

En ändamålsenlig kommunal redovisning

Betänkande av KomRed

Stockholm 2016



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2016:24

SOU och Ds kan köpas från Wolters Kluwers kundservice.
Beställningsadress: Wolters Kluwers kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@wolterskluwer.se
Webbplats: wolterskluwer.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Wolters Kluwer Sverige AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet
Omslag: Elanders Sverige AB
Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2016

ISBN 978-91-38-24426-5

ISSN 0375-250X

Till statsrådet Ardalan Shekarabi

Regeringen beslutade den 28 augusti 2014 att uppdra åt en särskild utredare att se över lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

Före detta kanslichefen vid Bokföringsnämnden Gunvor Pautsch utsågs den 1 september 2014 till särskild utredare.

Den 5 september 2014 förordnades som experter i utredningen ämnesrådet Nebil Aho, Finansdepartementet, certifierad kommunal revisor Per-Åke Brunström, PwC, kanslichef Ola Eriksson, KEF, departementssekreterare Emma Hermansson, Näringsdepartementet, departementssekreterare Annika Hjertkvist-Nilsson, Finansdepartementet, expert redovisning Curt Johansson, Ekonomistyrningsverket, ekonom Anders Nilsson, SKL, departementssekreterare Elin Persson, Finansdepartementet, kanslichef Stefan Pärnhem, BFN, auktoriserad revisor Mikael Sjölander, EY, kanslichef Torbjörn Tagesson, RKR och auktoriserad och certifierad revisor Bo Ädel, KPMG.

Som huvudsekreterare i utredningen anställdes från och med den 1 november 2014 ämnesråd Karin Gustafsson. Kammarrättsassessorn Susanne Widding-Gidlund anställdes från och med den 1 oktober 2014 som sekreterare i utredningen. Vidare var jurist Ulla Lloyd anställd som sekreterare från och med den 1 oktober 2015 till den 28 februari 2016.

Utredningen har antagit namnet KomRed.

Utredningen får härmed överlämna betänkandet, En ändamålsenlig kommunal redovisning, SOU 2016:24.

Stockholm i mars 2016

Gunvor Pautsch

/Karin Gustafsson
Susanne Widding-Gidlund

Innehåll

Förkortningar	19
Sammanfattning	21
1 Författningsförslag	35
1.1 Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning	35
1.2 Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)	61
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser	64
1.4 Förslag om lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.	65
1.5 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken	66
1.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet	67
2 Utredningens uppdrag och arbete	71
2.1 Direktivet	71
2.2 Utgångspunkter och begränsning av uppdraget	72
2.3 Utredningsarbetet.....	72

3	Förutsättningar för den kommunala redovisningen.....	75
3.1	Kommunal verksamhet	75
3.1.1	Kommunal särart.....	77
3.2	Kommunal redovisning.....	79
3.2.1	Varför behövs kommunal redovisning?	79
3.2.2	Kvalitativa egenskaper.....	80
3.2.3	Regelverket för den kommunala redovisningen	81
3.3	Övergripande krav på den kommunala ekonomin	84
3.3.1	God ekonomisk hushållning	85
3.3.2	Balanskravet.....	87
4	Bokföring och arkivering	93
4.1	Definition av räkenskapsinformation	93
4.1.1	Utredningens överväganden och förslag	93
4.2	Hur bokföringen ska vara ordnad	94
4.2.1	Utredningens överväganden och förslag	94
4.3	Arkivering av räkenskapsinformation.....	95
4.3.1	Utredningens överväganden och förslag	96
5	Allmänna bestämmelser om årsredovisning.....	97
5.1	Krav på överskådlighet	97
5.1.1	Utredningens överväganden och förslag	97
5.2	Rättvisande bild införs i lagen.....	98
5.2.1	Avstegsregeln i lagen om kommunal redovisning	98
5.2.2	De kommunala revisorerna	98
5.2.3	Årsredovisningslagen.....	99
5.2.4	Budgetlagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	99
5.2.5	Utredningens överväganden och förslag	99
5.3	Andra grundläggande redovisningsprinciper.....	101
5.3.1	Kommunal redovisning.....	101
5.3.2	Årsredovisningslagen.....	102

5.3.3	Budgetlagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag.....	103
5.3.4	Utredningens överväganden och förslag.....	104
5.4	Årsredovisningens syfte	108
5.4.1	Utredningens överväganden och förslag.....	108
5.5	Ansvaret för årsredovisningens upprättande	109
5.5.1	Utredningens överväganden och förslag.....	109
6	Resultaträkning och balansräkning	111
6.1	Resultaträkningens uppställningsform	111
6.1.1	Lagen om kommunal redovisning	111
6.1.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	112
6.1.3	Utredningens överväganden och förslag.....	113
6.2	Balansräkningens uppställningsform	116
6.2.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	116
6.2.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	116
6.2.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	116
6.2.4	Utredningens överväganden och förslag.....	117
6.3	Vad som får tas upp i balansräkningen som immateriell anläggningstillgång.....	117
6.3.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	117
6.3.2	Årsredovisningslagen	118
6.3.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	119
6.3.4	Utredningens överväganden och förslag.....	119
6.4	Underlåtelse av omräkning eller ändring av jämförelsetal	120
6.4.1	Lagen om kommunal redovisning	120
6.4.2	Utredningens överväganden och förslag.....	120

6.5	Noternas ordningsföljd.....	121
6.5.1	Utredningens överväganden och förslag	121
7	Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser	123
7.1	Pensionsavtal i kommuner och landsting	123
7.1.1	Pensionsavtalet KAP-KL.....	125
7.1.2	Pensionsavtalet AKAP-KL.....	125
7.2	Modeller för redovisning av pensioner.....	126
7.2.1	Fördelningsmodellen	126
7.2.2	Fullfonderingsmodellen.....	127
7.2.3	Blandmodellen.....	127
7.3	Hur har de kommunala pensionerna tidigare redovisats?.....	129
7.3.1	Referensgruppen för samråd och samverkan i redovisningsfrågor	129
7.3.2	Arbetsgrupp för översyn	130
7.4	Lagstiftning om hur kommunala pensionsförpliktelser ska redovisas	132
7.4.1	Blandmodellen och balanskravet.....	132
7.4.2	Kritik mot blandmodellen	135
7.5	Hur redovisas pensionskulden i praktiken av kommuner och landsting?.....	136
7.5.1	Hur redovisar kommunerna sin pensionsskuld?	136
7.5.2	Hur redovisar landstingen sin pensionsskuld?....	137
7.6	Redovisning av pensioner inom privat sektor	139
7.6.1	Bokföringsnämndens regelverk.....	139
7.7	Pensionsskuldens storlek.....	141
7.7.1	Aktuell pensionsskuld	143
7.7.2	Årliga pensionskostnader	145
7.7.3	Skulden i enskilda kommuner och landsting.....	146
7.7.4	Orsaker till förändringar av pensionsskulden	149

7.8	Effekter vid byte från blandmodell till fullfonderingsmodell	152
7.8.1	Kommunernas och landstingens pensionskostnader vid blandmodell respektive fullfonderingsmodell	152
7.8.2	Effekter på resultatet för kommuner och landsting	155
7.9	Utredningens förslag att införa fullfonderingsmodellen ...	159
7.9.1	Ger modellerna bra förutsättningar för en rättvisande och transparent redovisning av pensionsförpliktelser?	159
7.9.2	Hur konjunkturkänsliga är modellerna?	161
7.9.3	Hur påverkar modellerna ekonomisk ställning, resultat samt balanskravet?	163
7.9.4	Hur påverkas den sammanställda redovisningen av valet av modell?	166
7.9.5	Sammanfattande bedömning	167
7.10	Utredningens förslag om upplysningar i not	169
7.11	Utredningens förslag om ny balanskravsjustering.....	170
7.12	Utredningens förslag om beräkning vid reservering till resultatutjämningsreserv.....	172
7.13	Utredningens bedömning om värdering av avsättning för pensionsförpliktelse.....	173
8	Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser.....	175
8.1	Inget krav på finansiering av pensionsförpliktelse i lag eller kollektivavtal	175
8.1.1	Arbetsgivaren står det yttersta ansvaret.....	176
8.2	Finansiering av framtida pensionsutbetalningar	176
8.2.1	Reservera medel i egen balansräkning	177
8.2.2	Tryggande av pensioner genom pensionsstiftelse.....	177
8.2.3	Teckna pensionsförsäkring hos försäkringsbolag	179

8.3	Hur redovisas finansiering av pensionsförpliktelser i dag?	180
8.3.1	Hur redovisar privat sektor?	180
8.3.2	Hur tryggar kommuner och landsting sina pensionsförpliktelser?	180
8.3.3	Hur redovisar kommuner och landsting pensionsmedel som finns i pensionsstiftelse eller i försäkring?	182
8.4	Utredningens överväganden och bedömning	183
8.4.1	Kan ökad jämförbarhet uppnås vid redovisning av trygandet av pensionsförpliktelser?	183
9	Kartläggning av kommunala bidrag till infrastruktur.....	185
9.1	Bestämmelser i lag om kommunala bidrag till infrastruktur.....	185
9.1.1	Lagen om vissa kommunala befogenheter.....	185
9.1.2	Lagen om kommunal redovisning.....	186
9.2	Kartläggningen.....	188
9.2.1	Hur många kommuner och landsting lämnar bidrag till infrastruktur?	189
9.2.2	Hur mycket bidrag lämnas till infrastruktur?	190
9.2.3	Hur mycket bidrag till infrastruktur tas upp i balansräkningen?	191
9.2.4	Under hur många år upplöses bidrag till infrastruktur?	196
9.2.5	Hur vanligt är det med förskotteringar?	197
9.3	Vad anser Rådet för kommunal redovisning om bidrag till infrastruktur?	197
9.4	Riksrevisionens granskning av Citybanan	198
9.5	Sammanfattning.....	198
10	Värdering	199
10.1	Begreppet nyttjandeperiod ersätter ekonomisk livslängd.....	199

10.1.1	Lagen om kommunal redovisning	199
10.1.2	Årsredovisningslagen	200
10.1.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	201
10.1.4	Utredningens överväganden och förslag.....	201
10.2	Möjligheten att skriva upp finansiella anläggningstillgångar tas bort	202
10.2.1	Lagen om kommunal redovisning	202
10.2.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	203
10.2.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag samt kompletterande normgivning.....	203
10.2.4	Utredningens överväganden och förslag.....	204
10.3	Vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde.....	204
10.3.1	Lagen om kommunal redovisning	204
10.3.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	206
10.3.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	206
10.3.4	Utredningens överväganden och förslag.....	206
10.4	Värdering av tillgångar som erhålls som gåva.....	209
10.4.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	209
10.4.2	Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning.....	209
10.4.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	209
10.4.4	Utredningens överväganden och förslag.....	209
10.5	Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta.....	210
10.5.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	210
10.5.2	Årsredovisningslagen	210
10.5.3	Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	211
10.5.4	Utredningens överväganden och förslag.....	211

10.6	Värdering av avsättningar.....	212
10.6.1	Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning.....	212
10.6.2	Årsredovisningslagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag	212
10.6.3	Utredningens överväganden och förslag	213
11	Förvaltningsberättelsen	215
11.1	Förvaltningsberättelsen i kommuner och landsting.....	215
11.1.1	Lagen om kommunal redovisning.....	215
11.1.2	Rådet för kommunal redovisning	217
11.2	Förvaltningsberättelsen i privat sektor	217
11.2.1	Årsredovisningslagen.....	217
11.3	Utredningens överväganden och förslag.....	219
11.3.1	Redovisning av sjukfrånvaro	219
11.3.2	Drift- och investeringsredovisning.....	221
11.3.3	Skyldighet att lämna upplysningar om kommunalgruppen och uppdragsföretagen i förvaltningsberättelsen	222
12	Sammanställd redovisning	225
12.1	Kommunal verksamhet	225
12.2	Sammanställd redovisning.....	227
12.2.1	Gemensam förvaltningsberättelse.....	228
12.2.2	Sammanställda resultat- och balansräkningar.....	231
12.2.3	Undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper	232
12.2.4	Möjligheter att undanta juridiska personer från den sammanställda redovisningen	232
12.2.5	Konsolideringsmetod.....	233
12.3	Koncernredovisning	234
12.3.1	Definitioner	235
12.3.2	Skyldighet att upprätta koncernredovisning	237
12.3.3	Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen.....	237

12.3.4	Koncernredovisningens delar och principer för upprättande av koncernredovisning m.m.....	238
12.3.5	Koncernbalansräkning och koncernresultaträkning	238
12.4	Utredningens överväganden och förslag	242
12.4.1	Definition av kommunalgruppsföretag.....	244
12.4.2	Definition av kommunalgrupp	246
12.4.3	Definition av uppdragsföretag.....	247
12.4.4	De sammanställda räkenskapernas delar	248
12.4.5	Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper	249
12.4.6	Kommunalgruppsföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna.....	250
12.4.7	Förvärvsanalys	252
12.4.8	Konsolideringsmetod	252
12.4.9	Upprättandet av de sammanställda räkenskaperna	255
13	Delårsrapport	257
13.1	Krav på delårsrapporter i lag för kommuner och landsting	257
13.1.1	Fullmäktige ska behandla delårsrapporter	258
13.1.2	Revisorerna ska bedöma måluppfyllelsen	259
13.2	Kompletterande normgivning och upprättandet av delårsrapport	259
13.2.1	Förkortad förvaltningsberättelse.....	260
13.2.2	Resultaträkning och balansräkning	261
13.2.3	Vissa andra upplysningar.....	261
13.3	Ekonomisk information om kommunsektorn i den officiella statistiken	262
13.4	Utredningens överväganden och förslag	263
13.4.1	Inget krav på fler delårsrapporter eller förändring av vilken period som måste omfattas.....	263

13.4.2	När fullmäktige och revisorerna senast ska få tillgång till delårsrapporter	263
13.4.3	Innehållet i en delårsrapport.....	264
14	Samordningsförbund	267
14.1	Utredningens överväganden och förslag.....	267
15	Efterlevnad av lag och kompletterande normgivning	269
15.1	Lagen om kommunal redovisning	269
15.1.1	Ramlagstiftning	269
15.1.2	God redovisningssed.....	270
15.2	Kompletterande normgivning	272
15.2.1	Privata företag	273
15.2.2	Rådet för kommunal redovisning	274
15.3	Efterlevnad av lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning	276
15.3.1	Rådet för kommunal redovisning följer efterlevnaden	276
15.3.2	Rådets för kommunal redovisning syn på efterlevnaden	278
15.3.3	En kartläggning av Skånes kommuners årsredovisningar	279
15.3.4	Bokslutspolitik	280
15.4	Tillsyn och ansvarsutkrävande.....	282
15.4.1	Tillsyn	282
15.4.2	Personligt ansvar för kommunalpolitiker.....	284
15.5	Laglighetsprövning	284
15.6	Intresseorganisationer	286
15.7	Utredningens överväganden och förslag.....	287
15.7.1	Behov av utbildningsinsatser?	288
15.7.2	Upplysning om kostnaden för räkenskapsrevision	288
15.7.3	Inga sanktioner föreslås	289

16	Särredovisning	291
16.1	Bakgrund	291
16.1.1	Den kommunala kompetensen	293
16.2	Krav på särredovisning i lag och förordning	296
16.2.1	Kollektivtrafik.....	296
16.2.2	El.....	298
16.2.3	Fjärrvärme.....	301
16.2.4	Natargas.....	303
16.2.5	Allmänna vattentjänster	305
16.2.6	Transparenslagstiftningen.....	308
16.3	Frivillig särredovisning	309
16.3.1	Avfall	309
16.3.2	Folktandvård.....	310
16.4	Utredningens överväganden och bedömning av förutsättningarna för samordning.....	311
16.4.1	Form och innehåll	311
16.4.2	Förutsättningar för samordning av lagstiftning ..	312
16.5	Utredningens överväganden och förslag om upplysning om särredovisningar.....	314
17	Lagteknisk översyn	315
17.1	Nuvarande struktur	315
17.2	En ny lag om kommunal bokföring och redovisning	316
17.3	En tydligare struktur	317
17.4	Följdändringar i andra författningar	319
18	Konsekvensanalys.....	321
18.1	Kraven på konsekvensanalysen	321
18.2	Övergripande konsekvenser av en ny lag om bokföring och redovisning för kommuner och landsting.....	322
18.3	Konsekvenser för kommuner och landsting	324
18.3.1	Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser	324

18.3.2	Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser.....	325
18.3.3	Sammanställd redovisning	326
18.3.4	Särredovisning	328
18.3.5	Delårsrapport	328
18.3.6	Efterlevnad.....	329
18.3.7	Arkiveringstid.....	330
18.3.8	Allmänna bestämmelser om årsredovisning	330
18.3.9	Resultaträkning och balansräkning	331
18.3.10	Värdering	332
18.3.11	Förvaltningsberättelsen	335
18.4	Konsekvenser för kommunalförbund och samordningsförbund	337
18.5	Konsekvenser för offentliga finanser	337
18.6	Konsekvenser för statliga myndigheter	338
18.6.1	Statistiska centralbyrån	338
18.6.2	Skatteverket	339
18.7	Konsekvenser för Rådet för kommunal redovisning	339
18.8	Konsekvenser för övriga	339
19	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	341
19.1	Förslag till lag om kommunal bokföring och redovisning.....	341
19.1.1	Ikraftträdande.....	341
19.1.2	Övergångsbestämmelser	342
19.2	Förslag till övriga lagändringar	343
20	Författningskommentarer	345
20.1	Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning.....	345
20.2	Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900) ..	393
20.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser	395

Särskilda yttranden 397**Bilagor**

Bilaga 1	Kommittédirektiv 2014:125.....	403
Bilaga 2	Kommungrupper.....	417
Bilaga 3	Jämförelsetabell mellan förslaget till lag om kommunal bokföring och redovisning och lagen (1997:614) om kommunal redovisning	423
Bilaga 4	Jämförelsetabell mellan lagen (1997:614) om kommunal redovisning och förslaget till lag om kommunal bokföring och redovisning	429

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BNP	Bruttonationalprodukt
ESV	Ekonomistyrningsverket
FI	Finansinspektionen
FiU	Finansutskottet
FÅB	Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag
HSL	Hälsa- och sjukvårdslagen (1982:763)
IASB	International Accounting Standards Board
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
K2	Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre aktieföretag (BFNAR 2008:1) och Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (BFNAR 2009:1)
K3	Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1)
KEF	Kommunalekonomernas förening
KL	Kommunallagen (1991:900)
KRL	Lagen (1997:614) om kommunal redovisning
LAV	Lagen (2006:412) om allmänna vattentjänster
RF	Regeringsformen
RiR	Riksrevisionen
RKR	Rådet för kommunal redovisning
SCB	Statistiska centralbyrån
SKL	Sveriges Kommuner och Landsting
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Sammanfattning

Regelverket för den kommunala redovisningen

Bestämmelser om bl.a. god ekonomisk hushållning, krav på att upprätta en budget i balans, balanskravet, samt om räkenskapsföring och redovisning finns i KL. Bestämmelserna är dock relativt översiktliga.

