

CIRKULÄR 13:73

Ekonomi och styrning
Demokrati och styrning
Anders Nilsson
EJ

Kommunstyrelsen
Ekonomi/finans

Redovisningsfrågor 2013 och 2014

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2013 och för redovisningen för år 2014 ges här en sammanfattande information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning
- Kommun-Bas 13
- Omställningsfonden
- Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar
- Kommunal fastighetsavgift
- Prestationsbaserad ersättning för de mest sjuka äldre
- Internräntor
- Personalomkostnadspålägg
- Räkningsrapporten 2013
- God ekonomisk hushållning och resultatutjämningsreserv

Rådet för kommunal redovisning (RKR)

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer, informationer samt idéskrifter. Nedan finns en sammanställning av det som publicerats år 2013. 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.

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 under 2013

Nr 21 Redovisning av derivat och säkringsredovisning

Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2014, men tidigare tillämpning uppmuntras.

Rekommendationen innehåller generella villkor som ska vara uppfyllda vid tillämpning av säkringsredovisning vad gäller säkringsinstrument, säkrade poster samt säkringsförhållandet dem emellan. Rekommendationen behandlar primärt säkringsredovisning för säkringar av ränterisk och valutarisk, men viss vägledning ges även för säkringsredovisning av säkringar av energiprisrisker. Rekommendationen behandlar även redovisning av derivatinstrument som innehas som ett led i förvaltningen av en värdepappersportfölj.

En viktig utgångspunkt har varit att undvika skillnader mellan RKR:s normgivning och Bokföringsnämndens nya standardregelverk K3 för att underlätta upprättandet av sammanställd redovisning. Vissa specifika skillnader finns dock såsom möjligheten att under vissa förhållanden tillämpa säkringsredovisning för utställda optioner. Även upplysningskraven skiljer sig åt i syfte att samordna dessa med RKR:s rekommendation RR20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder.

Nr 22 Delårsrapport

Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2014, men tidigare tillämpning uppmuntras.

Rekommendation anger minimikrav för innehållet i en delårsrapport och behandlar de principer som ska ligga till grund för bedömningen av vilka poster som ska tas med i de finansiella rapporterna samt värderingsprinciper för delårsrapporter. I de fall ett enskilt landsting vill ha ytterligare information i sin delårsrapport, utgör rekommendationen följaktligen inte någon begränsning.

Nr 13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal

Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2014, men tidigare tillämpning uppmuntras.

Revideringen innebär ett förtydligande av hur avtal med en löptid om högst tre år ska hanteras. Förutsatt att leasingobjektets nyttjandeperiod inte väsentligt överstiger leasingkontraktets avtalstid samt att det sammantagna beloppet för flera avtal inom samma tillgångskategori inte är väsentligt, får leasingavtal med en avtalstid om högst tre år redovisas som ett operationellt avtal, oavsett om det annars uppfyller kriterierna för ett finansiellt avtal.

Idéskrift: Utformning av tilläggsupplysningar 2013 – vägledning och exempel

I syfte att öka följsamheten och förbättra jämförbarheten har RKR låtit utarbeta en vägledning med exempel på hur notupplysningarna i årsredovisningen kan utformas. Vägled-

ningen i sig är inte normerande, utan den normerande texten finns i respektive rekommendation. Denna upplaga är en uppdatering av 2010 års skrift. I förhållande till föregående skrift har denna skrift bland annat kompletterats med exempel på tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna som inte behandlats i rekommendationerna. Skriften finns tillgänglig på RKR:S webbplats sedan november 2013.

Utkast: Kostnadsredovisning av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 samt redovisning och värdering av vissa externt förvaltade pensionsmedel

Syftet med utkastet till rekommendationen är att skapa neutralitet och jämförbarhet mellan olika kommuner/landsting, oavsett vilken form av förvaltning av pensionsmedel som valts. Därför föreslås att kostnader för pensioner redovisas enligt samma principer oavsett om kommunen väljer att förvalta pensionsmedel i egen regi, eller väljer att lösa förvaltningsfrågan genom en pensionsstiftelse eller en försäkringslösning. En grundläggande utgångspunkt i detta fall är att innebörden av en ekonomisk händelse, snarare än dess juridiska form, ska återspeglas i de finansiella rapporterna.

