16:65 samt:

Kommunal fastighetsavgift 2016 och 2017

I cirkulär 16:72 presenteras kommunvisa sammanställningar för fastighetsavgifterna avseende utfall för 2015, prognoser på utfall för 2016 och 2017.

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

Vissa statsbidrag

Tillfälligt statsbidrag för mottagning av flyktingar 2015–2016

I slutet av år 2015 beslutades det om ett tillfälligt stöd till kommuner och landsting med anledning av den rådande flyktingsituationen.

RKR lämnade i december 2015 ett yttrande om redovisning och periodisering med anledning av detta tillfälliga statsbidrag. Enligt RKR:s ställningstagande ska den del av bidraget som inte intäktsfördes 2015 intäktsredovisas 2016. Bidragets storlek samt hur periodisering har skett ska framgå av not till resultaträkningen.

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

Byggbonus

För år 2016 har ett särskilt statsbidrag (Byggbonus) lämnats för att stimulera ett ökat bostadsbyggande särskilt i de kommuner som tar emot nyanlända. Bidraget får användas fritt utifrån kommunens egna prioriteringar.

Vår tolkning av normgivningen innebär att statsbidraget ska klassificeras som ett generellt statsbidrag (konto 829 enligt Kommun-Bas). Eftersom villkoren för att erhålla statsbidraget är uppfyllda under 2016 ska bidraget redovisas som intäkt detta år.

Bidraget administreras och utbetalas från Boverket. Avsikten är att motsvarande statsbidrag kommer att lämnas även kommande år.

<http://www.boverket.se/sv/bidrag--garantier/kommuner/statsbidrag-for-okat-bostadsbyggande/>

Styrningseffekter på grund av redovisning av flyktingbidrag och byggbonus

Karaktären och villkoren för återstoden av det tillfälliga flyktingbidraget samt bidraget för byggbonus ska intäcksredovisas 2016. Dessa resurstillskott innebär att vissa kommuner kan komma att överträffa sina uppsatta finansiella mål för årets resultat och för ekonomisk ställning.

Via frågor har vi förstått att det finns uppfattningar om att dessa resurstillskott i och med hur de redovisas, per automatik, blir inlåsta så att de i framtiden inte kan komma prioriterade verksamhetsområden till godo. Observera att så inte är fallet. Om dessa bidrag inneburit att till exempel den ekonomiska ställningen förstärkts på ett påtagligt sätt kan det innebära att den framtida bedömningen av vilka ramar man har för drift eller investeringar kan beräknas på ett annat sätt. Om någon tydligt justering av verksamheternas drift- eller investeringsramar inte görs innebär resurstillskotten att kommunen ges ökade möjligheter att stärka sin finansiella situation till exempel genom att amortera skulder eller genom ökad självfinansiering av investeringar. Även en sådan strategi innebär att ekonomin förstärks vilket skapar bättre ekonomiska förutsättningar för att möta framtida utmaningar.

Allmänt sett underlättas naturligtvis styrningen när relativt stora statsbidrag under ett år är kända till belopp innan året börjar, eller tidigt under ett år. I de fall när så inte sker uppstår ibland en krock mellan den externa redovisningen och den traditionella budgetstyrningen. Avstämningen och uppföljningen av årliga finansiella resultatmål och balanskrav upplevs då som en komplikation i förhållande till hur statsbidrag av denna art redovisas. Ett sätt att hantera detta är att inte lägga alltför stort fokus på den ettåriga analysen. Regelverket runt att återställa balanskravsunderskott har till exempel ett flerårigt framtidsperspektiv och när det gäller de finansiella målen har kommunen själv rådighet över hur de ska utformas.

Utifrån begreppet God ekonomisk hushållning har varje kommun sina egna förutsättningar att förhålla sig till. Varje kommun avgör också själva hur den praktiska ekonomistyrningen ska gå till. SKL vill eller kan därför inte vara normativ inom detta område.

Välfärdsmiljarderna 2017

För år 2017 lämnas ett statsbidrag om tio miljarder till kommuner och landsting för att stärka välfärden, de så kallade välfärdsmiljarderna.