Närmare reglering av kommuner och landstings bokföring och redovisning (externredovisning) finns i KRL som trädde i kraft den 1 januari 1998. Utgångspunkten för lagens tillkomst var att det grundläggande synsättet på redovisningen ska vara detsamma såväl i privat som i kommunal sektor, men att den kommunala särarten kan motivera särskilda krav på den kommunala redovisningen. Den kommunala externredovisningens syfte bör enligt lagens förarbeten vara att ge fullmäktige, kommuninvånarna och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning. Denna information måste utformas så att den underlättar styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten.

Bokföring och redovisning ska enligt KRL fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. För att främja och utveckla god redovisningssed för kommuner, landsting och kommunalförbund inom ramen för gällande lagstiftning har RKR bildats.

Den kommunala särarten

Den kommunala verksamheten har vissa speciella förutsättningar som påverkar redovisningen. Det brukar benämnas den kommunala särarten.

En skillnad mellan privat och kommunal verksamhet är dess syfte. Ett grundläggande syfte med att bedriva ett privat företag är

att ge ägarna avkastning på satsat kapital och att generera medel för att kunna driva verksamheten vidare. Det finns alltså ett vinstsyfte till skillnad från för kommunerna och landstingen vars uppdrag, och syfte med verksamheten, är att sköta angelägenheter av allmänt intresse. Verksamheten garanteras av den kommunala beskattningsrätten. Detta gör att den finansiella rapporteringen i kommuner och landsting, på ett annat sätt än för ett privat företag, måste kompletteras och bedömas i förhållande till annan information om mängd och kvalitet.

Kommuner och landsting är en typ av obligatoriska associationer där medlemskapet inte är frivilligt. De är dessutom demokratiska organisationer med politiskt valda ledningar. Det finns både ett politiskt ansvarstagande och ett politiskt ansvarsutkrävande vid beslut. Vid sidan om styrelsen kan även nämnderna göras ansvariga. Det finns ett demokratiskt krav på öppenhet som finns lagsfäst genom bl.a. offentlighetsprincipen.

Grunderna för kommuners och landstings existens finns intagna i RF. Där stadgas bland annat att det finns kommuner på lokal och regional nivå. Kommuner och landsting kan till skillnad mot företag inte försättas i konkurs eller likvidation.

Kommunernas och landstingens verksamhet finansieras till största delen kollektivt genom beskattning och statsbidrag. En stor del av deras intäkter bestäms alltså politiskt. De intäkter som kommuner och landsting har är, åtminstone kortsiktigt, förhållandevis oberoende av kostnadsutvecklingen. Skatteintäkternas storlek förändras t.ex. inte omedelbart till följd av verksamhetsförändringar. Kommuner och landsting måste också bokföra ekonomiska transaktioner som saknar en direkt motprestation. Det gäller t.ex. generella skattebidrag, skatteintäkter och ekonomiskt bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453). Kommunernas och landstingens anläggningstillgångar är ofta av allmännyttig karaktär, vilket påverkar hur värderingen av dessa ska göras.

I ett privat företag kan beskattningen påverkas av hur en affärshändelse redovisas. För stora delar av verksamheten inom kommuner och landsting har redovisningen inte ett sådant samband.

Kommunala beslut påverkar ekonomin för framtida generationer i deras egenskap av skattebetalare och mottagare av kommunal service. Budgeten har en viktig roll i den politiska styrningen av kommuner och landsting. I budgeten görs mål-

formuleringar, prioriteringar och det tas beslut om resursfördelning. De krav som ställs på kommunerna och landstingen vad gäller ekonomiskt resultat (balanskrav och god ekonomisk hushållning) medför att redovisningsreglerna och de allmänna redovisningsprinciperna blir av stor betydelse redan vid budgetarbetet. Vid uppföljningen av om de mål som satts i budgeten har uppnåtts är redovisningen central. Resultaträkningen är därför den primära rapporten inom den kommunala sektorn.

Behovet av en översyn

KRL har efter införandet 1998 ändrats och uppdaterats på en del punkter, men någon större samlad översyn av lagen har inte gjorts. Samtidigt har förändringar i omvärlden och politiska beslut medfört att förutsättningarna för den kommunala redovisningen har förändrats.

Regeringen ansåg att en samlad översyn av regelverket för den kommunala redovisningen borde ske. Utgångspunkten ska även fortsättningsvis vara att redovisningen ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Uppdraget

Utredningens uppdrag är att göra en översyn av KRL. Syftet med översynen är att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting. Utgångspunkten ska bl.a. vara att de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt ska beaktas och att redovisningslagstiftningen även fortsättningsvis ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Utredningen ska bland annat utreda:

- redovisningen av kommunala avtalspensioner,
- finansiering av pensionsförpliktelser,
- sammanställd redovisning,
- delårsrapporter,
- efterlevnad av lag och normering, och
- särredovisning.

Utöver dessa uppdrag är utredaren oförhindrad att göra andra analyser och lämna ytterligare förslag med bäring på den kommunala redovisningen.

Förslagen

Utredningen lämnar ett förslag till en helt ny lag om kommunal bokföring och redovisning.

Utredningen har genomgående lagt förslag som syftar till en mer rättvisande redovisning, ökad insyn och en ökad jämförbarhet. Det gäller både jämförbarhet över tid och jämförbarhet mellan olika kommuner respektive landsting. Värdet av jämförbarhet visar sig i möjligheten att bedöma effektivitet och underlätta för politiker och medborgare att bedöma den ekonomiska utvecklingen.

Utredningen har beaktat de förändringar som skett i BFL och i ÅRL som har bäring på det kommunalekonomiska området, då dessa lagar i hög grad påverkat utformningen av KRL. Utredningen har även beaktat regler i FÅB som bedömts vara relevanta på det kommunala området.

Utredningen har förutom de materiella lagförslagen gjort en lagteknisk översyn. Denna översyn har innefattat en språklig och redaktionell genomgång av bestämmelserna i lagen. Utredningens målsättning har varit att få en tydligare struktur som kan underlätta för läsaren att hitta i lagen. Det handlar bland annat om en delvis ny kapitelindelning och fler underrubriker.

Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser

Utredningen föreslår att pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att alla redovisade pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 överförs från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital.

Balanskravsjustering ska göras genom att årliga förändringar av avsättning för pensionsförpliktelser som beror på ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar dvs. vid avstämning mot balanskravet.

Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser

Utredningen föreslår inga åtgärder för att öka jämförbarheten mellan olika finansieringsformer för framtida pensionsutbetalningar.

Om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska upplysning lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med.

Sammanställd redovisning

Nya begrepp, delar och undantagsmöjligheter

Utredningen föreslår att det ska införas nya begrepp för att underlätta förståelsen av lagen; kommunalgrupp, kommunalgruppsföretag och uppdragsföretag. Den föreslagna definitionen av kommunalgruppsföretag kan innebära att fler juridiska personer kommer att ingå i de sammanställda balans- och resultaträkningarna än i dag.

Utredningen föreslår att begreppet sammanställd redovisning tas bort. I stället införs begreppet sammanställda räkenskaper som avser en sammanställd resultaträkning, en sammanställd balansräkning, en sammanställd kassaflödesanalys och noter. I ÅRL finns bara krav på kassaflödesanalys för större företag. Det innebär att alla kommunalgruppsföretag som ska konsolideras inte behöver upprätta en kassaflödesanalys enligt ÅRL. Kassaflödesanalys för kommunalgruppsföretag som är mindre företag kan därför behövas upprättas särskilt för att uppfylla kraven i den föreslagna lagen. Samtidigt föreslår utredningen att det ska införas vissa undantag från kravet att upprätta sammanställda räkenskaper. Det föreslås också att undantag från kravet att alla kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. Några sådana undantagsmöjligheter finns inte i dag.

Konsolideringsmetod

Utredningens förslag innebär att konsolideringsmetod blir reglerad i lag. Klyvningsmetoden blir huvudregel men om det finns särskilda skäl och det är förenligt med rättvisande bild kan kapitalandels-

metoden användas. Det tillkommer också ett krav på att förvärvsanalys ska upprättas.

Förvaltningsberättelsen

Utredningen har lämnat en rad olika förslag som berör förvaltningsberättelsen, t.ex. får drift- och investeringsredovisningen egna delar i årsredovisningen.

Kravet på redovisning av sjukfrånvaro i den relativt detaljerade form som finns i KRL föreslås tas bort. Liksom tidigare krävs dock att väsentliga personalförhållanden ska redovisas i förvaltningsberättelsen, vilket kan inbegripa viss information om sjukfrånvaro.

Kravet på att lämna information om kommunalgruppsföretag i förvaltningsberättelsen har utökats. Utvärderingen av mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning, och utvärderingen av ekonomisk ställning ska enligt förslaget även omfatta kommunalgruppsföretag.

Förslaget innebär en betydande minskning av vilka upplysningar som ska lämnas i förvaltningsberättelsen om uppdragsföretag. KRL innehåller i dag ett högt ställt upplysningskrav avseende uppdragsföretag i förvaltningsberättelsen. Nu begränsas upplysningsskyldigheten till upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi. Förslaget innehåller därför en lättnad i denna del avseende mängden information som måste lämnas i förvaltningsberättelsen.

Balanskravsutredningen utökas enligt utredningens förslag. I balanskravsutredningen har gjorts tillägg om att även orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat. Detta till följd av förslaget att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde på balansdagen. Balanskravsjustering ska också göras för den ökning eller minskning av pensionsförpliktelse som skett till följd av ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Fler delar i årsredovisningen

Utredningens förslag innebär att årsredovisningen får fler delar. Drift- och investeringsredovisningen flyttas från förvaltningsberättelsen och får egna delar i årsredovisningen. Noter blir också en egen del.

Principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper

Principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper lagfästs enligt förslaget. Det finns i dag en lång tradition av att hänvisa till rättvisande bild inom den kommunala redovisningen. De grundläggande redovisningsprinciperna kan ge hjälp åt såväl normgivande organ som de som upprättar årsredovisningar, med tolkningen av befintliga lagregleringar samt att fastställa vad som kan anses vara god redovisningssed i fall där det saknas lagregler.

Resultaträkning och balansräkning

I uppställningen av resultaträkningen har införts en ny resultatnivå.

Posterna Finansiella intäkter och Finansiella kostnader har ersatts med Poster från finansiella tillgångar respektive Poster från finansiella skulder.

Posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter har ersatts av en post, Extraordinära poster, för nettoredovisning.

Möjligheten att ta upp förpliktelser som inte tas upp i själva balansräkningen, inom linjen föreslås tas bort. Det ersätts med ett krav på att i not lämna upplysningar om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser.

Delårsrapport

Utredningen föreslår att det ska regleras i lag vilka delar som en delårsrapport ska bestå av. Enligt förslaget ska en delårsrapport innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse. Förslaget innebär en utökad reglering i lag om vilka jämförelsetal som ska finnas i en delårsrapport.

Den tidigare regleringen av vilka upplysningar som ska lämnas i delårsrapporten tas bort.

Värdering

Nyttjandeperiod

I utredningens förslag har begreppet ekonomisk livslängd ersatts med begreppet nyttjandeperiod. Det finns ett nytt upplysningskrav avseende genomsnittlig bedömd nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Det finns även ett upplysningskrav vad gäller immateriella anläggningstillgångar om nyttjandeperioden bedöms till längre tid än fem år.

Immateriella anläggningstillgångar

Utgifter för utveckling som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller enligt förslaget, utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter. Utgifter för forskning föreslås inte få tas upp som anläggningstillgång.

Möjligheten till uppskrivning tas bort

Det finns enligt nuvarande lag en möjlighet att under vissa särskilda förutsättningar få skriva upp finansiella anläggningstillgångar. Denna möjlighet har i utredningens förslag tagits bort.

Finansiella instrument

Som huvudregel föreslås att vissa finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde. Undantag från denna huvudregel gäller bland annat för finansiella instrument som hålls till förfall dvs. som det förväntas att kommunen eller landstinget kommer att inneha fram till dess att de förfaller till betalning och regleras.

En värdering till verkligt värde får inte göras om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet. Det finansiella instrumentet ska då värderas enligt sedvanliga regler om värdering av anläggnings- respektive omsättningstillgångar.

Värdeförändringar sedan föregående balansdag ska redovisas som kostnad eller intäkt i resultaträkningen på raden för Poster från finansiella tillgångar. I de fall anskaffningen skett under pågående räkenskapsår är det värdeförändringen sedan anskaffningstillfället som ska redovisas.

Gåvor

Utredningens förslag innebär att tillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Detta har tidigare inte varit särskilt reglerat i lag. Förslaget innebär ett klagörande och förhindrar tveksamheter vid värdering av gåvor.

Fordringar och skulder i utländsk valuta

Fordringar och skulder i utländsk valuta ska enligt förslaget omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av bestämmelserna om god redovisningssed och rättvisande bild.

Avsättning

Utredningen föreslår att en avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Värderingen avser samtliga avsättningar därmed även avsättningar för pensionsförpliktelser.

Efterlevnad

Utredningen lämnar förslag om att upplysning ska lämnas om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Arkiveringstid

Arkiveringstiden för räkenskapsinformation föreslås minska från tio till sju år. Även tiden som maskinutrustning och system, som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel, ska hållas tillgängliga ändras från tio till sju år.

Särredovisning

Utredningen lämnar ett förslag om ett nytt upplysningskrav rörande särredovisning. Förslaget innebär att upplysning ska lämnas i not om vilka särredovisningar som har upprättats under räkenskapsåret av kommuner och landsting, samt de kommunalgruppsföretag som omfattas av de sammanställda räkenskaperna, till följd av krav i lag eller förordning.

Konsekvenser av förslagen

Konsekvenser för kommuner och landsting

Utredningen lämnar vissa förslag som kommer att öka de administrativa kostnaderna för kommuner och landsting. Men det finns också förslag som innebär lättnader. Sammantaget gör utred-

ningen bedömningen att förslaget inte medför några ytterligare administrativa kostnader för kommuner och landsting.

Vissa av förslagen påverkar även kommunernas och landstingens resultat och ekonomiska ställning. Utredningen gör den sammantagna bedömningen att förändringarna motiveras av att få en mer rättvisande redovisning, bättre insyn och en ökad jämförbarhet.

Utredningens förslag innebär en ökad lagreglering av framförallt den kommunala redovisningen. Det minskar i viss mån kommuners och landstings utrymme att själva utforma sin redovisning. Det samlade förslaget bidrar dock till en välfungerade kommunal bokföring och mer rättvisande redovisning samt ökar insynen och jämförbarheten. Utredningen anser därför att förslaget inte innebär något oproportionerligt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Konsekvenser för kommunalförbund och samordningsförbund

Kommunalförbund och till viss del även samordningsförbunden kommer att påverkas av utredningens förslag om en ny lag om kommunal bokföring och redovisning.

Kommunalförbunden måste även fortsättningsvis tillämpa lagbestämmelserna om kommunal bokföring och redovisning på samma sätt som kommuner och landsting. Utredningen anser att förslagen, liksom för kommuner och landsting, sammantaget inte innebär några ökade kostnader för kommunalförbund. Det ska i detta sammanhang påpekas att de föreslagna regleringarna om sammanställda räkenskaper inte kommer att påverka kommunalförbund i någon högre grad. Utredningens förslag att samordningsförbund inte ska behöva upprätta årsbokslut kan innebära en viss kostnadsbesparing för dessa.

Konsekvenser för offentliga finanser

Balanskravet utgör, tillsammans med överskottsmålet och statens utgiftstak, det finanspolitiska ramverket.

Skillnaden mellan inkomster och utgifter enligt nationalräkenskaperna utgör det finansiella sparandet. Kommunsektorns finansiella sparande utgör en del av den offentliga sektorns finansiella sparande och omfattas av överskottsmålet. Överskotts-

målet innebär att det offentliga finansiella sparandet över en konjunkturcykel bör motsvara en procent av bruttonationalprodukten. Kommunernas och landstingens finansiella sparande är därmed av betydelse för uppfyllandet av överskottsmålet.

Balanskravet avser det ekonomiska resultatet, inte det finansiella sparandet. Ekonomiskt resultat är det begrepp som används i den kommunala redovisningen.