Enligt den s.k. blandmodellen ska utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 redovisas som kostnad i resultaträkningen. Precisionen i lagens formulering måste förstås mot bakgrund av att kommunernas och landstingens förvaltning av pensionsmedel, vid tidpunkten för regleringen, dominerades av egenregiförvaltning. Med tiden har alternativa lösningar för förvaltning av pensionsmedel (pensionsförsäkringar, stiftelser) blivit allt vanligare i kommunsektorn. De olika lösningarna är till viss del förknippade med olika kostnader, men även med olika risk.

Sammanfattningsvis innebär detta utkast till rekommendation att pensionsmedel som intjänats före 1998 ska kostnadsredovisas när utbetalning sker till den pensionsberättigade. Följaktligen föreslås att utbetalningar som sker till försäkringsbolag eller pensionsstiftelse inte kostnadsföras, utan aktiveras som tillgång. Angiven pensionsförpliktelse i ansvarsförbindelsen ska bruttoredo visas, inkl. särskild löneskatt.

Utbetalningar till försäkringslösningar eller stiftelselösningar som avser förmånsbestämda pensionsförpliktelser efter 1998 ska också aktiveras som en tillgång och den bokförda pensionsavsättningen ska bruttoredo visas, inkl. särskild löneskatt.

Synpunkter på detta utkast kan lämnas till RKR senast den 31 december 2013. Efter denna remissbehandling kommer RKR att bereda ärendet under vintern/våren 2014. Utkastet påverkar således inte bokföringen för år 2013.

Komponentavskrivning

I nuvarande rekommendation nr 11.3 Materiella anläggningstillgångar finns viss normgivning om principer för avskrivningar. Huvudprincipen är att vald avskrivningsmetod ska spegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. Rekommendationen reglerar dock inte någon särskild modell eller metod som ska

tillämpas, dock pekar rekommendationen på att vissa komponenter av väsentligt värde i en anläggningstillgång kan skrivas av separat.

Vid RKR:s styrelsemöte den 12 december beslutades att revidera rekommendationen om materiella anläggningstillgångar. Revideringen innebär att RKR i likhet med Bokföringsnämnden (K3) inför ett explicit krav på komponentavskrivning. Som bilaga till denna förändring har RKR skrivit ett yttrande där det bl a förs resonemang om vissa praktiska överväganden som uppkommer i samband med denna förändring. Det handlar t ex om hanteringen av tidigare gjorda större investeringar och eventuella krav på komponentavskrivningar även av dessa.

Med syftet att göra detta yttrande så tydligt som möjligt, och för att stödja praxisutvecklingen, beslöt styrelsen att yttrandet ska remissbehandlas. Synpunkter avseende praktiska överväganden och exempel mottages därför av RKR fram t o m den 31 mars 2014. Se RKR:S webbplats för ytterligare information.

Det explicita kravet på komponentavskrivning gäller inte för år 2013.

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.

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

Under november 2013 gjordes några förtydliganden och kompletteringar av kontoplanen, dessa framgår i sin helhet på vår webbplats i *word*-filen. Nedan specificeras de konton som direkt berörs.

Konto

- 359x Övriga bidrag, återbetalning av AFA premier (2005 och 2006).
- 567 Arbetsmarknadsförsäkringar, ersättningar till omställningsfonden.
- 761 Avgifter, förseningsavgifter för fakturor.
- 853x Ränta pensionsavsättning, engångseffekt av sänkt Rips-ränta (inkl löneskatt)

Omställningsfonden

De senaste åren har kommuner haft en fordran på Omställningsfonden i sina bokslut pga tidigare förutbetalda arbetsgivaravgifter. Nu i bokslutet för 2013 är denna fordran slutreglerad. 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 Sveriges Kommuner och Landstings (SKL) decemberprognos som ska användas vid bedömningen av 2013 års slutavräkning. Följande kommunalskatteintäkter ska resultatredovisas för år 2013.

1. De preliminära månatliga skatteinbetalningarna under året.
2. En prognos över slutavräkningen för år 2013 (avräkningen för år 2013 regleras likvidmässigt i januari år 2015). Den prognos som ska användas enligt rekommendation nr 4.2 är den prognos som SKL fastställt för detta ändamål, den 19 december 2013. Denna prognos innebär att slutavräkningen blir negativ -244 kronor per invånare den 1.11.2012.
3. I bokslut för 2012 bokfördes, enligt RKR nr 4:2, en prognos för slutavräkningen för år 2012 som uppgick till +451 kronor per invånare per den 1.11.2011. Det slutgiltiga taxeringsutfallet för år 2012 är nu känt och slutavräkningen uppgår till +475 kr per invånare. Mellanskillnaden mellan prognos och utfall, +24 kronor per invånare per 1.11.2011, ska resultatredovisas i bokslut 2013.