Statsbidraget fördelas dels utifrån invånarantal dels efter en fördelningsnyckel som tar hänsyn till antalet asylsökande och nyanlända. På SKL:s webbplats finns det information om den preliminära fördelningen (slutlig fördelning kommer att presenteras så fort informationen finns):

<https://skl.se/ekonomijuridikstatistik/ekonomi/budgetochplanering/arkivbudgetochplanering/arkivbudgetochplanering/revideradfordelningavdetioalfardsmiljarderna.9040.html>

Den del av statsbidraget som beräknas efter invånarantal ingår i anslaget för kommunalekonomisk utjämning medan den del av statsbidraget som kommer att fördelas med hänsyn till asylsökande och nyanlända redovisas som generellt bidrag (konto 829).

Beräkning och redovisning av balanskravsresultat

RKR utkom under 2015 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.

Några kommentarer:

- ”Reducering av samtliga realisationsvinster” ska enbart 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
<u>Justering för återföring av orealiserade förluster i värdepapper</u>	<u>0</u>
Årets resultat efter balanskravsjusteringar	98
Reservering av medel till resultatutjämningsreserv	-28
<u>Användning av medel från resultatutjämningsreserv</u>	<u>0</u>
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.

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.

Vilken kontoplan man använder är frivilligt. Uppgiftslämnandet till räkenskapsammandraget kan dock underlättas om den nya kontoplanen används.

Det har inte gjorts några större förändringar eller kompletteringar av Kommun-Bas 13 under 2016. Ett behov av större översyn kommer att bli aktuell när den nya redovisningslagen träder i kraft. En översyn kan därigenom bli aktuell redan under år 2017.

Nedan specificeras några smärre kompletteringar som nu gjorts.

Konto**363 Försäljning av konsulttjänster och andra tjänster**

Tillägget ”av mer tillfällig art” har tagits bort från stödtexten eftersom vissa uppdrag även kan vara på längre tid. Ny lydelse:

”På detta konto redovisas intäkter som avser försäljning av tjänster i form av specialuppdrag.”

619 **Övriga fastighetskostnader**

Exempel på övriga fastighetskostnader har kompletterats med kostnader för servitut.

722 **Annonsering**

Fler och fler tjänster blir IT-baserade. När det gäller annonsering finns det idag molntjänster där man kan lägga ut till exempel platsannonser. För att förtydliga att konteringen bör spegla det vi egentligen köper, i detta fall en annons och inte en IT-tjänst, har ett tillägg gjorts i stödtexten:

” eller annan media (tex elektroniskt)”

751 **Inhyrd personal**

Kontonamnet och stödtexten har uppdaterats, bland annat har ”tillfälligt” tagits bort. Ny lydelse:

”I kontogruppen redovisas inhyrd personal för att täcka arbetskraftsbrist för en ordinarie arbetsuppgift som i normalfallet utförs av kommunens personal.”

RIPS (Riktlinjer för beräkning av pensionsskuld)

Regelverket som styr hur pensionsskuden värderas och beräknas kallas RIPS 07. Under 2016 har en översyn gjorts av regelverket och SKL:s styrelse har beslutat om en ny RIPS-modell, RIPS 17 som kommer att gälla från och med verksamhetsåret 2017. För bokslut 2016 gäller emellertid fortfarande den tidigare versionen, RIPS 07.

Den största förändringen i RIPS 17 innebär att den nuvarande nominella indikatormodellen ersätts av en real modell.

Normalt sett uttalar sig SKL inte om värderingsfrågor med bäring på redovisningen via styrelsebeslut. När det gäller frågan om hur pensionsåtagandet ska beräknas och värderas har dock SKL av tradition tagit på sig den uppgiften för kommunsektorn. Den praktiska redovisningen i balansräkning, ansvarsförbindelse och resultaträkning regleras i den kommunala redovisningslagen samt i kompletterande normgivning från RKR.

RKR har för avsikt att under 2017 uttala sig om vilken beräkningsmodell som ska användas under redovisningsåret 2017.

Personalomkostnadspålägg

Personalomkostnadspålägget (PO) uppgår för år 2017 till 38,33 procent vilket är det samma som för 2016. 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. För 2017 är arbetsgivaravgifterna 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 (cirka 38 400 kronor per månad år 2017). 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

Internräntor i detta sammanhang avser en 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. Nivån för räntan as i regel fram i samband med att förutsättningarna för kommande års budgetarbete behöver fastställas.

Huvudprincipen och den mest rättvisande internräntan för den enskilda kommunen, är att göra en egen bedömning utifrån sin egna genomsnittliga räntekostnad, för kommunens externa upplåning.