Kommunsektorns finansiella sparande utvecklas i allmänhet i samma riktning som det ekonomiska resultatet i kommuner och landsting, vilket styrs av både av balanskravet och av kravet på god ekonomisk hushållning. Det senare är överordnat balanskravet men ingår inte i det finanspolitiska ramverket. Olika redovisningsprinciper medför att det kan uppstå skillnader mellan resultat och finansiellt sparande för enskilda år, bland annat till följd av att investeringarna redovisas som en utgift i sin helhet i finansiellt sparande men periodiseras som en avskrivning i resultatet. Det är därför möjligt att kommunsektorn uppvisar t.ex. ett negativt finansiellt sparande och ett positivt resultat samma år.

En övergång till fullfondering skulle inte påverka det finansiella sparandet eftersom pensionsutbetalningarna är desamma i både blandmodell och fullfonderingsmodell. En övergång till fullfonderingsmodell leder dock i normalfallet till lägre kostnader och ett högre resultat. Ett möjligt scenario, skulle kunna vara att kommuner och landsting använder det ökade utrymmet till utökad verksamhet (dvs. en ökad konsumtion). Det skulle i så fall ge upphov till en negativ effekt på det finansiella sparandet. Utredningen anser att det är viktigt att kommuner och landsting ser över sina finansiella mål och att dessa bör vara utformade så att resultatet även täcker kommande pensionsutbetalningar.

Konsekvenser för statliga myndigheter

Statistiska centralbyrån

Uppgifter i kommunernas och landstingens årsredovisningar har betydelse för den ekonomiska statistik som SCB tar fram och för underlaget för nationalräkenskaperna (t.ex. beräkning av BNP).

Delar av utredningens förslag innebär att de underlag som SCB använder vid insamling av uppgifter från kommuner, landsting och

kommunalförbund måste ses över och uppdateras. Motsvarande översyner måste SCB dock göra även av andra orsaker som t.ex. förändringar i kodplaner m.m.

Skatteverket

Utredningen bedömer att förslaget om en förkortad tid för arkivering kommer att minska antalet ärenden hos Skatteverket rörande tillåtelse att förstöra dokument m.m. i förtid.

Konsekvenser för Rådet för kommunal redovisning

Bokförings- och redovisningslagstiftningens karaktär av ramlag påverkas inte av lagändringarna. RKR kommer även i fortsättningen att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed. Att fler frågor är direkt reglerade i lag bör underlätta RKR:s arbete.

De förhållandevis stora förändringar i lagstiftningen som föreslås medför att RKR blir tvungen att se över betydande delar av sina rekommendationer, idéskrifter och informationer. RKR kommer på grund av detta att få tillfälligt ökade arbetsuppgifter.

Ikraftträdande

Den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning

Härigenom föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om bokföring och redovisning för kommuner och landsting. Lagen är indelad i följande kapitel:

- inledande bestämmelser (1 kap.),
- definitioner (2 kap.),
- bokföring och arkivering (3 kap.),
- allmänna bestämmelser om årsredovisning (4 kap.),
- resultaträkning (5 kap.),
- balansräkning (6 kap.),
- värdering (7 kap.),
- kassaflödesanalys (8 kap.),
- noter (9 kap.),
- drift- och investeringsredovisning (10 kap.),
- förvaltningsberättelse (11 kap.),
- sammanställda räkenskaper (12 kap.), och
- delårsrapport (13 kap.).

Lagens tillämpningsområde

2 § Kommuner och landsting är bokföringsskyldiga enligt 3 kap. De är också skyldiga att upprätta en årsredovisning för varje räkenskapsår enligt 4–12 kap. och en delårsrapport enligt 13 kap.

3 § Bestämmelserna i denna lag om kommuner och landsting gäller även kommunalförbund.

God redovisningssed

4 § Bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Räkenskapsår

5 § Ett räkenskapsår omfattar ett kalenderår.

2 kap. Definitioner

Bokföring

1 § Med bokföringspost avses varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen.

2 § Med ekonomisk händelse avses alla förändringar i storleken och sammansättningen av en kommuns eller ett landstings förmögenhet som beror på kommunens eller landstingets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt andra åtgärder eller transaktioner som påverkar förmögenhetens storlek eller sammansättning.

3 § Med verifikation avses de uppgifter som dokumenterar en ekonomisk händelse eller en vidtagen justering i bokföringen.

Räkenskapsinformation

4 § Med räkenskapsinformation avses:

1. sådana sammanställningar av uppgifter som avses i
 - 3 kap. 3 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 3 kap. 6 § (sidoordnad bokföring),
 - 3 kap. 8 § (verifikation och handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 3 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 4 kap. 1 § (årsredovisning),
 - 4 kap. 5 § (specifikation till balansräkningspost),
 - 13 kap. 2 § (delårsrapport),
2. avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt
3. sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Kommunalgrupp

5 § Med en kommunalgrupp avses den kommunala förvaltningsorganisationen och kommunalgruppsföretagen.

Kommunalgruppsföretag

6 § Med ett kommunalgruppsföretag avses en juridisk person vars verksamhet, mål och strategier en kommun eller ett landsting, själv eller tillsammans med ett eller flera kommunalgruppsföretag, har ett varaktigt betydande inflytande över.

Betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna.

Om inflytandet inte är betydande ska den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalgruppsföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

Uppdragsföretag

7 § Med uppdragsföretag avses en juridisk person eller en enskild individ som kommunen eller landstinget har överlämnat vården av en kommunal angelägenhet till enligt 3 kap. 16 § kommunallagen (1991:900). Med ett uppdragsföretag avses inte ett kommunalgruppsföretag.

3 kap. Bokföring och arkivering

Allmänna bestämmelser om bokföring

1 § Bokföringsskyldigheten innefattar att

1. löpande bokföra alla ekonomiska händelser enligt bestämmelserna i 3 §,

2. se till att det finns verifikationer enligt 8 § för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 11 §,

3. vid räkenskapsårets utgång avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, och

4. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2.

2 § Bokföringen ska vara ordnad så att

1. det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den budget som fullmäktige har fastställt,

2. det finns förutsättningar för kontroll av kommunens eller landstingets ekonomi, och

3. statistik kan lämnas enligt lag och förordning.

Grundbokföring och huvudbokföring

3 § De ekonomiska händelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ekonomiska ställning och resultat.

Tidpunkten för bokföring

4 § Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra ekonomiska händelser ska bokföras så snart det kan ske.

Ekonomiska händelser får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 §.

Avslutande bokföringstransaktioner

5 § I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

Vid sådan bokföring ska andra grundläggande redovisningsprinciper enligt 4 kap. 4 § tillämpas.

Sidoordnad bokföring

6 § Vid bokföringen ska konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande överblick och kontroll.

Rättelse av bokföringspost

7 § Om en bokförd post rättas, ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelse genom en särskild rättelsepost, ska det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

Verifikationer

8 § För varje ekonomisk händelse ska det finnas en verifikation. Har en kommun eller ett landsting tagit emot en uppgift om den ekonomiska händelsen i den form som anges i 12 § första stycket,

ska denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 9 § första stycket, användas som verifikation. Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen i stället grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Flera likartade ekonomiska händelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation.

9 § Verifikationen ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när den ekonomiska händelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall ska verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för den ekonomiska händelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen ska det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda ekonomiska händelsen utan svårighet ska kunna fastställas.

10 § Om en verifikation rättas, ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

11 § Varje kommun och landsting ska upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). En kommun eller ett landsting ska också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Former för bevarande av räkenskapsinformation

12 § Räkenskapsinformation ska bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller

3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som kommunen eller landstinget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till kommunen eller landstinget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som en kommun eller ett landsting självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Arkivering m.m.

13 § Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska minst bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De ska både före och efter bokföringen förvaras ordnade och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2 ska hållas tillgängliga under hela den tid som anges i första stycket.

14 § En kommun eller ett landsting får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförts till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som en kommun eller ett landsting har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

15 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 13 §.

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. inte förstöras förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt.

4 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

1 § En årsredovisning ska bestå av

- en förvaltningsberättelse,
- en resultaträkning,
- en balansräkning,
- en kassaflödesanalys,
- noter,
- en driftredovisning, och
- en investeringsredovisning.

Sammanställda räkenskaper ska ingå i årsredovisningen om kommunen eller landstinget är skyldiga att upprätta sådana enligt 12 kap. 2 §.

Överskådlighet

2 § Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt.

Rättvisande bild

3 § Årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning.

Om kommunen eller landstinget i årsredovisningen med stöd av rättvisande bild enligt första stycket, avviker från det som följer av rekommendation från normgivande organ på det kommunala området, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i not.

Andra grundläggande redovisningsprinciper

4 § När årsredovisningen upprättas ska följande iakttas:

1. Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter.

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

3. Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig.

6. Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

8. Förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.

Om annat är särskilt föreskrivet i denna lag ska avvikelser från första stycket göras.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, får avvikelser från första stycket göras.

Årsredovisningens form

5 § En årsredovisning ska upprättas i vanlig läsbar form.

Specifikation till balansräkningspost

6 § För varje sammandragen post i den balansräkning som ska ingå i årsredovisningen ska, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i postens sammansättning specificeras i en särskild förteckning.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

1 § Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Uppställningsform

2 § Resultaträkningen ska ställas upp i följande form.

Verksamhetens intäkter
Verksamhetens kostnader
Avskrivningar
Verksamhetens nettokostnader
Skatteintäkter
Generella statsbidrag och utjämning
Verksamhetens resultat
Poster från finansiella tillgångar
Poster från finansiella skulder
Resultat efter finansiella poster
Extraordinära poster
Årets resultat

3 § Posterna i resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen.

Andra poster än de som finns upptagna i resultaträkningens uppställningsform får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformens poster. Posterna får delas in i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Extraordinära poster

4 § Intäkter eller kostnader i annan verksamhet än kommunens eller landstingets normala verksamhet ska redovisas i posten Extraordinära poster.

Jämförelsetal

5 § För varje post eller delpost i resultaträkningen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras.

Bidrag till infrastruktur

6 § Efter kommunens eller landstingets beslut ska sådana bidrag som avses i 2 kap. 1 § och sådana bidrag till inrättande av forskningsinfrastruktur som avses i 2 § andra stycket lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter redovisas som en kostnad i resultaträkningen eller tas upp i balansräkningen under posten Bidrag till infrastruktur.

6 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

1 § Balansräkningen ska i sammandrag redovisa kommunens eller landstingets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Uppställningsform

2 § Balansräkningen ska ställas upp i följande form.

Tillgångar

- A. Anläggningstillgångar
 - I. Immateriella anläggningstillgångar
 - II. Materiella anläggningstillgångar
 - 1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar
 - 2. Maskiner och inventarier
 - 3. Övriga materiella anläggningstillgångar
 - III. Finansiella anläggningstillgångar
- B. Bidrag till infrastruktur
- C. Omsättningstillgångar
 - I. Förråd m.m.
 - II. Fordringar
 - III. Kortfristiga placeringar
 - IV. Kassa och bank

Eget kapital, avsättningar och skulder

- A. Eget kapital
 - I. Årets resultat
 - II. Resultatutjämningsreserv
 - III. Övrigt eget kapital
- B. Avsättningar
 - I. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelse
 - II. Andra avsättningar
- C. Skulder
 - I. Långfristiga skulder
 - II. Kortfristiga skulder

3 § Posterna i balansräkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen.

Andra poster än de som finns upptagna i balansräkningens uppställningsform får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformens poster. Posterna får delas in i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Jämförelsetal

4 § För varje post eller delpost i balansräkningen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras.

Vad som ska tas upp som anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

5 § Tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav ska tas upp som anläggningstillgång. Annan tillgång ska tas upp som omsättningstillgång.

6 § Utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter.

Utgifter för forskning får inte tas upp som immateriell anläggningstillgång.

Avsättningar

7 § Som avsättning ska tas upp sådan förpliktelse som är hänförlig till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säker eller sannolik till sin förekomst men oviss till belopp eller till den tidpunkt då den ska infrias.

Upplösning av bidrag till infrastruktur

8 § Varje bidrag som redovisas i balansräkningen enligt 5 kap. 6 § ska upplösas med årliga enhetliga belopp under högst 25 år. Upplösningen ska påbörjas det år bidraget beslutas.

7 kap. Värdering

Allmänna bestämmelser om anläggningstillgångar

Värdering av anläggningstillgångar

1 § En anläggningstillgång ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 3, 4, 6, 8 eller 10 §§.

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

2 § I anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad anläggningstillgång ska räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

Avskrivning av anläggningstillgångar

3 § Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 6 kap. 6 § ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

4 § Har en anläggningstillgång vid räkenskapsårets utgång ett lägre värde än vad som följer av 1–3 §§, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången kan antas vara bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen.

Bestämmelserna i första–fjärde styckena gäller inte anläggningstillgångar som är finansiella instrument och är värderade till verkligt värde enligt 6 §.

Allmänna bestämmelser om omsättningstillgångar*Värdering av omsättningstillgångar*

5 § Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, om inte annat följer av 6, 8 och 10 §§.

Med anskaffningsvärde avses utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas enligt 2 § första–tredje styckena.

Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 §.

Med återanskaffningsvärdet avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som kommunen eller landstinget skulle ha haft om tillgången anskaffats på balansdagen.

Vissa finansiella instrument

6 § Finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde, om inte annat följer av 7 §.

Värdeförändringen av de finansiella instrumenten sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

7 § Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 6 §:

1. finansiella instrument som ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas för,
2. finansiella instrument som hålls till förfall,
3. fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål,
4. aktier och andelar i hel- eller delägda företag, samt
5. skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

8 § Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vars sammantagna värde är av underordnad betydelse för kommunen eller landstinget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

9 § Fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §.

Gåvor

10 § Tillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten.

Avsättningar

11 § En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera en förpliktelse.

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

12 § Kapitalrabatter och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan väsentlig betydelse.

8 kap. Kassaflödesanalys

Kassaflödesanalysens innehåll

1 § I kassaflödesanalysen ska in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas.

9 kap. Noter

Allmänt om noter

1 § Upplysningar enligt detta kapitel ska lämnas i noter. Ytterligare krav på upplysning i not finns i 4 kap. 3 § andra stycket.

2 § Om inte annat följer av kravet på överskådlighet enligt 4 kap. 2 §, ska noter som avser enskilda poster i resultaträkningen eller balansräkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster till vilka noterna hänför sig.

Första stycket gäller även noter som avser poster i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen.

Notupplysningskrav

Rättvisande bild

3 § Upplysning ska lämnas om det behövs för att en rättvisande bild enligt 4 kap. 3 § första stycket ska ges.

Avvikelse från grundläggande redovisningsprinciper

4 § Upplysning ska lämnas om avvikelse görs med stöd av 4 kap. 4 § tredje stycket. Av upplysningen ska skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på ekonomisk ställning och resultat lämnas.

Värderings- och omräkningsprinciper

5 § Upplysning ska lämnas om principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder.

För poster i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar och skulder i utländsk valuta ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till svenska kronor.

Ställda säkerheter

6 § Upplysning ska lämnas om panter och jämförliga säkerheter.

Ansvarsförbindelser

7 § Upplysning ska lämnas om ansvarsförbindelser.

Särredovisning

8 § Upplysning ska lämnas om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelse i lag eller förordning.

Jämförelsetal

9 § Upplysning ska lämnas om omräkning eller ändring av jämförelsetalen med stöd av 5 kap. 5 § tredje stycket eller 6 kap. 4 § tredje stycket inte görs. Av upplysningen ska skälen för detta framgå.

Finansiella instrument

10 § Upplysning ska lämnas om värdeförändringen av de finansiella instrumenten enligt 7 kap. 6 § andra stycket.

Bidrag till infrastruktur

11 § Upplysning om det sammanlagda bidraget till infrastruktur enligt 5 kap. 6 § och vad det avser, ska lämnas för varje projekt.

Upplysning om den valda tiden enligt 6 kap. 8 § för bidragets upplösning, hur mycket av bidraget som upplösts och upptaget belopp under posten Bidrag till infrastruktur, ska lämnas.

Nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar

12 § Upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiella anläggningstillgångar.

Nyttjandeperiod för immateriella anläggningstillgångar

13 § Upplysning ska lämnas om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år enligt 7 kap. 3 § andra stycket. Av upplysningen ska skälen för detta framgå.

Avsättning för pensionsförpliktelser

14 § Upplysning ska lämnas om förändring av avsättning för pensionsförpliktelser sedan föregående balansdag. Av upplysningen ska framgå hur stor del av förändringen som beror på ändrade livslängdsantaganden eller ändrad diskonteringsränta.

Om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska upplysning lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med sedan föregående balansdag.

Extraordinära poster

15 § Upplysning ska lämnas om sådana extraordinära poster som avses i 5 kap. 4 §. I upplysningen ska posterna specificeras till belopp och art.

Räkenskapsrevision

16 § Upplysning ska lämnas om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Kommunalgrupp

17 § Upplysningar ska lämnas om hur kommunalgruppen avgränsas, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under räkenskapsåret.

18 § Upplysning ska lämnas om ett eller flera kommunalgruppsföretag inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna med stöd av 12 kap. 3 § och skälen för det.

Konsolideringsmetod

19 § Upplysning ska lämnas om kommunalgruppsföretag konsolideras enligt 12 kap. 5 § tredje stycket. Av upplysningen ska framgå vilka kommunalgruppsföretag som har konsoliderats med denna metod och skälen för det.

10 kap. Drift- och investeringsredovisning

Driftredovisningens innehåll

1 § Driftredovisningen ska innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.

Investeringsredovisningens innehåll

2 § Investeringsredovisningen ska innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet.

11 kap. Förvaltningsberättelse

Utvecklingen av verksamheten

1 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet.

Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning

2 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller i resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ekonomiska ställning.