Enligt *Kommun-Bas 13* används konto 178 och konto 298 för periodisering en av skatteintäkterna. För ytterligare information om skatteintäkterna se cirkulär nr 13:72.

Kommunal fastighetsavgift 2013 och 2014

SKL har fått ett underlag från SCB som kan användas för att göra bedömningar av förändringarna av fastighetsavgifterna avseende utfall för 2012, prognoser på utfall för 2013 och 2014. I cirkulär nr 13:74 presenteras dessa underlag. Sammanställningar görs av tidigare års utfall och nuvarande prognoser i kommunvisa tabeller, vår förhoppning är att dessa sammanställningar kommer att underlätta bokföringen.

Enligt *Kommun-Bas 13* ska fastighetsavgiften bokföras på konto 828.

Kontaktpersoner angående frågor rörande fastighetsavgiften är i första hand Mona Fridell och Måns Norberg.

Prestationsbaserad ersättning för de mest sjuka äldre

Regeringen beslutade den 12 december att betala ut prestationsbaserad ersättning för de mest sjuka äldre.

I redovisningssammanhang finns det en diskussion om hur detta statsbidrag bör periodiseras. Med vägledning av RKR:s rekommendation nr 18, Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar togs förra året ett initiativ av landstingens ekonomidirektörer för att få till stånd en enhetlig redovisning inom landstingen av bl a detta statsbidrag. Förslaget från den gruppen var att ersättningen bör ses som ett bidrag till de insatser som utförts under det gångna året och därför hänförs till år 2012. Vår bild av praxis är att de flesta följde detta förslag.

En förändring i årets bidrag är att bidragsgivaren nu utvecklat sin syn på hur och när medlen kan användas. Det sägs bl a att intentionen är att medlen får användas för förbättringsarbeten även för nästa år.

Enligt vår mening bör därför förutsättningarna för en periodisering bedömas lokalt av kommunen. Är det å ena sidan så att kommunen under 2013 genomfört förbättringsarbeten som har inneburit att man erhållit detta bidrag bör det vara möjligt att hänföra hela eller delar av bidraget till 2013. Är det å andra sidan så att kommunen har planer på utvecklingsåtgärder inom detta område under 2014 kan det vara möjligt att periodisera hela eller delar av bidraget till 2014.

Internräntor

SKL 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 13:72).

2013: 2,9 %

2014: 2,5 %

2015: 2,9 %

Personalomkostnadspålägg

Personalomkostnadspålägget uppgår till 38,46 procent både för år 2013 och 2014. 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 13:72.

Räkenskapsammandraget 2013

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

God ekonomisk hushållning och resultatutjämningsreserv

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.) De kommuner som valt att använda sig av möjligheten med resultatutjämningsreserv har under 2013 beslutat om lokala riktlinjer för hanteringen av denna.

Det nya regelverket ska tillämpas i årsredovisningen för år 2013 oavsett om man valt att använda sig av en RUR eller inte. I förvaltningsberättelsen och specificeringen av det egna kapitalet i balansräkningen finns några generella nyheter som gäller alla kommuner och landsting.

I förvaltningsberättelsen finns nu ett krav på att en så kallad balanskravsutredning ska finnas. Uppställningsformen är delvis reglerad och utredningen ska definiera "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*, finns exempel och resonemang om hur en balanskravsutredning kan sammanställas. Rapporten kan beställas eller laddas ned från följande webbsida: http://www.skl.se/vi_arbetar_med/ekonomi/publikationer-ekonomi/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 fr.o.m. 2013 specificeras med följande underrubriker:

- A. Eget kapital
 - I. Årets resultat
 - II. Resultatutjämningsreserv
 - III. Övrigt eget kapital

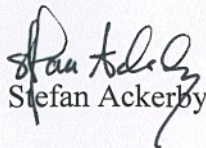
Observera att Resultatutjämningsreserven är en delpost till Eget kapital. Förändringar av reserven bokförs inte över resultaträkningen.

I vårt cirkulär 13:72 visas exempel på hur beräkningar kan göras för bedömningar om när disponering av resultatutjämningsreserv kan ske.


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



Stefan Ackerby



Anders Nilsson