Av tradition har SKL gjort beräkningar av en genomsnittlig internränta för landet kommuner. Vissa kommuner använder denna beräkning som sin internränta. Under 2016 har en ny metod för att beräkna denna genomsnittsränta tagits fram. Metoden bygger på sektorns egna upplåningskostnader, vid årsskiftet året före aktuellt år. Huvudkällan för informationen utgörs av Kommuninvests skulddatabas, KI Finans.

Mer information om den nya metoden återfinns i cirkulär 16:6.

SKL:s beräknade internränta:

2016: 2,4 procent

2017: 1,75 procent

2018: besked i februari 2017

Räkenskapssammandraget 2016

På SCB:s webbplats (www.scb.se/rskommuner) finns aktuell information om räkenskapssammandraget. Observera att räkenskapssammandraget i år innehåller ett antal nya uppgifter jämfört med tidigare år.

Ny redovisningslag – En ändamålsenlig kommunal redovisning

Under våren 2016 presenterade utredningen KomRed sitt betänkande ”En ändamålsenlig kommunal redovisning” avseende förslag på ny redovisningslag. Utredningens uppdrag har varit att göra en översyn av den kommunala redovisningslagen. Syftet med översynen är att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting.

Utredningens har föreslagit en helt ny lag om kommunal bokföring och redovisning. Förslaget till ny lag har en ny struktur och kapitelindelning samt är mer omfattande avseende antal paragrafer i jämförelse med nuvarande redovisningslag. Många av de nya lagregler som föreslås är hämtat från det som idag är normerande i rekommendationer från RKR.

De största förändringarna som föreslås avser redovisning av pensioner. Förslaget är en övergång från dagens blandmodell till fullfonderingsredovisning. Utöver detta föreslås även att finansiella instrument, med vissa uppräknade undantag, ska värderas till verkligt värde.

Av remissvaren går att utläsa att övervägande delen är positivt till en övergång till fullfonderingsredovisning. Det råder dock delade uppfattningar kring om effekterna av förändringar i försäkringstekniska antaganden ska hanteras via balanskravet eller direkt mot eget kapital. Vidare delar sig remissvaren avseende frågan om värdering av finansiella instrument, där vissa remissinstanser förordar att ha kvar dagens värdering utifrån lägsta värdets princip.

Av remissvaren framgår att det råder stor enighet om att behålla begrepp som kommunkoncern i den sammanställda redovisningen, att det behövs en förändring av uppställningen av eget kapital samt att arkiveringsreglerna behöver anpassas fullt ut till Bokföringslagens regler.

En eventuell övergång till fullfonderingsredovisning kommer att ställa nya krav på den ekonomiska styrningen. Detta genom att volatiliteten i resultatet ökar och den redovisade förmögenheten minskar, när hela pensionsskulden lyfts in i balansräkningen. Vidare kärvs, för att klara av kommande pensionsutbetalningar, högre resultatnivåer än tidigare.

Förslaget är att den nya lagen ska träda i kraft från och med den 1 januari 2018. För att tidplanen ska hålla ser vi att en proposition behöver presenteras och beslutas under våren 2017.

Länk till utredningen:

http://www.sou.gov.se/wp-content/uploads/2016/03/SOU-2016_24-webb.pdf

Moms- och skattenyheter

Momsnyheter 2017

Den 1 januari 2017 kommer en rad nyheter inom momsområdet att träda i kraft:

- Ny mervärdesskatterättslig fastighetsdefinition
- Momsersättning för HVB och stödboenden som bedrivs i egen regi
- Ny beloppsgräns för måltidsrepresentation
- Omsättningsgräns för mervärdesskatt
- Sänkt mervärdesskatt på vissa reparationer
- Höjning av mervärdesskatt på biobiljetter

Mer information om detta återfinns:

<https://skl.se/ekonomijuridikstatistik/juridik/skatte-ratt/ovrigtmoms/ovrigtmoms/momsnyheter2017.10902.html>

Kontrolluppgiftsskyldighet

I våras sände Skatteverket ut information om kommuner och landstings skyldighet att lämna kontrolluppgifter avseende dröjsmålsräntor, eftersom kommuner och landsting inte omfattas av något undantag. Därför ska KU25 lämnas även för dröjsmålsränta.

Mer information om kontrolluppgifter återfinns på Skatteverkets webbplats:

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.11/325690.html>

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