Händelser av väsentlig betydelse

3 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Förväntad utveckling

4 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om kommunens eller landstingets förväntade utveckling.

Väsentliga personalförhållanden

5 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga personalförhållanden.

Andra förhållanden av betydelse för styrning och uppföljning

6 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om andra förhållanden än de som avses i 2–5 §§, som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten.

God ekonomisk hushållning

7 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna enligt 8 kap. 5 § andra stycket kommunalagen (1991:900) har uppnåtts och följts.

Ekonomisk ställning

8 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Balanskravsresultat

Balanskravsutredning

9 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper,
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper, och
5. ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Negativt balanskravsresultat

10 § Om balanskravsresultatet enligt 9 § för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 8 kap. 5 a § kommunalagen (1991:900) föreskrivna regleringen av det negativa balanskravsresultatet.

Upplysning ska lämnas om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske. Skälen för beslutet ska framgå.

Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

Kommunalgrupp

11 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar enligt 1–8 §§ om kommunalgruppen.

Uppdragsföretag

12 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomiska ställning.

12 kap. Sammanställda räkenskaper

De sammanställda räkenskapernas delar

1 § Med sammanställda räkenskaper för kommunalgruppen avses en sammanställning av kommunens eller landstingets och kommunalgruppsföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper

2 § Sammanställda räkenskaper ska upprättas för kommunalgruppen. Sammanställda räkenskaper behöver dock inte upprättas för kommunalgruppen om samtliga kommunalgruppsföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Kommunalgruppsföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna

3 § Ett kommunalgruppsföretag behöver inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Om två eller flera av dessa kommunalgruppsföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Förvärvsanalys

4 § Vid förvärv av en juridisk person eller första gången som ett kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaper ska en förvärvsanalys göras. I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet på det förvärvade kommunalgruppsföretagets identifierbara tillgångar och skulder fastställas.

Konsolideringsmetod

5 § Ett kommunalgruppsföretags identifierbara tillgångar och skulder enligt 4 § (förvärvsanalysen) ska räknas in i den sammanställda resultaträkningen och i den sammanställda balansräkningen.

Konsolidering ska ske i proportion till kommunens eller landstingets ägda andel av kommunalgruppsföretaget. Om kommunalgruppsföretaget är en stiftelse, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, ska konsolidering ske i proportion till kommunens eller landstingets andel av kommunalgruppsföretagets tillgångar och skulder.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, får 7 kap. 26 §, 27 §, 28 § första stycket och 29 § årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas vid konsolidering.

Sammanställd resultaträkning och sammanställd balansräkning

6 § Om inte annat följer av detta kapitel ska bestämmelserna i 5 kap. tillämpas när den sammanställda resultaträkningen upprättas, och bestämmelserna i 6 kap. tillämpas när den sammanställda balansräkningen upprättas.

Bestämmelsen om specifikation till balansräkningsposter i 4 kap. 6 § gäller även för posterna i den sammanställda balansräkningen.

Sammanställd kassaflödesanalys

7 § Vid upprättande av den sammanställda kassaflödesanalysen ska bestämmelsen i 8 kap. tillämpas.

Noter

8 § Vid upprättande av noter i de sammanställda räkenskaperna ska bestämmelserna i 9 kap. 11 § och 16 § inte tillämpas.

13 kap. Delårsrapport

Antal delårsrapporter

1 § Minst en gång under räkenskapsåret ska en delårsrapport upprättas för verksamheten och ekonomin från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapportens delar

2 § Delårsrapporten ska innehålla

- en resultaträkning,
- en balansräkning, och
- en förenklad förvaltningsberättelse.

Jämförelsetal m.m.

3 § För varje post eller delpost i resultaträkningen i en delårsrapport ska belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskapsår, prognos för resultatet för räkenskapsåret och budget för innevarande räkenskapsår redovisas.

För varje post eller delpost i balansräkningen i en delårsrapport ska belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
 2. Genom lagen upphävs lagen (1997:614) om kommunal redovisning.
 3. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 ska överföras från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital.
 4. Bestämmelsen i 5 kap. 7 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning avseende bidrag som har beslutats under år 2009 ska fortsatt gälla.

1.2 Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 3 d, 5 a, 14, 16 och 20 a §§ kommunallagen (1991:900) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

3 d §¹

Kommuner och landsting får reservera medel till en resultatutjämningsreserv under de förutsättningar som anges i andra stycket.

Reservering till en resultatutjämningsreserv får göras för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel, med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 4 kap. 3 a § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, som överstiger

Reservering till en resultatutjämningsreserv får göras för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel, med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 9 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning, som överstiger

1. en procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, eller

2. två procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, om kommunen eller landstinget har ett negativt eget kapital, *inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser.*

2. två procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, om kommunen eller landstinget har ett negativt eget kapital.

Medel från en resultatutjämningsreserv får användas för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

¹ Senaste lydelse 2012:800.

5 a §²

Om balanskravsresultatet enligt 4 kap. 3 a § *lagen (1997:614) om kommunal redovisning* för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske.

Beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 9 § *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning* för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

14 §³

Styrelsen och övriga nämnder *skall* fortlöpande föra räkenskaper över de medel som de förvaltar.

Närmare bestämmelser om kommuners och landstings bokföring finns i *lagen (1997:614) om kommunal redovisning*.

Styrelsen och övriga nämnder *ska* fortlöpande föra räkenskaper över de medel som de förvaltar.

Närmare bestämmelser om kommuners och landstings bokföring finns i *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

16 §⁴

När styrelsen har fått övriga nämnders redovisningar, *skall* den upprätta en årsredovisning.

Närmare bestämmelser om årsredovisningen finns i *lagen (1997:614) om kommunal redovisning*.

När styrelsen har fått övriga nämnders redovisningar, *ska* den upprätta en årsredovisning.

Närmare bestämmelser om årsredovisningen finns i *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

20 a §⁵

Minst en delårsrapport som *skall* upprättas i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 1 § *lagen (1997:614) om kommunal*

Minst en delårsrapport som *ska* upprättas i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 1 § *lagen (2018:000) om kommunal*

² Senaste lydelse 2012:800.

³ Senaste lydelse 1997:615.

⁴ Senaste lydelse 1997:615.

⁵ Senaste lydelse 2004:775.

redovisning skall behandlas av *bokföring och redovisning ska*
fullmäktige. behandlas av fullmäktige.

*Styrelsen ska inom två månader
efter utgången av den period av
räkenskapsåret som delårsrapporten
omfattar, överlämna delårs-
rapporten till fullmäktige och
revisorer.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser

Härigenom föreskrivs att 24 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 §

Styrelsen *skall* svara för samordningsförbundets räkenskaper och årligen inom tre månader från räkenskapsårets slut upprätta årsboks slut och årsredovisning. Lagen (1997:614) om kommunal redovisning *skall* gälla i tillämpliga delar.

Styrelsen *ska* svara för samordningsförbundets räkenskaper och årligen inom tre månader från räkenskapsårets slut upprätta årsredovisning. Lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning *ska* gälla i tillämpliga delar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

1.4 Förslag om lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

En öppen redovisning och en separat redovisning enligt 3 och 4 §§ som avser verksamhet som bedrivs inom en kommun eller ett landsting och som inte utgör räkenskapsinformation enligt *lagen (1997:614) om kommunal redovisning skall* arkiveras i enlighet med bestämmelserna om bevarande och arkivering m.m. i 2 kap. 10–13 §§ den lagen. Detsamma gäller uppgifter av betydelse för redovisningarna.

Sådana redovisningar och uppgifter som sägs i första stycket och som avser verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person vilken omfattas av bokföringslagen (1999:1078) *skall* arkiveras i enlighet med bestämmelserna om arkivering m.m. i 7 kap. den lagen även om informationen inte utgör räkenskapsinformation i bokföringslagens mening.

I arkivlagen (1990:782) finns ytterligare bestämmelser om arkivering.

En öppen redovisning och en separat redovisning enligt 3 och 4 §§ som avser verksamhet som bedrivs inom en kommun eller ett landsting och som inte utgör räkenskapsinformation enligt *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning ska* arkiveras i enlighet med bestämmelserna om bevarande och arkivering m.m. i 3 kap. 12–15 §§ den lagen. Detsamma gäller uppgifter av betydelse för redovisningarna.

Sådana redovisningar och uppgifter som sägs i första stycket och som avser verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person vilken omfattas av bokföringslagen (1999:1078) *ska* arkiveras i enlighet med bestämmelserna om arkivering m.m. i 7 kap. den lagen även om informationen inte utgör räkenskapsinformation i bokföringslagens mening.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

1.5 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken

Härigenom föreskrivs att 5 c § förordningen (2001:100) om den officiella statistiken ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 c §⁶

Kommuner och landsting ska för den officiella statistiken lämna de uppgifter som avses i 5 § 1–7, samt uppgifter om

1. preliminära och definitiva årliga bokslut,
2. budget och plan för resultat- och balansräkning enligt 5 kap. 2 § 1 och 2 §§ lagen (1997:614) om kommunal redovisning,
2. budget och plan för resultat- och balansräkning enligt 5 kap. 2 § och 6 kap. 2 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning,
3. utfall av kommunernas och landstingens resultaträkning för räkenskapsårets första tertial samt årsprognoser för innevarande år vid utgången av samma tertial,
4. kommun- och landstingsägda företag, och
5. alternativa utförare av kommun- och landstingsfinansierad verksamhet.

Kommuner och landsting ska för den officiella statistiken dessutom lämna kvartalsvisa uppgifter om intäkter och kostnader, finansiella tillgångar och skulder, balansräkningsposter, investeringsutgifter samt kvartalsvisa årsprognoser för dessa.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2018.

⁶ Senaste lydelse 2013:946.

1.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärme- verksamhet

Härigenom föreskrivs att 2, 4, 6, 11 och 12 §§ förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Om annat inte följer av denna förordning *skall* årsrapporten upprättas i enlighet med god redovisningssed som den tillämpas vid upprättande av årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Detta gäller även om den som bedriver fjärrvärmeverksamheten inte upprättar någon årsredovisning.

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun *skall* årsrapporten i stället upprättas i enlighet med god redovisningssed som den tillämpas vid upprättande av årsredovisning enligt *lagen (1997:614) om kommunal redovisning*.

Om annat inte följer av denna förordning *ska* årsrapporten upprättas i enlighet med god redovisningssed som den tillämpas vid upprättande av årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Detta gäller även om den som bedriver fjärrvärmeverksamheten inte upprättar någon årsredovisning.

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun *ska* årsrapporten i stället upprättas i enlighet med god redovisningssed som den tillämpas vid upprättande av årsredovisning enligt *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

4 §

Årsrapporten *skall* bestå av

Årsrapporten *ska* bestå av

1. en balansräkning för räkenskapsåret och för det föregående räkenskapsåret,
2. en kostnadsslagsindelad resultaträkning för räkenskapsåret och för det föregående räkenskapsåret,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse,

5. en finansieringsanalys upprättad enligt en indirekt metod, om den som bedriver fjärrvärmeverksamheten är skyldig att upprätta en finansieringsanalys enligt årsredovisningslagen (1995:1554) eller *lagen (1997:614) om kommunal redovisning*, och

6. en kopia av årsredovisningen eller årsbokslutet för räkenskapsåret som upprättats enligt årsredovisningslagen, *lagen om kommunal redovisning* eller bokföringslagen (1999:1078).

5. en kassaflödesanalys upprättad enligt en indirekt metod, om den som bedriver fjärrvärmeverksamheten är skyldig att upprätta en kassaflödesanalys enligt årsredovisningslagen (1995:1554) eller *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*, och

6. en kopia av årsredovisningen eller årsbokslutet för räkenskapsåret som upprättats enligt årsredovisningslagen, *lagen om kommunal bokföring och redovisning* eller bokföringslagen (1999:1078).

6 §

Årsrapporten *skall* skrivas under av dem som undertecknar den årsredovisning som upprättas enligt årsredovisningslagen (1995:1554).

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun *skall* årsrapporten i stället beslutas av kommunfullmäktige eller av den som fullmäktige utsett.

Om någon årsredovisning enligt årsredovisningslagen eller *lagen (1997:614) om kommunal redovisning* inte upprättas, *skall* årsrapporten undertecknas av den som bedriver verksamheten eller av behöriga ställföreträdare för den som bedriver verksamheten.

Årsrapporten *skall* innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Årsrapporten *ska* skrivas under av dem som undertecknar den årsredovisning som upprättas enligt årsredovisningslagen (1995:1554).

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun *ska* årsrapporten i stället beslutas av kommunfullmäktige eller av den som fullmäktige utsett.

Om någon årsredovisning enligt årsredovisningslagen eller *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning* inte upprättas, *ska* årsrapporten undertecknas av den som bedriver verksamheten eller av behöriga ställföreträdare för den som bedriver verksamheten.

Årsrapporten *ska* innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

11 §⁷

I noterna ska det, utöver vad som följer av god redovisningssed, lämnas uppgifter om

1. principerna för den fördelning som avses i 7 och 9 §§,
2. det planenliga restvärdet för varje anläggningskategori, och
3. hur stor andel av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser koncernföretag, intresseföretag eller sådana gemensamt styrda företag som företaget som bedriver fjärrvärmeverksamheten är delägare i, med angivande av principerna för intern prissättning.

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun ska uppgifterna enligt första stycket 3 i stället avse andelen inköp och försäljningar som avser den egna kommunen eller sådana juridiska personer som ingår i kommunens sammanställda *redovisning* enligt *lagen (1997:614) om kommunal redovisning*.

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun ska uppgifterna enligt första stycket 3 i stället avse andelen inköp och försäljningar som avser den egna kommunen eller sådana juridiska personer som ingår i kommunens sammanställda *räkenskaper* enligt *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

Uttrycken koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag har samma betydelse som i årsredovisningslagen (1995:1554).

12 §⁸

Den som bedriver fjärrvärmeverksamhet ska senast fem månader efter räkenskapsårets utgång lämna årsrapporten till en godkänd revisor för granskning enligt 42 § fjärrvärmelagen (2008:263).

Om den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas enligt årsredovisningslagen (1995:1554) eller bokföringslagen (1999:1078) enligt lag eller annan förordning ska granskas av minst en auktoriserad revisor, ska årsrapporten i stället granskas av en auktoriserad revisor.

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun ska årsrapporten i stället granskas av de revisorer som granskar den årsredovisning som kommunen upprättar enligt *lagen (1997:614)*

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun ska årsrapporten i stället granskas av de revisorer som granskar den årsredovisning som kommunen upprättar enligt *lagen (2018:000)*

⁷ Senaste lydelse 2015:832.

⁸ Senaste lydelse 2013:228.

om kommunal redovisning.

*om kommunal bokföring och
redovisning.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2018.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Direktivet

Regeringen beslutade den 28 augusti 2014 (dir. 2014:125), bilaga 1, att tillsätta en särskild utredare med uppgift att se över lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

Syftet med översynen var att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting. Utgångspunkten skulle bl.a. vara att de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt ska beaktas och att redovisningslagstiftningen även fortsättningsvis ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Utredaren ska utreda om det finns skäl att ändra redovisningen av kommunala avtalspensioner och om, och i så fall på vilket sätt, hänsyn ska tas till valet av finansieringsform för framtida pensionsutbetalningar vid redovisningen av kommunala avtalspensioner. Utredaren ska utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på den sammanställda redovisningen och hur detta påverkar kommunallagens (1991:900) balanskrav och kravet på en god ekonomisk hushållning. Utredaren ska utreda förutsättningarna för, och behovet av att, samordna reglerna kring särredovisning samt beakta risken för motverkande skillnader. Utredaren ska även utreda förutsättningarna för och behovet av, att ändra kraven på delårsrapporterna vad gäller innehåll och omfattning. Utredaren ska vidare utreda behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden av lag samt allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala redovisningsområdet.

Utredaren ska lämna de lagförslag som övervägandena leder fram till.

Utredaren ska därutöver kartlägga hur redovisningsreglerna för bidrag till infrastruktur tillämpas.

Utöver de ovan angivna uppdragen är utredaren oförhindrad att göra andra analyser och lämna ytterligare förslag med bäring på den kommunala redovisningen som kan anses motiverade inom ramen för utredningsuppdraget.

2.2 Utgångspunkter och begränsning av uppdraget

Av utredningens direktiv framgår att utredaren även ska beakta de förändringar som skett i BFL och i ÅRL som har bäring på det kommunalekonomiska området, då dessa lagar i hög grad påverkat utformningen av lagen om kommunal redovisning.

Utredaren ska redogöra för ekonomiska och administrativa konsekvenser av sina förslag. Förslagets konsekvenser ska redovisas enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen (1998:1474). Förslagen ska kostnadsberäknas.

I 14 kap. 3 § RF anges att en inskränkning av den kommunala självstyrelsen inte bör gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålen. Det innebär att en proportionalitetsprövning ska göras under lagstiftningsprocessen. Om något av förslagen i betänkandet påverkar det kommunala självstyret ska därför, utöver dess konsekvenser, också de särskilda avvägningar som lett fram till förslagen särskilt redovisas.

2.3 Utredningsarbetet

Utredningen har antagit namnet KomRed.

Utöver utredningens sekretariat har en expertgrupp deltagit i utredningsarbetet.

I september 2014 tillsattes en expertgrupp med representanter från berörda departement, myndigheter och organisationer. Till gruppen förordnades experter från Finansdepartementet och Näringsdepartementet. Därutöver förordnades experter från SKL, ESV, BFN, KPMG, PwC, EY, KEF och RKR. Utredningen har träffat expertgruppen vid nio tillfällen.

Utredningen har träffat forskare från Kommunforskning i Västsverige för att få information om bokslutspolitik och för att diskutera övriga redovisningsfrågor.

När det gäller särredovisning och sammanställd redovisning har utredningen träffat forskare från Lunds universitet.

Utredningen har också träffat forskare från Handelshögskolan vid Karlstads universitet för att diskutera efterlevanden av lag och kompletterande normgivning.

Utredningen har vid tre tillfällen träffat KPA angående redovisningen av pensionsförpliktelser och pensionsförsäkringar. Swedbank har varit utredningen behjälplig med synpunkter angående pensionsstiftelser. När det gäller redovisningen av pensionsförpliktelser har utredningen tagit hjälp av SKL.

När det gäller finansiella instrument har utredningen tagit hjälp av Fredrik Eriksson, KPMG.

Utredningen ska enligt direktiven föra en dialog med de utredningar som berör de frågeställningar som angivits i uppdraget. Utredningen har därför haft kontakt med Utredningen om en kommunallag för framtiden (Fi 2012:07) och Skolkostnadsutredningen (U 2014:14).

Utredningen har också deltagit i flera konferenser och seminarier, t.ex. SKL:s Bokslutsdagar, Ekonomidagarna i Örebro samt seminarium med Skåne läns kommunalförbund.

3 Förutsättningar för den kommunala redovisningen

Kraven på redovisningen inom kommunal och privat sektor är i många avseenden lika. Att ta fram information och göra en redovisning handlar om att registrera och periodisera transaktioner, samt att sammanställa finansiella rapporter. Det ställs i båda sektorerna krav på t.ex. verifikationer, systemdokumentation och behandlingshistorik. Det finns dock vissa särskilda förhållanden som skiljer kommunal verksamhet från den verksamhet som privata företag bedriver. Det brukar betecknas som den kommunala särarten, och påverkar hur den kommunala redovisningen utformas.

3.1 Kommunal verksamhet

Offentlig verksamhet i Sverige bedrivs av stat, kommun och landsting. Enligt 1 kap. 7 § RF finns kommuner på lokal och regional nivå. Dessa rättssubjekt betecknas som kommuner och landsting i 1 kap. 1 § KL. Det finns 290 kommuner och 20 landsting. Den kommunala sektorns verksamhet utgör en väsentlig del av samhällsekonomin och verksamheten i den offentliga sektorn. De kommunala utgifterna motsvarade 24 procent av BNP 2014. Den största delen av utgifterna avsåg verksamheter inom vård, skola och omsorg. Antalet sysselsatta i kommunerna och landstingen utgör, tillsammans med antalet sysselsatta hos privata utförare som utför verksamhet som finansieras av kommuner och landsting, drygt en fjärdedel av det totala antalet sysselsatta i Sverige.

Kommunal självstyrelse

Sverige har en lång tradition av kommunal självstyrelse. Kommunerna ges genom den kommunala självstyrelsen stor frihet att själva besluta över sin verksamhets form och innehåll. Det ger möjlighet till lokala anpassningar utifrån olika behov och förutsättningar.

Den kommunala självstyrelsen garanteras genom bestämmelser i RF. I 1 kap. 1 § andra stycket RF anges att den svenska folkstyrelsen förverkligas genom ett representativt och parlamentariskt statsskick och genom kommunal självstyrelse. Den kommunala självstyrelsen skyddas, och begränsas, av bestämmelsen i 8 kap. 2 § första stycket 3 RF. Den anger att föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser grunderna för kommunernas organisation och verksamhetsformer, den kommunala beskattningen samt kommunernas befogenheter i övrigt och deras åligganden. Av 8 kap. 3 § RF framgår att riksdagen har möjlighet att bemyndiga regeringen att meddela vissa sådana föreskrifter. Av 14 kap. 2 § RF framgår principen om kommunal självstyrelse; att kommunerna sköter lokala och regionala angelägenheter av allmänt intresse på den kommunala självstyrelsens grund. En inskränkning av den kommunala självstyrelsen bör enligt 14 kap. 3 § RF inte gå längre än vad som är nödvändigt med hänsyn till de ändamål som föranlett den. Kommuner får enligt 14 kap. 4 § RF ta ut skatt för skötseln av sina angelägenheter.

Obligatoriska och frivilliga uppgifter

Kommunernas och landstingens verksamhet omfattar viktiga samhällsfunktioner som regleras i bl.a. skollagen (2010:800), socialtjänstlagen (2001:453) och HSL. Utöver de obligatoriska uppgifterna som ges i lag har kommuner och landsting en fri sektor inom vilken de kan sköta egna angelägenheter, dvs. frivillig verksamhet. Det handlar t.ex. om kultur- och fritidsverksamhet.

Ramen för den kommunala kompetensen ges i KL. Av den framgår bl.a. de kommunalrättsliga principerna; lokaliseringsprincipen, förbudet att ta på sig uppgifter som enbart ankommer på annan, förbudet att understödja enskilda eller företag, och förbud mot att bedriva spekulativ verksamhet. I KL anges också fördelningen av makt och ansvar inom kommunerna och landstingen. Det bör påpekas att KL för närvarande är under översyn. Utredningen om en

kommunallag för framtiden har överlämnat sitt slutbetänkande En kommunallag för framtiden (SOU 2015:24) till regeringen.

Lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter (befogenhetslagen), innehåller bestämmelser som ger kommuner och landsting ökade befogenheter i förhållande till vad som gäller enligt KL. Den innehåller inte några obligatoriska uppgifter och reglerar bl.a. kommunal kompetens gällande bidrag till högskoleverksamhet, bidrag till byggande av statlig väg och järnväg, bidrag till inrättande och drift av Eric-konsortier samt till anläggande av allmän farled som staten ansvarar för.

Samverkan

Det finns en omfattande samverkan mellan kommuner och landsting. År 2015 bedrevs samverkan i 174 kommunalförbund. Samverkan förekommer också genom t.ex. gemensamma nämnder, avtal och gemensamt ägda företag. Lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser ger Arbetsförmedlingen, Försäkringskassan samt enskilda landsting och kommuner möjlighet att samordna sina insatser i samordningsförbund. Kommuner och landsting deltar också i nätverk med näringslivet, intresseorganisationer och högskolor.

3.1.1 Kommunal särart

Den kommunala verksamheten har vissa speciella förutsättningar som påverkar redovisningen. Det brukar benämnas den kommunala särarten.

En skillnad mellan privat och kommunal verksamhet är dess syfte. Ett grundläggande syfte med att bedriva ett privat företag är att ge ägarna avkastning på satsat kapital och att generera medel för att kunna driva verksamheten vidare. Det finns alltså ett vinstsyfte till skillnad från för kommunerna och landstingen vars uppdrag, och syfte med verksamheten, är att sköta angelägenheter av allmänt intresse. Verksamheten garanteras av den kommunala beskattningsrätten. Detta gör att den finansiella rapporteringen i kommuner och landsting, på ett annat sätt än för ett privat företag, måste kompletteras och bedömas i förhållande till annan information om mängd och kvalitet.

Kommuner och landsting är en typ av obligatoriska associationer där medlemskapet inte är frivilligt.¹ De är dessutom demokratiska organisationer med politiskt valda ledningar. Det finns både ett politiskt ansvarstagande och ett politiskt ansvarskrävande vid beslut. Vid sidan om styrelsen kan även nämnderna göras ansvariga. Det finns ett demokratiskt krav på öppenhet som finns lagsfäst genom bl.a. offentlighetsprincipen.

Grunderna för kommuner och landstings existens finns intagen i RF, där stadgas att det finns kommuner på lokal och regional nivå. Kommuner och landsting kan därmed inte upphöra att existera utan vidare. Kommuner och landsting kan vidare inte försättas i konkurs eller likvidation. Kommunernas och landstingens verksamhet finansieras till största delen kollektivt genom beskattning och statsbidrag. Soliditetsmättet har därför en annan innebörd i den kommunala sektorn jämfört med i den privata. Det kan också vara svårt att tolka soliditetsmättet eftersom förmögenheter egentligen inte ska byggas upp i kommunal sektor utan intäkterna ska användas till verksamheten. Även om det naturligtvis behövs visst kapital för att kunna tillhandahålla välfärdstjänster har eget kapital en annan roll i kommuner och landsting än i privata företag. Kommunernas och landstingens anläggningstillgångar är ofta av allmännyttig karaktär, vilket påverkar hur värderingen av dessa ska göras.

En stor del av kommunernas och landstingens intäkter bestäms alltså politiskt. De intäkter som kommuner och landsting har är, åtminstone kortsiktigt, förhållandevis oberoende av kostnadsutvecklingen. Skatteintäkternas storlek förändras t.ex. inte omedelbart till följd av verksamhetsförändringar. Kommuner och landsting måste också bokföra ekonomiska transaktioner som saknar en direkt motprestation. Det gäller t.ex. generella skattebidrag, skatteintäkter och ekonomiskt bistånd enligt socialtjänstlagen.

I ett privat företag kan beskattningen påverkas av hur en affärs händelse redovisas. För stora delar av verksamheten inom kommuner och landsting har redovisningen inte ett sådant samband.

¹ Enligt 1 kap. 4 § KL är medlem av en kommun den som är folkbokförd i kommunen, äger fast egendom i kommunen eller ska betala kommunalskatt där. Medlem av ett landsting är den som är medlem av en kommun inom landstinget.

Kommunala beslut påverkar ekonomin för framtida generationer i deras egenskap av skattebetalare och mottagare av kommunal service. Budgeten har en viktig roll i den politiska styrningen av kommuner och landsting. I budgeten görs målformuleringar, prioriteringar och det tas beslut om resursfördelning. De krav som ställs på kommunerna och landstingen vad gäller ekonomiskt resultat (balanskrav och god ekonomisk hushållning) medför att redovisningsreglerna och de allmänna redovisningsprinciperna blir av stor betydelse redan vid budgetarbetet. Vid uppföljningen av om de mål som satts i budgeten har uppnåtts är redovisningen central. Resultaträkningen är därför den primära rapporten inom den kommunala sektorn.

Kommunernas och landstingens prissättning regleras bl.a. av självkostnadsprincipen i 8 kap. 3 c § KL. Den innebär att de som huvudregel inte får ta ut högre avgifter än vad som svarar mot kostnaderna för det som tillhandahålls (självkostnaden). Den kommunala redovisningen är därför viktig för att kunna bedöma om självkostnadsprincipen upprätthållits.

3.2 Kommunal redovisning

3.2.1 Varför behövs kommunal redovisning?

Den kommunala redovisningen är ett underlag för ekonomiska och politiska beslut. Tillgång till information är en grundförutsättning för en fungerande demokrati och en effektiv förvaltning av ekonomin. Redovisningen fyller därför en viktig funktion.

Det är delvis samma aktörer som använder kommunal och privat redovisning, t.ex. kreditinstitut. Den kommunala särarten gör dock att gruppen som använder den kommunala redovisningen är större och inbördes mer heterogen jämfört med den som använder privata företags redovisning. Olika aktörer ställer skilda krav på ekonomisk information och mått. Det måste därför göras en avvägning mellan hur detaljerad redovisningen ska vara i olika avseenden och vad som krävs för att ta fram uppgifterna, dvs. en bedömning av nyttan kontra kostnaden.

Den avgörande karakteristiken för en redovisningsenhet är att det finns användare som behöver finansiell information. Detta för att kunna utkräva ansvar eller fatta beslut om resursallokering och framtida resursbehov. Den kommunala finansiella rapporteringen har

således olika användare för vilka den primära redovisningsenheten och kraven på rapporteringens innehåll kan variera. En redovisningsenhet kan vara vissa specialreglerade verksamheter (exempelvis VA, fjärrvärme och renhållning), en nämnd, ett kommunalförbund, en kommun, ett landsting eller hela kommunalgruppen.

Redovisningen är central för fullmäktiges ansvarsprövning av styrelser och nämnder. Den används även för avstämning av de krav på den kommunala ekonomin som ställs i lag och vid utvärdering av resursanvändningen. Redovisningen är därför ett viktigt verktyg för både den politiska majoriteten och oppositionen i kommuner och landsting.

Medlemmar i kommuner och landsting har ett direkt intresse av den kommunala redovisningen. Den ger dem information som är intressant för dem i deras roller som t.ex. röstberättigade, skattebetalare, brukare och anställda. Media använder redovisningen för att informera om och granska kommuners och landstings verksamheter.

Staten använder bl.a. den kommunala redovisningen som underlag för kommunala utjämningsystem och vid tilldelning av resurser till kommuner och landsting genom statsbidrag. Den kommunala verksamheten är, som tidigare nämnts, en stor del av offentlig sektor och den svenska ekonomin. Redovisningen behövs därför också för nationalräkenskaperna och som underlag för den finansiella politiken på nationell nivå. Även andra kommuner och landsting kan ha intresse av redovisningen. Det finns vidare företag och organisationer som är intressenter på grund av att de är beroende av ersättningssystem eller att de konkurrerar med den verksamhet som kommuner och landsting bedriver i egenförvaltning.

3.2.2 Kvalitativa egenskaper

Informationen i finansiella rapporter måste ha vissa kvalitativa egenskaper för att vara användbar för intressenter. Det är väsentligen samma grundläggande kvalitetskrav som ställs på redovisningen inom kommunal och privat sektor.²

² Se t.ex. Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting (2011) från RKR och K3 från BFN.

Ett krav är att redovisningen måste vara begriplig för användarna. Det måste dock förutsättas att användarna har vissa grundläggande kunskaper om t.ex. ekonomi och, vad gäller kommunal redovisning, om kommunal verksamhet. Redovisningen måste vidare möjliggöra jämförelser över tid för samma redovisningsenhet, och mellan olika redovisningsenheter. Jämförbarheten är av särskilt vikt för kommuner och landsting bl.a. eftersom deras varor och tjänster som huvudregel inte prissätts på en marknad. För kommuner och landsting blir jämförelser ett sätt att utvärdera effektiviteten.

Utformningen av rapporterna måste vara sådan att informationen på ett relevant sätt kan användas för uppföljning och utvärdering av beslut. I detta ligger ett krav på aktualitet. En finansiell rapport får inte presenteras för lång tid efter redovisningsperiodens slut. Redovisningen ska också på ett tillförlitligt sätt förmedla en objektiv bild av resultatet och enhetens ställning. Redovisningen måste präglas av öppenhet och transparens.

Frågan om informationen är av väsentligt betydelse, och om nyttan av att ta fram informationen överväger kostnaden, är viktiga aspekter vid upprättandet av en finansiell rapport. Nyttan av informationen bör vara större än kostnaden för att tillhandahålla den. Denna avvägning ska huvudsakligen baseras på bedömningar. Kostnaderna bärs inte alltid av den part som har nytta av informationen och nyttan av informationen tillfaller ofta en bred skara av externa användare.

3.2.3 Regelverket för den kommunala redovisningen

Länge saknades en närmare lagreglering av kommunal redovisning. I allt väsentligt överläts det till kommuner och landsting att själva utveckla den kommunala redovisningen.

Kapitalredovisningskommittén hade 1956 förordat en modell för redovisning som kom att användas fram till mitten av 1980-talet. Det var en för sektorn unik redovisningsmodell men den kom att kritiseras bl.a. för att den ansågs vara alltför komplex. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet presenterade 1986 en ny redovisningsmodell och ett normalreglemente influerade av de regleringar som fanns för privata företags redovisning. Målsätt-

ningen var bl.a. att samordna redovisningsformerna mellan kommunal och privat verksamhet. Inom kommunsektorn bildades också en referensgrupp för samråd och samverkan i redovisningsfrågor för att utveckla praxisen inom kommunal externredovisning. En stor majoritet av kommunerna och landstingen kom att använda den nya redovisningsmodellen och normalreglementet.³

Övergripande bestämmelser om redovisning och bokföring finns i 8 kap. KL. Det anges t.ex. i 8 kap. 16 § KL att styrelsen ska upprätta en årsredovisning. Regeringen övervägde vid tillkomsten av 1991 års kommunallag att införa mer preciserade regler för redovisningen men stannade vid att lagens bestämmelser om den kommunala redovisningen bara skulle ange ramarna för redovisningsarbetet. Det överlämnades istället till fullmäktige att närmare besluta om kompletterande föreskrifter om redovisning. Det förslag till kommunalt redovisningsreglemente som Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet hade utarbetat framhölls dock som en god förebild för hur sådana närmare föreskrifter kunde utformas (prop. 1990/91:117 s. 122 f.).

Lagen om kommunal redovisning

KRL trädde i kraft den 1 januari 1998. Lagen reglerar kommuners, landstings och kommunalförbunds externredovisning. Samordningsförbund enligt lagen om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser ska också följa lagen i tillämpliga delar. Förutom bestämmelser om externredovisning innehåller KRL allmänna bestämmelser om bokföring och vissa bestämmelser som avser internredovisning. Bestämmelserna om internredovisning gäller krav på avstämning av utfallet i förhållande till fastställd budget.

KRL byggde i allt väsentligt på normalreglementet och den lagstiftning som fanns för den privata sektorn. Regeringen påtalade i lagens förarbeten att kommunerna och landstingen är en väsentlig del av samhällsekonomin och vikten av att ekonomiska beslut grundas på ett stabilt och relevant beslutsunderlag. Genom lagstiftning skulle det skapas bättre förutsättningar att upprätthålla en samordnad och enhetlig kommunal redovisningsstandard som skulle kunna

³ Ds 1996:30 s. 37 f.

förbättra jämförbarheten och analysförutsättningarna (prop. 1996/97:52 s. 30 ff.).

KRL är en ramlagstiftning som ger utrymme för normbildning genom det krav på god redovisningssed som finns i lagens första kapitel (prop. 1996/97:52 s. 44). Även den lagstiftning som finns om redovisning för privata företag har karaktären av ramlagstiftning. I KRL finns kapitel om bokföring, allmänna bestämmelser om årsredovisning, förvaltningsberättelse, resultaträkning och balansräkning, värdering, kassaflödesanalys, sammanställd redovisning samt delårsrapporter.

Regeringen ansåg vid lagens tillkomst att de specifika förutsättningar som gäller för kommunal verksamhet gör att den redovisningslagstiftning som gäller för näringslivet inte är direkt överförbar. Det grundläggande synsättet på redovisning ansågs vara detsamma i båda sektorer men det påpekades att den kommunala särarten gör att särskilda krav kan ställas på den kommunala redovisningen. Syftet med den kommunala externredovisningen är att ge fullmäktige, kommuninvånare och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning (prop. 1996/97:52 s. 42 f.).

Kommunala företag omfattas inte av KRL utan de styrs av samma bokförings- och redovisningsregler som privata företag. De ingår dock i den sammanställda redovisningen som är en del av årsredovisningen. Detta för att få en samlad bild av kommunens totala ekonomiska engagemang. Begreppet kommunala företag finns numera inte kvar i KL (prop. 2013/14:118 Privata utförare av kommunal verksamhet). Med kommunala företag avser utredningen samtliga företag där en kommun eller ett landsting är hel- eller delägare. Även stiftelser som kommunen eller landstinget ensamt, eller tillsammans med någon annan bildat, och ekonomiska föreningar där kommunen eller landstinget bestämmer tillsammans med någon annan, anses också ingå i begreppet kommunala företag.

Rådet för kommunal redovisning

Normgivande organ inom kommunal redovisning är RKR vars huvudsakliga syfte är att utveckla god redovisningssed enligt KRL. RKR är en ideell förening vars medlemmar är Sveriges Kommuner

och Landsting (SKL) och staten. RKR bildades 1997 och ger ut rekommendationer, informationsmaterial och idéskrifter inom kommunal redovisning. RKR inspireras både av nationell normgivning från BFN och av internationell normgivning, t.ex. från IPSASB. De ekonomiska och legala förutsättningarna varierar dock mellan såväl länder som sektorer.

3.3 Övergripande krav på den kommunala ekonomin

Finanspolitiskt ramverk

Det finanspolitiska ramverket på nationell nivå består av ett antal principer som finanspolitiken utformas efter. Ramverket är ett verktyg som ska se till att finanspolitiken är långsiktigt hållbar och transparent. Riksdagen fastställer målet för offentlig sektors sparande, överskotts-målet. Riksdagen fastställer också utgiftstak för statens och ålders-pensionssystemets utgifter för tre år framåt. Överskottsmålet och utgiftstaket ger det totala ekonomiska utrymmet i budgetprocessen. För att stärka budgetprocessen på lokal nivå tillämpas ett balanskrav för kommunsektorn. Kravet innebär att varje kommun och landsting ska budgetera för ett resultat i balans. Balanskravet anger den lägsta godtagbara resultatnivån. Kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Det kommunala balanskravet och utgiftstaket är viktiga instrument för att uppnå överskotts-målet.

Samspelet mellan kommunallagen och lagen om kommunal redovisning

Regelverket om kommunal redovisning samspelar med de regleringar som finns i KL om budgeten och kravet på en god ekonomisk hushållning. KRL och KL måste ofta läsas tillsammans, t.ex. avseende hur balanskravet utformats. Bestämmelserna om ekonomisk förvaltning återfinns i 8 kap. KL.

3.3.1 God ekonomisk hushållning

Krav på god ekonomisk hushållning

I 1953 års kommunallag infördes ett kommunalt förmögenhets-skydd. Bestämmelsen byggde på tanken att en generation inte har rätt att förbruka vad föregående generationer ”ihopbragt till sina efterkommandes gagn”. Det innebar att en kommuns fasta och lösa egendom borde förvaltas så att kommunens förmögenhet inte minskade. Denna bestämmelse fördes inte över till 1991 års kommunallag. Enligt regeringen kunde det inte alltid sättas likhets-tecken mellan ett gott och sunt ekonomiskt handlande och en strävan att alltid hålla förmögenheten intakt (prop. 1990/91:117 s. 109 f.). Kommuner och landsting ansågs ibland kunna behöva använda sina medel på ett friare sätt än vad som följde av bestämmelsen om förmögenhetsskydd. Det infördes i stället en allmän regel i 8 kap. 1 § KL om att kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Bestämmelsen gäller även i den verksamhet som kommuner och landsting bedriver genom andra juridiska personer. Regeringen ansåg det inte vara meningsfullt att uttömmade i lag ange vad som kan anses höra till god ekonomisk hushållning.

I 8 kap. 2 § KL finns ett exempel på vad som ligger i kravet på en sådan hushållning, nämligen att medelsförvaltningen ska ske på ett sådant sätt att krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses.

I lagens förarbeten gavs bl.a. följande exempel på vad som utgör god ekonomisk hushållning. En god ekonomisk hushållning bör vara att de löpande intäkterna täcker de löpande kostnaderna. Det är normalt sett inte god ekonomisk hushållning att finansiera löpande driftskostnader med lån. När en kommun eller ett landsting får betalning vid en försäljning av en anläggningstillgång, eller får försäkringsersättning för en sådan tillgång, ska motsvarande belopp användas till att investera i andra anläggningstillgångar eller betala långfristiga skulder, med undantag för vissa särskilda fall när medlen kan användas på annat sätt. Det kan vara fallet när behovet av anläggningstillgångar minskar på grund av vikande befolkningsunderlag eller ändrad verksamhetsinriktning. I god ekonomisk hushållning ligger också att man vårdar tillgångar

väl, har god framförhållning i den fysiska planeringen och en effektiv organisation.⁴

Ett nollresultat är inte tillräckligt för att kravet på god ekonomisk hushållning ska vara uppfyllt. För att kravet ska vara uppfyllt bör utfallet ligga på en nivå som ”realt sett” åtminstone konsoliderar ekonomin (prop. 1996/97:52 s. 32 f.).

Mål och riktlinjer

I syfte att stödja strävandena mot god ekonomisk hushållning föreslog regeringen att kommuner och landsting ska sätta upp mål och riktlinjer. Detta skulle stärka långsiktigheten i kommuners och landstings ekonomiska och verksamhetsmässiga planeringar (prop. 2003/04:105 s. 10 f.).

I 8 kap. 5 § andra stycket KL infördes bestämmelser om att budgeten ska innehålla mål och riktlinjer, samt finansiella mål. Enligt paragrafens andra stycke ska kommuner och landsting ange mål och riktlinjer för verksamheten som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. För ekonomin ska anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. De finansiella målen ska enligt paragrafens tredje stycke tas in i den treåriga planen för ekonomin.

Det saknas i lag en närmare reglering av vilken omfattning som målen eller riktlinjerna ska ha, eller vilka områden av den kommunala verksamheten som ska omfattas av dessa. Det överlämnades till den enskilda kommunen eller landstinget att bestämma, med utgångspunkt från sina egna förhållanden och med beaktande av riksdagens beslutade nationella mål (prop. 2003/04:105 s. 11).

Ett vanligt förekommande mål för kommuner och landsting är att årets resultat ska vara två procent av summan av skatteintäkterna och de generella statsbidragen. I regeringens skrivelse Utvecklingen inom den kommunala sektorn⁵ anförs att målet för god ekonomisk hushållning bör kunna skilja sig åt mellan enskilda kommuner och landsting, bl.a. med beaktande av ekonomiskt utgångsläge och framtida förutsättningar.

⁴ Prop. 1990/91:117 s. 211.

⁵ Skr. 2014/15:102 s. 15.

God ekonomisk hushållning i den kommunala redovisningen

Enligt 4 kap. 5 § KRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en utvärdering av utfallet av de i budgeten ställda målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning. Förvaltningsberättelsen ska även innehålla en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

3.3.2 Balanskravet

Krav på en budget i balans

Den ekonomiska krisen i början av 1990-talet skadade de svenska statsfinanserna. Det kom därför att genomföras en rad åtgärder för att skapa förutsättningar att driva en långsiktigt hållbar ekonomisk politik. Det infördes ett mål för överskott i de offentliga finanserna och ett utgiftstak för staten. Regeringen initierade 1995 en översyn av bestämmelserna om ekonomisk förvaltning i kommuner och landsting. Det fanns från regeringens sida en oro över utvecklingen av kommunernas och landstingens ekonomi.

Det lagstadgade kravet på god ekonomisk hushållning ansågs inte ha haft en tillräcklig styreffekt och ett förslag om krav på en kommunal ekonomi i balans lades fram. Balanskravet skulle förhindra en fortlöpande urgröpning av den kommunala ekonomin och skapa förutsättningar för en långsiktig stabil finansiell utveckling (prop. 1996/97:52 s. 29 f.). Bakom balanskravet ligger den grundläggande idén om att varje generation ska bära de kostnader för service som den generationen beslutar om och konsumerar.

I 8 kap. 4 § tredje stycket KL infördes ett krav på att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. Det innebär att i normalfallet ska årets resultat enligt resultaträkningen, och förändringen av det egna kapitalet, vara positivt. Det kommunala balanskravet är, som tidigare nämnts, en del av det nationella finanspolitiska ramverket och understödjer överskottsmålet.

Balanskravet gäller inte de kommunala företagen. Däremot måste eventuellt bidrag till ett kommunalt företag för att täcka en förlust redovisas som en kostnad i kommunens eller landstingets resultaträkning. På motsvarande sätt redovisas avkastning från de

kommunala bolagen som en intäkt i resultaträkningen (prop. 1996/97:52 s. 35 f. och 54 f.).

Ett balanskrav relateras till resultaträkningen och inte till balansräkningen. Införandet av kravet på en budget i balans syftade till att förstärka det krav på god ekonomisk hushållning som redan fanns för kommunerna. Balanskravet ska ses som en miniminivå. Att balanskravet är uppfyllt innebär inte nödvändigtvis att kravet på god ekonomisk hushållning är uppfyllt.

Undantag från kravet på en balanserad budget

En kommun eller ett landsting får enligt 8 kap. 4 § fjärde stycket KL underbalansera budgeten under förutsättning att det tidigare har gjorts avsättning till en resultatutjämningsreserv som kan tas i anspråk eller om det finns synnerliga skäl.

Rekvisitet synnerliga skäl markerar att det ställs relativt höga krav för att undantaget ska vara tillämpligt. Regeringen anförde i förarbetena att det i vissa mycket speciella fall kan finnas skäl att acceptera avsteg från kravet att reglera ett negativt resultat (prop. 1996/97:52 s. 38 f.). Det handlar om fall där frångåendet är mycket väl motiverat och kravet på god ekonomisk hushållning är uppfyllt. Det överlämnades i första hand till kommuner och landsting att bedöma vad som omfattas av synnerliga skäl.

Det finns exempel i förarbetena på vad som utgör synnerliga skäl. Ett synnerligt skäl kan vara att en kommun eller ett landsting med en stark finansiell ställning ges möjlighet att med beaktande av god ekonomisk hushållning minska sin förmögenhet, dvs. upprätta en budget som inte är i balans (prop. 1996/97:52 s. 38 f. och prop. 2003/04:105 s. 18 f.). För att ett uttag av det egna kapitalet inte ska bryta mot kravet på en god ekonomisk hushållning ska det bl.a. finnas kapital som täcker hela pensionsåtagandet, även den del som redovisas som en ansvarsförbindelse. Därutöver ska det finnas en buffert med realiserbara tillgångar som kan användas för delfinansiering av framtida investeringar. När dessa delar är täckta måste kommunens eller landstingets egna förutsättningar definieras utifrån skuldsättning, riskexponering och penningflöde.

Större omstruktureringsåtgärder med åtföljande kostnader som en kommun eller ett landsting vidtar i syfte att uppnå en god

ekonomisk hushållning bör enligt regeringens mening kunna utgöra skäl för att inte fastställa en budget i balans. Det kan t.ex. gälla en kommun eller ett landsting med befolkningsminskning som behöver omstrukturera sin verksamhet efter förändrade behov för att få minskade framtida kostnader.

Ett negativt resultat måste regleras

Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna ska det negativa resultatet enligt 8 kap. 5 a § KL regleras och det redovisade egna kapitalet återställas inom de närmast följande tre åren. Vid beräkningen av om det finns något resultat att återställa (balanskravsresultat) ska årets resultat justeras med vissa poster. Hur balanskravsresultatet beräknas finns reglerat i KRL. Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för när regleringen av ett negativt balanskravsresultat ska ske och beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Enligt 8 kap. 5 b § KL får fullmäktige besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl. Synnerliga skäl kan finnas då en kommun eller ett landsting vid upprättandet av budgeten gjort ett undantag från kravet på en budget i balans med hänvisning till synnerliga skäl (prop. 2011/12:172 s. 42). Faktorer som till exempel negativ befolkningsutveckling, hög arbetslöshet, förändringar av skatteintäkter, statsbidrags- och utjämnings-systemet eller andra faktorer som det bör finnas beredskap för är enligt förarbetena inte skäl för underlåtenhet att reglera ett negativt resultat (prop. 2003/04:105 s. 21).

Balanskravet i den kommunala redovisningen

Bestämmelserna om krav på budget i balans och när ett negativt balanskravsresultat måste regleras finns i KL. I KRL regleras vilka upplysningar om balanskravsresultatet som ska lämnas i förvaltningsberättelsen och hur det beräknas.

Beräkning av och upplysningar om balanskravsresultatet

I förvaltningsberättelsen ska det, enligt 4 kap. 3 a § KRL, finnas upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserv (balanskravsresultat). Syftet med införandet av tydligare och mer formaliserade krav på redovisningen av balanskravsresultatet var att åstadkomma en likformighet av redovisningen som skulle skapa förutsättningar för jämförelser mellan olika kommuner (prop. 2011/12:172 s. 35).

Balanskravsjusteringar görs enligt anvisningar i paragrafens andra stycke, bl.a. ska endast realisationsvinster som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning räknas med.

Upplysningskrav vid ett negativt balanskravsresultat

Enligt 4 kap. 4 § KRL ska en kommun i förvaltningsberättelsen upplysa om när och på vilket sätt ett negativt balanskravsresultat kommer att regleras. För det fall fullmäktige har beslutat att inte reglera det negativa balanskravsresultatet ska skälen för det anges. Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

Resultatutjämningsreserver

Det har sedan den 1 januari 2013 funnits möjlighet för kommuner och landsting att under vissa förutsättningar reservera delar av ett positivt resultat i en resultatutjämningsreserv. Resultatutjämningsreserver skapades för att ge kommuner och landsting bättre möjligheter att möta konjunkturvariationer. En resultatutjämningsreserv byggs upp inom ramen för det egna kapitalet. Med en resultatutjämningsreserv kan en del av ett överskott reserveras i goda tider och medlen kan sedan användas för att täcka underskott som uppstår till följd av en lågkonjunktur.

Enligt 8 kap. 3 d § KL får en reservering göras till en resultatutjämningsreserv med ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen en del av årets resultat eller del av årets resultat efter

balanskravsjusteringar. Beloppet måste överstiga en procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunal-ekonomisk utjämning, alternativt två procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning om kommunen har ett negativt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförbindelser.

4 Bokföring och arkivering

4.1 Definition av räkenskapsinformation

I 1 kap. 5 § 4 KRL ges en definition av räkenskapsinformation. Av punkten a framgår att sådana sammanställningar av uppgifter som avses i ett antal uppräknade paragrafer i lagen, är räkenskapsinformation. Följande lagrum räknas upp

- 2 kap. 3 § (grundbokföring och huvudbokföring),
- 2 kap. 4 § (verifikation och handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
- 2 kap. 7 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
- 2 kap. 9 § (sidoordnad bokföring),
- 3 kap. 2 § (årsredovisning),
- 3 kap. 2 § andra stycket (noter till balansräkning och resultaträkning), och
- 3 kap. 5 § (specifikation av balansräkningspost).

4.1.1 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Hänvisningen till noter tas bort från bestämmelsen om definition av räkenskapsinformation.

En bestämmelse om att delårsrapport utgör räkenskapsinformation tas in i lag genom en hänvisning.

Eftersom noter, enligt utredningens förslag, ska vara en del av årsredovisningen kan hänvisningen till noter i definitionen av vad som utgör räkenskapsinformation tas bort. Utredningen föreslår

därför att paragrafhänvisningen rörande noter till balansräkning och resultaträkning tas bort från bestämmelsen om definition av räkenskapsinformation.

En delårsrapport är, enligt utredningen, en sådan sammanställning av uppgifter som utgör räkenskapsinformation. För att tydliggöra det föreslås att en hänvisning till delårsrapport läggs till uppräkningsdelen i bestämmelsen.

4.2 Hur bokföringen ska vara ordnad

Enligt 2 kap. 2 § KRL ska bokföringen vara ordnad så att det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den budget som fullmäktige har fastställt, en tillräcklig kontroll av verksamheten kan upprätthållas, och en tillfredsställande finansstatistisk information kan lämnas.

4.2.1 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Bokföringen ska vara ordnad så att det finns förutsättningar för kontroll av ekonomin. Kravet rörande att bokföringen ska vara så ordnad så att finansiell statistik kan lämnas, ska endast avse den statistik som måste lämnas enligt lag eller förordning.

I förarbetena anförde regeringen att bestämmelsen om hur bokföringen ska vara ordnad innebär att styrelsens och övriga nämnders kontroll ska vara ändamålsenlig för styrning och uppföljning av kommunens och landstingets ekonomi. Den ska också innehålla kontroller som på ett effektivt och rationellt sätt garanterar att redovisningen ger upplysning om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning (prop. 1996/97:52 s. 70).

Utredningen konstaterar att det utifrån bokföringen är svårt att utöva kontroll över verksamheten på sådant sätt som lagstiftaren utgått från enligt dagens lydelse (prop. 1996/97:52 s. 49). Bokföringen är central för kontroll av kommuners och landstings ekonomi. Mot bakgrund av uttalanden i förarbetena menar utredningen att det snarare var tillfredsställande kontroll över ekonomin som

lagstiftaren avsåg. Utredningen anser att bestämmelsen blir mer ändamålsenlig om den avser kontroll över ekonomin i stället för kontroll över verksamheten. Utredningen föreslår därför att bestämmelsen ändras så att krav ställs på att bokföringen ska vara ordnad så att det finns förutsättningar för kontroll av kommunens eller landstingets ekonomi.

Enligt 2 kap. 2 § 3 KRL att bokföringen ska vara ordnad så att en tillfredsställande finansstatistisk information kan lämnas. Utredningen anser inte att det finns skäl att i lag ställa krav på att annan statistisk information ska tas fram än sådan som finns krav på i lag eller förordning. Utredningen föreslår därför att bestämmelsen begränsas till att bara avse den finansiella statistik som måste lämnas enligt lag eller förordning.

4.3 Arkivering av räkenskapsinformation

Nuvarande bestämmelser om arkivering m.m. i KRL infördes 2000. Regeringen anförde i förarbetena att utgångspunkten var att anpassa bestämmelserna om räkenskapsinformation och arkivering till BFL. Detta för att samma krav ska gälla för kommuner och landsting som för bokföringsskyldiga i den privata sektorn (prop. 1999/00:115 s. 35).

I 2 kap. 11 § KRL regleras tiden för arkivering av räkenskapsinformation för kommuner och landsting. Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska minst bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. I övrigt gäller bestämmelserna i arkivlagen (1990:782) för dessa handlingar.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel ska hållas tillgängliga under hela den tid som anges ovan.

Bestämmelsen i KRL efterliknar i hög grad den tidigare huvudregeln i BFL. Räkenskapsinformationen skulle enligt huvudregeln arkiveras minst till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Från och med 2011 har denna tid förkortats till sju år. I förarbetena till lagändringen

angavs att kravet på bevarande av räkenskapsinformation för att affärshändelser ska kunna kontrolleras i efterhand, får ställas mot de kostnader och praktiska problem som långa arkiveringstider kan leda till för de bokföringsskyldiga (prop. 2009/10:235 s. 88).

4.3.1 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Arkiveringstiden för räkenskapsinformation minskas från tio till sju år.

Tiden som maskinutrustning och system, som behövs för att presentera räkenskapsinformation, ska hållas tillgängliga minskas från tio till sju år.

Hänvisningen till arkivlagen tas bort.

För att huvudregeln om arkiveringstiden för räkenskapsinformation ska bli lika för kommuner och landsting som för den privata sektorn föreslår utredningen att arkiveringstiden för räkenskapsinformation förkortas från tio till sju år. Följaktligen ska även den tid som maskinutrustning och system, som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, ska hållas tillgängliga minskas från tio till sju år.

Utredningen föreslår att påminnelsen i lag om att bestämmelserna i arkivlagen i övrigt gäller för dessa handlingar tas bort. Det innebär dock ingen ändring i sak. Skälet till att utredningen föreslår att hänvisningen till arkivlagen ska tas bort är att arkivlagens tillämplighet framgår av arkivlagens bestämmelser, och att läsaren kan förledas att tro att arkivlagen är den enda övriga lag som innehåller bestämmelser om arkivering som rör kommunsektorn. Det finns också andra lagar som innehåller sådana bestämmelser, t.ex. socialtjänstlagen (2001:453).

5 Allmänna bestämmelser om årsredovisning

5.1 Krav på överskådlighet

5.1.1 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Krav på att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt ska tas in i lagen.

Någon särskild bestämmelse om att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt finns i dag inte i KRL. I 2 kap. 2 § ÅRL finns krav på att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt. Krav på överskådlighet finns även i FÅB. I 2 kap. 5 § FÅB anges att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt. I ESV:s föreskrifter till bestämmelsen anges följande:

Kravet på överskådlighet innebär att informationen ska vara lättillgänglig. Informationen ska presenteras på ett relevant och systematiskt sätt, i former som ger möjlighet till överblick både vad avser myndigheten som helhet som dess olika delar.

Utredningen anser att det är viktigt, inte minst ur ett demokrati-perspektiv, att informationen i kommuners och landstings årsredovisningar presenteras på ett överskådligt sätt. Det bör kunna krävas att kommuners och landstings årsredovisningar är lättillgängliga för kommunmedlemmar och andra användare av kommunala årsredovisningar. Hur presentationen av informationen görs ska inte försvåra användarens överblick av en årsredovisning och dess delar.

Utredningen föreslår att det i lagen införs ett uttryckligt krav på att kommuners och landstings årsredovisningar ska upprättas på ett överskådligt sätt.

5.2 Rättvisande bild införs i lagen

5.2.1 Avstegsregeln i lagen om kommunal redovisning

I 1 kap. 3 § andra stycket KRL anges att om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Det finns inte någon statlig myndighet som har rätt att utfärda allmänna råd inom det kommunala redovisningsområdet. Avstegsregeln har därför i praktiken endast kunnat tillämpas på de rekommendationer som ges ut av RKR.

Förarbetena till avstegsregeln i KRL ger inte någon egentlig ledning när det gäller motiven till bestämmelsen, vars lydelse i stora delar överensstämmer med 2 kap. 3 § första stycket ÅRL (prop. 1996/97:52). Enda skillnaden är att det i KRL preciseras att det är normgivande organ på det kommunala området som avses.

De krav som ställs i 2 kap. 3 § första stycket ÅRL om rättvisande bild är utgångspunkten vid tillämpning av bestämmelsen i paragrafens andra stycke om möjligheten till avvikelse. Någon motsvarande reglering finns inte i KRL. Bestämmelsen i 1 kap. 3 § andra stycket KRL bör därför endast ses som ett upplysningskrav och inte som bärare av några rättigheter.

RKR ger i Informationen Tolkning och tillämpning av avstegsregeln (februari 2012) sin syn på när det kan anses vara förenligt med god redovisningssed att avvika från rekommendationer av RKR. Enligt RKR är utgångspunkten att information som lämnas med tillämpning av lag och kompletterande normgivning också ska ge en rättvisande bild. Det finns enligt RKR möjlighet till avsteg endast undantagsvis och under exceptionella förhållanden. En kommun eller ett landsting ska kunna visa att en viss regel i just deras fall leder till en icke rättvisande bild.

5.2.2 De kommunala revisorerna

Den kommunala revisionen regleras i första hand i KL (se avsnitt 15.4). De kommunala revisorernas har bl.a. till uppgift att pröva om räkenskaperna är rättvisande.

5.2.3 Årsredovisningslagen

Principen om att redovisningen ska utformas så att den ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning härrör ursprungligen från det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Den har införts i svenskt rätt i 2 kap. 3 § första stycket ÅRL. Enligt denna bestämmelse ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar. I 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL anges att om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.

I förarbetena (prop. 1995/96:10 del II s. 11) anförde regeringen att rättvisande bild bör förstås som

(...) ett övriga föreskrifter i direktivet överordnat krav på att balansräkningen, resultaträkningen och noterna i det enskilda fallet ska innehålla sådan ekonomisk information att läsaren kan få en så riktig bild som möjligt av bolagets ekonomiska situation.

5.2.4 Budgetlagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

Enligt 2 kap. 6 § FÅB ska årsredovisningens delar upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat samt av kostnader, intäkter och myndighetens ekonomiska ställning.

Även i budgetlagen finns principen om rättvisande bild införd. I 10 kap. 2 § andra stycket budgetlagen anges att redovisningen ska ge en rättvisande bild av verksamheten, det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens tillgångar.

5.2.5 Utredningens överväganden och förslag

Rättvisande bild införs i lagen

Förslag: Det ska i lag införas en bestämmelse om att årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning. Upp-

lysnings ska lämnas om det behövs för att en rättvisande bild ska kunna ges.

Upplysning ska lämnas om avvikelse görs från rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området. Skälen för avvikelsen ska lämnas i not.

Det finns i dag inte någon reglering om rättvisande bild i KRL. Det finns dock en bestämmelse i KRL om att upplysning ska lämnas om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området. Även skälen för avvikelsen ska lämnas. Bestämmelsen ska bara ses som ett upplysningskrav och är i sig inte bärare av några rättigheter.

Trots att principen om rättvisande bild i dag inte är lagreglerad i KRL finns det en lång tradition av att använda principen om rättvisande bild inom kommunal redovisning. Såväl RKR som kommuner och landsting, hänvisar till principen om rättvisande bild. De kommunala revisorerna är också enligt KL skyldiga att pröva om räkenskaperna är rättvisande. Utredningen noterar att bestämmelser om rättvisande bild återfinns såväl i ÅRL som i FÅB och budgetlagen. Utredningen anser därför att principen om rättvisande bild ska införas i lag. Det bör dock betonas att införandet av krav på rättvisande bild i lag inte innebär någon rätt för kommuner eller landsting att frånga lag eller god redovisningssed. En viktig uttolkare av vad som utgör god redovisningssed är RKR. Utredningens utgångspunkt är att om lag och god redovisningssed följs så är redovisningen rättvisande.

Utredningen föreslår att det i lag införs krav på upplysningar om det behövs för att ge en rättvisande bild. Förslaget har utformats med regleringen av rättvisande bild i FÅB och ÅRL som förebild.

Begreppet allmänna råd tas bort från lagen

Förslag: Begreppet allmänna råd ska tas bort från lagen.

Utredningen föreslår att begreppet allmänna råd ska tas bort från lagstiftningen om kommunal bokföring och redovisning. Detta eftersom det saknas myndighet som kan ge ut allmänna råd inom

området. Nuvarande utformning av bestämmelsen i 1 kap. 3 § andra stycket KRL riskerar att leda läsaren fel.

5.3 Andra grundläggande redovisningsprinciper

5.3.1 Kommunal redovisning

Det fanns vid KRL:s tillkomst en rad principer som tillämpades vid kommunal redovisning. *Fortlevnadsprincipen*, *försiktighetsprincipen* och *principen om öppenhet* nämndes särskilt av regeringen i förarbetena till lagen som grundläggande redovisningsprinciper. Regeringen ansåg att de principer som styr den kommunala redovisningen även i fortsättningen borde beaktas men att det inte fanns behov att lagfästa principerna eftersom det antogs att dessa skulle bli en del av god redovisningssed (prop. 1996/97:52 s. 45 f.).

Fortlevnadsprincipen (eller principen om pågående verksamhet) innebär att verksamheten inte förutsätts upphöra inom överskådlig framtid. Att kommunal verksamhet finansieras av allmänna medel bidrar till att *försiktighetsprincipen* har en framträdande roll inom kommunal redovisning. *Försiktighetsprincipen* innebär att bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet så att värdet på tillgångar och intäkter inte överskattas eller värdet på skulder och kostnader inte underskattas. *Principen om öppenhet* innebär att kommuner och landsting ska sträva efter att ha en öppen redovisning.

Det finns även underordnade redovisningsprinciper som är viktiga för den kommunala redovisningen. *Kongruensprincipen* innebär att alla förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen. *Principen om värdering av tillgångar utifrån historiska anskaffningsvärden* är ett exempel på tillämpning av försiktighetsprincipen. *Objektivitetsprincipen* innebär att informationen i redovisningen måste vara objektiv. I detta ligger ett krav på att alla affärshändelser ska kunna verifieras. Den information som ges får inte vara subjektiv. *Matchningsprincipens* grundläggande idé är att nedlagda utgifter, som medför inkomster, ska kostnadsföras i den period som inkomsten realiserar och redovisas som intäkt. Detta oberoende av när utgiften uppkommit. Förhållanden som har att göra med den kommunala särarten, t.ex. att det kan vara svårt att finna tillräckligt tydliga

kopplingar mellan intäkter och kostnader, försvårar en mer traditionell tillämpning av matchningsprincipen.

5.3.2 Årsredovisningslagen

Det finns i ÅRL reglerat redovisningsprinciper som ska tillämpas vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna. Av 2 kap. 4 § första stycket ÅRL framgår vilka redovisningsprinciper, förutom principen rättvisande bild, som ska tillämpas. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet (*fortlevnadsprincipen*) och samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (*konsekvensprincipen*). Vidare anges i bestämmelsen att värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet (*försiktighetsprincipen*). Detta innebär särskilt att endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen, hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, och det även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

Vidare ska intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret tas med oavsett tidpunkten för betalningen (*periodiseringsprincipen*). De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig (*principen om post för post-värdering*). Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra (*principen om kvittningsförbud*). Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret (*kontinuitetsprincipen*).

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med rättvisande bild, överskådlighet och god redovisningssed får avvikelser göras från redovisningsprinciperna, enligt paragrafens andra stycke. I sådant fall ska upplysning lämnas i not om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat. Består

avvikelsen i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra.

BFN har i K3 behandlat redovisningsprinciperna.

Det har fr.o.m. den 1 januari 2016 införts en ny generell *princip om väsentlighet* i 2 kap. 3 a § ÅRL. Enligt denna princip får ett företag avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i ÅRL, om följderna av avvikelsen inte är väsentliga. Följderna av en avvikelse ska anses vara väsentliga om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen.

Bestämmelsen i 2 kap. 3 a § ÅRL som infördes till följd av att det nya redovisningsdirektivet¹ innehåller krav på en allmän väsentlighetsprincip. I förarbetena anfördes dock att det mot bakgrund av utformningen av vissa undantagsbestämmelser i ÅRL och de kvalitativa egenskaper som en finansiell rapport enligt K3 ska ha, kan hävdas att en princip om väsentlighet redan har fått genomslag i svensk redovisningsrätt (prop. 2015/16:3 s. 140 f.).

5.3.3 Budgetlagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

För statliga myndigheter finns det i FÅB angivet vissa grundläggande redovisningsprinciper. När årsredovisningen upprättas ska enligt 2 kap. 7 § FÅB följande iakttas. Myndigheten ska förutsättas fortsätta sin verksamhet (*fortlevnadsprincipen*). Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna i årsredovisningen ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (*konsekvensprincipen*). Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet (*försiktighetsprincipen*). Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen (*periodiseringsprincipen*). De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig (*principen om post för post-värdering*).

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra (*principen om kvittningsförbud*). Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret (*kontinuitetsprincipen*).

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med bestämmelserna i FÅB om överskådlighet och god redovisningssed, samt rättvisande bild, får avvikelser göras från redovisningsprinciperna. I så fall ska upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på verksamhetens resultat samt på kostnader, intäkter och myndighetens ekonomiska ställning lämnas i en not.

I 10 kap. 8 § budgetlagen finns bestämmelser om redovisningsprinciper som ska tillämpas i resultaträkningen och balansräkningen. En skillnad jämfört med de återgivna regleringarna i ÅRL och FÅB är att fortlevnadsprincipen inte finns med i budgetlagen. Enligt regeringen är det i statlig verksamhet självklart att verksamheten ska förutsättas fortsätta och det behöver därför inte särskilt anges i lagen (prop. 2010/11:40 s. 120).

5.3.4 Utredningens överväganden och förslag

Allmän bestämmelse om andra grundläggande redovisningsprinciper införs i lagen

Förslag: När årsredovisningen upprättas ska följande iakttas:

1. Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.
4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig.

6. Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.
8. Förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.
En kommun eller ett landsting ska avvika från dessa principer, om något annat är särskild föreskrivet i denna lag.
Kommunen eller landstinget får avvika från redovisningsprinciperna om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild.

KRL är en ramlag vilket innebär att en stor del av de redovisningsfrågor som kan uppkomma inte regleras särskilt i lag. Även vid införande av utredningens förslag kvarstår lagens karaktär som ramlag.

Enligt 1 kap. 3 § KRL ska alltid bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Bestämmelsen om god redovisningssed är alltså tillämplig även vid frågor om kommunal redovisning som inte är särskilt reglerade i KRL. Vid uttolkningen av vad som är god redovisningssed har de grundläggande redovisningsprinciperna stor betydelse som vägledning. Det gäller både när kompletterande normgivning ska utformas och när olika redovisningsval ska göras av kommuner och landsting i de fall lagen inte särskilt reglerar den aktuella frågan. De grundläggande redovisningsprinciperna kan också underlätta förståelsen av den underliggande strukturen i redovisningen.

De grundläggande redovisningsprinciperna är i dag inte reglerade i KRL. Utredningen anser att vissa av de grundläggande redovisningsprinciperna som har en koppling till den kommunala redovisningen bör lagfästas. Detta för att ge tydligare vägledning till såväl normgivande organ som till kommuner och landsting. Därigenom betonas principernas vikt och betydelse för uttolkningen av god redovisningssed. Grundläggande redovisningsprinciper finns i dag redan lagfästa i ÅRL, budgetlagen och FÅB.

Principerna om *objektivitet* och *öppenhet* är exempel på kvalitativa egenskaper som är särskilt viktiga inom kommunal redovisning. RKR

har i ett konceptuellt ramverk² redogjort för vilka kvalitativa egenskaper som externredovisningen ska uppfylla. Krav på redovisningen som ställs utifrån principen om öppenhet och objektivitetsprincipen torde i stort omfattas av dessa kvalitativa egenskaper. Den typen av frågor passar, enligt utredningen, bäst att även i fortsättning hanteras i ett sådant konceptuellt ramverk eller i något liknande dokument. Utredningen menar därför att det inte finns skäl att reglera dessa principer särskilt i lag.

Kongruensprincipen, som innebär att alla förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen, har stor betydelse inom kommunal redovisning. Resultaträkningens framträdande roll inom kommunal redovisning och balanskravets utformning, bidrar till att tillämpningen av kongruensprincipen blir extra viktig. Kongruensprincipen bidrar också till en öppenhet jämfört med om förändringar redovisas direkt i balansräkningen. Sammantaget anser utredningen att kongruensprincipen ska lagfästas.

Utredningen anser i övrigt att det inte utifrån den kommunala särarten finns skäl att i lag reglera ytterligare redovisningsprinciper än de som regleras i 2 kap. 4 § ÅRL eller i 2 kap. 7 § FÅB. Möjligheterna att avvika mot de lagfästa grundläggande principerna och upplysningskrav utformas med bestämmelserna i FÅB och ÅRL som förebild.

Utredningen anser därför att även följande redovisningsprinciper ska framgå av lag. Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter (*fortlevandsprincipen*). Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna i årsredovisningen ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (*konsekvensprincipen*). Vidare ska värdering av de olika posterna göras med iakttagande av rimlig försiktighet (*försiktighetsprincipen*). Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen (*periodiseringsprincipen*). De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig (*principen om post för post-värdering*). Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra (*principen om kvittningsförbud*). Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den

² Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting (2011) från RKR.

utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret (*kontinuitetsprincipen*).

Utredningens förslag innebär att om det finns en särskild bestämmelse som reglerar en viss fråga gäller den före regleringen i denna paragraf.

Utredningen förslår också att om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild, får kommunen eller landstinget avvika från redovisningsprinciperna. Om avvikelse görs ska upplysning lämnas om skälen för detta och en bedömning av effekten på verksamhetens resultat samt på kostnader, intäkter och kommunen eller landstingets ekonomiska ställning. Detta undantag har utformats med förebild av bestämmelserna i FÅB och ÅRL. Exempelvis kan undantag från kvittningsförbudet med stöd av paragrafens tredje stycke få göras för ersättning för viss mervärdesskatt. Ersättning för viss mervärdesskatt ges enligt lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Kommunen eller landstinget nettoredovisar ersättning för viss mervärdesskatt. Kostnaden för inköp av varor och tjänster redovisas exklusive mervärdesskatt. Mervärdesskatten bokförs som en fordran mot Skatteverket och ersättningen minskar fordran i stället för att redovisas som en intäkt.

Ett införande av principen om väsentlighet i en generell bestämmelse i lag, motsvarande den som finns i ÅRL, föreslås inte av utredningen. Det har här beaktats att det redan av god redovisningssed torde följa att kommuner och landsting är skyldiga att utelämna betydelslös eller ovidkommande information om denna riskerar att gå ut över överskådlighet och läsbarhet av årsredovisningen.

Avslutande bokföringstransaktioner och andra grundläggande redovisningsprinciper

Förslag: Vid avslutande bokföringstransaktioner ska bestämmelsen om andra grundläggande redovisningsprinciper tillämpas.

Enligt 2 kap. 3 andra stycket KRL ska i samband med att den löpande bokföringen avslutas sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den

finansiella ställningen på balansdagen bokföras. Utredningen konstaterar att redan i samband med att den löpande bokföringen avslutas måste kommunen eller landstinget tillämpa grundläggande redovisningsprinciper för att kunna utgå från bokföringen vid upprättandet av årsredovisningen. Annars krävs att det görs betydande korrigeringar i samband med att årsredovisningen upprättas.

Utredningen föreslår därför att bestämmelsen om andra grundläggande redovisningsprinciper ska tillämpas vid avslutande bokföringstransaktioner.

5.4 Årsredovisningens syfte

5.4.1 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Bestämmelsen om årsredovisningens syfte tas bort.

I 3 kap. 1 § KRL anges att årsredovisningens syfte är att den ska redogöra för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid räkenskapsårets slut. Bestämmelsen fanns ursprungligen i 8 kap. KL och flyttades över till KRL i samband med lagens tillkomst.

Utredningen anser att bestämmelsen om årsredovisningens syfte inte längre har någon funktion. Det beroende på att de krav som bestämmelsen innehåller numera täcks av andra mer detaljerade lagregleringar som gäller årsredovisningen, t.ex. om resultaträkningen, balansräkningen och kassaflödesanalysen. Utredningen föreslår därför att bestämmelsen tas bort.

5.5 Ansvar för årsredovisningens upprättande

5.5.1 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Bestämmelserna om ansvaret för årsredovisningens upprättande tas bort.

I 3 kap. 4 § KRL regleras ansvaret för årsredovisningens upprättande. Enligt paragrafens första stycke ska årsredovisningen i en kommun upprättas av kommunstyrelsen och i ett landsting ska den upprättas av landstingsstyrelsen. Utredningen konstaterar att det redan av 8 kap. 16 § KL framgår att styrelsen ska upprätta en årsredovisning. Nämda reglering i KRL framstår därmed som en dubbelreglering.

Enligt 3 kap. 4 § andra stycket KRL ska årsredovisningen i ett kommunalförbund med fullmäktige upprättas av styrelsen och i ett kommunalförbund med förbundsdirektion ska den upprättas av förbundsdirektionen. Som ovan anförts framgår det av 8 kap. KL att styrelsen ska upprätta en årsredovisning. Enligt 3 kap. 25 § första stycket KL ska, om ett förbund är organiserat med förbundsdirektion, direktionen också vara förbundsstyrelse. Enligt 3 kap. 21 § KL gäller, om inget annat sägs eller följer av bestämmelserna om kommuner och landsting i KL, dessa i tillämpliga delar även för kommunalförbund. Utredningen anser att det genom dessa bestämmelser i KL är reglerat vem som har ansvaret för att upprätta årsredovisning i ett kommunalförbund. Även i detta fall kan bestämmelsen i KRL ses som en dubbelreglering.

Ansvaret för att årsredovisningen upprättas är redan reglerad i KL. Bestämmelsen i KRL kan därför ses som en dubbelreglering och utredningen föreslår att den tas bort ur lagen.

6 Resultaträkning och balansräkning

6.1 Resultaträkningens uppställningsform

6.1.1 Lagen om kommunal redovisning

Enligt 5 kap. 1 § KRL ska resultaträkningen redovisa samtliga intäkter och kostnader och hur det egna kapitalet har förändrats under räkenskapsåret. Den ska ställas upp i följande uppställningsform.

Verksamhetens intäkter

Verksamhetens kostnader

Avskrivningar

Verksamhetens nettokostnader

Skatteintäkter

Generella statsbidrag och utjämning

Finansiella intäkter

Finansiella kostnader

Resultat före extraordinära poster

Extraordinära intäkter

Extraordinära kostnader

Årets resultat

Uppställningsformen innehåller relativt få poster och endast två rader för delresultat. I förarbetena till KRL anförde regeringen att de scheman för resultaträkningen som finns i ÅRL inte är lämpliga i kommuners och landstings redovisning. I stället utformades

uppställningsformen för kommuner och landsting med utgångspunkt i normalreglementets krav och praxis inom det kommunala redovisningsområdet. Regeringen anförde vidare att en väsentlig utgångspunkt för utformningen av resultaträkningen var behovet av information samt kravet på överskådlighet. Summeringsnivåerna skulle utgöra underlag för information i form av t.ex. nyckeltal (prop. 1996/97:52 s. 53 och 78).

Någon kompletterande normgivning vad gäller resultaträkningens uppställningsform finns inte.

6.1.2 Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning

ÅRL innehåller två alternativa uppställningsformer för resultaträkningen. I den kostnadsslagsindelade resultaträkningen finns det bara en resultatrad; årets resultat. I den funktionsindelade resultaträkningen finns ytterligare en resultatrad, nämligen bruttoresultat. Lagstiftaren har överlämnat till den kompletterande normgivningen och till företagen att delsummera i lämpliga resultatrad utifrån verksamhet.

Posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader har tagits bort från uppställningsformerna för resultaträkningen i ÅRL. Det är en anpassning till det nya redovisningsdirektivet¹. Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2016. Fortsättningsvis ska extraordinära intäkter och extraordinära kostnader redovisas som normala intäkter och kostnader i resultaträkningen. Företagen ska enligt 5 kap. 19 § ÅRL i stället lämna notupplysning om beloppet och arten av enskilda intäkter eller kostnader som är exceptionellt i fråga om storlek eller förekomst.

De företag som tillämpar K2 använder en uppställningsform för resultaträkningen med fler resultatrad än vad ÅRL kräver. Tillämpas K3 får företag bl.a. lägga till fler delresultat än vad som anges i ÅRL, t.ex. Rörelseresultat och Resultat efter finansiella poster.

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

6.1.3 Utredningens överväganden och förslag

Särskild bestämmelse om förändring av eget kapital tas bort

Förslag: Bestämmelsen om att resultaträkningen ska redovisa hur eget kapital har förändrats under räkenskapsåret tas bort.

I 5 kap. 1 § första stycket KRL anges att resultaträkningen ska redovisa hur det egna kapitalet har förändrats under räkenskapsåret. Det är ett uttryck för kongruensprincipen, dvs. att förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen. Kongruensprincipen är en av de grundläggande redovisningsprinciper som utredningen föreslår ska regleras särskilt i lag (se avsnitt 5.3). Det finns således inte längre något behov att ha kvar en särskild bestämmelse om att resultaträkningen ska redovisa hur det egna kapitalet har förändrats. Utredningen föreslår därför att bestämmelsen om att resultaträkningen ska redovisa hur eget kapital har förändrats, ska tas bort. Förslaget innebär ingen ändring i sak eftersom kongruensprincipen lagstadgas.

Förändringar i resultaträkningens uppställning

Förslag: Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Resultaträkningen ska ställas upp i följande form.

Verksamhetens intäkter

Verksamhetens kostnader

Avskrivningar

Verksamhetens nettokostnader

Skatteintäkter

Generella statsbidrag och utjämning

Verksamhetens resultat

Poster från finansiella tillgångar

Poster från finansiella skulder

Resultat efter finansiella poster

Extraordinära poster

Årets resultat

I 5 kap. 1 § första stycket KRL anges att resultaträkningen ska redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. I paragrafens andra stycke anges vilken uppställningsform som ska användas.

Redan av nuvarande lydelse av 5 kap. 1 § KRL följer att resultaträkningens poster ska redovisas *i sammandrag*. Detta bör dock enligt utredningens mening tydliggöras.

Utredningen föreslår därför att det i lag anges att resultaträkningen i sammandrag ska redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Förslaget innebär inte någon ändring i sak.

Uppställningsformen i KRL innehåller få delresultat. Genom att visa verksamhetens resultat före resultateffekter av finansiella placeringar och upplåning tydliggörs den ekonomiska effekten av den löpande verksamheten för läsaren av årsredovisningen. Utredningen föreslår därför en ny resultatrad med benämningen *Verksamhetens resultat*.

Finansiella poster

Den nuvarande ordningen med redovisning av finansiella intäkter och finansiella kostnader i egna poster bedöms inte vara lämplig som underlag för en analys av vilka resultateffekter som finansiella tillgångar eller finansiella skulder genererar var för sig. Exempelvis kan en valutakursförlust på en finansiell placering i utländsk valuta i dag redovisas som en finansiell kostnad trots att den härrör från en finansiell tillgång. Genom att i stället redovisa ett nettoresultat av kommunens eller landstingets placeringar i finansiella tillgångar kan en läsare av årsredovisningen direkt se resultatet av placeringar som redovisas i balansräkningen i posterna Finansiella anläggningstillgångar, Kortfristiga placeringar samt Kassa och bank. Utredningen föreslår därför att posterna Finansiella intäkter och Finansiella kostnader ersätts med posterna *Poster från finansiella tillgångar* respektive *Poster från finansiella skulder*.

Sammantaget kommer utredningens förslag att förenkla en analys av kommunens eller landstingets placeringsförmåga respektive förmåga att lånefinansiera investeringar.

Resultat efter finansiella poster

Utredningen anser att det är angeläget att det direkt av resultaträkningens uppställning framgår hur medelsförvaltning och upplåning har påverkat resultatet. Utredningen föreslår därför att resultatraden Resultat före extraordinära intäkter och kostnader ersätts med *Resultat efter finansiella poster*.

Extraordinära poster

Enligt 5 kap. 5 § första stycket KRL ska intäkter och kostnader i annan verksamhet än i kommunens eller landstingets normala verksamhet redovisas som extraordinära intäkter och extraordinära kostnader.

Utredningen anser inte att det finns skäl att införa motsvarande ändringar som de som införts i ÅRL vad gäller extraordinära intäkter och kostnader. Beteckningen extraordinär är väl inarbetad i kommunsektorn och bör därför inte ersättas av beteckningen exceptionell. Utredningen anser vidare att det finns en kommunal särart vad gäller extraordinära intäkter och kostnader. Det handlar om att synliggöra dessa intäkter och kostnader för att underlätta den enskilde kommunmedlemmens eller politikerns förståelse av den kommunala redovisningen och därmed den kommunala ekonomin. Det finns alltså en viktig demokratispekt.

Utredningen anser dock att det är tillräckligt att nettoredovisa sådana extraordinära intäkter och kostnader i en post i resultaträkningen. Utredningen föreslår därför att posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter ersätts med posten *Extraordinära poster* i resultaträkningen.

Kravet på att upplysning ska lämnas om storlek och art för extraordinära intäkter och kostnader kvarstår.

6.2 Balansräkningens uppställningsform

6.2.1 Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning

Enligt 5 kap. 2 § KRL ska kommuner och landsting ta upp ställda panter och ansvarsförbindelser inom linjen. Bland ansvarsförbindelser märks, förutom sådana pensionsförpliktelser som inte redovisas som avsättningar, även vissa andra åtaganden, t.ex. borgensåtaganden.

RKR har gett ut en rekommendation 10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser (september 2011) som bland annat behandlar ansvarsförbindelser.

6.2.2 Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning

Möjligheten att redovisa ställda panter och ansvarsförbindelser inom linjen har tagits bort i ÅRL. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 2016. I förarbetena anförde regeringen att det nya EUDirektivet inte tillåter redovisning inom linjen (prop. 2015/16:3 s. 145 f.).

Enligt 5 kap. 15 § ÅRL ska ett företag om det har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), lämna en upplysning om summan av dessa. Begreppet eventualförpliktelser har tidigare inte funnits i ÅRL utan sådana åtaganden har betecknats som ansvarsförbindelser.

Det har också införts ett krav i 5 kap. 14 § ÅRL på att företagen ska lämna upplysningar om omfattningen, arten och formen av ställda säkerheter. Särskild upplysning ska lämnas om säkerheter ställda till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag som det redovisande företaget är samägare i enligt 5 kap. 16 § ÅRL.

6.2.3 Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

Enligt 4 kap. 2 § FÅB ska balansräkningen i sammandrag för en statlig myndighet redovisa myndighetens samtliga tillgångar och skulder samt kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser ska tas upp inom linjen.

6.2.4 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Möjligheten att redovisa poster inom linjen tas bort.

Kommuner och landsting ska i not till balansräkningen lämna upplysningar om panter och jämförliga säkerheter respektive ansvarsförbindelser.

Enligt såväl KRL som FÅB ska ställda panter och ansvarsförbindelser redovisas inom linjen. Efter lagändring har möjligheten att redovisa inom linjen tagits bort i ÅRL.

Utredningen anser att möjligheten att redovisa poster inom linjen även ska tas bort för kommuner och landsting. Det finns ingen kommunal särart som gör att redovisning inom linjen bör finnas kvar. Utredningen föreslår att det, som i ÅRL, ska ställas krav på att upplysningar i stället ska lämnas i not. Utredningen föreslår vidare att de inom sektorn väl inarbetade begreppen panter och därmed jämförliga säkerheter samt ansvarsförbindelser behålls med en mindre språklig justering.

De två nya bestämmelserna om upplysningar i not ersätter inom linjen posterna och innebär inte någon förändring av kraven på kommuner och landsting att lämna information.

6.3 Vad som får tas upp i balansräkningen som immateriell anläggningstillgång

6.3.1 Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning

Enligt 6 kap. 2 § KRL får utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för verksamheten under kommande år, tas upp som immateriell anläggningstillgång. I förarbetena till KRL anförde regeringen att det endast i undantagsfall blir aktuellt att redovisa utgifter som immateriell anläggningstillgång (prop. 1996/97:52). Som exempel angavs utgifter för utveckling av datasystem och andra egna produkter som kan försälas eller på annat sätt leda till intäkter för kommunen eller landstinget. För att utgifterna ska få aktiveras

måste de dock alltid vara av väsentligt värde för kommande års verksamhet.

RKR har i sin rekommendation 12.1 Redovisning av immateriella tillgångar (maj 2007) angett att en förutsättning för att aktivera utgifter för en immateriell tillgång i balansräkningen är att tillgången representerar framtida ekonomiska fördelar. Rekommendationen utesluter att aktivering av forskningsutgifter kan göras. Enligt rekommendation ska utgifter i ett projekt enbart anses tillhöra forskningsfasen om forskningsfasen inte kan särskiljas från utvecklingsfasen.

RKR anger en rad förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en utgift som uppstår genom utveckling, eller i utvecklingsfasen av ett internt projekt, ska kunna tas upp som immateriell tillgång i balansräkningen. Det måste bl.a. vara tekniskt möjligt att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.

Forskning och utveckling definieras av RKR i text som inte är markerad som normerande i rekommendationen. Forskning anges vara planerat och systematiskt sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. Utveckling är enligt RKR tillämpning av forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade processer, system eller tjänster innan de med förväntad effekt kan användas i verksamheten.

6.3.2 Årsredovisningslagen

Enligt 4 kap. 2 § ÅRL får utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill). Även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete får tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Tidigare fick företagen enligt ÅRL även aktivera utgifter för forskningsarbeten men denna möjlighet togs bort genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2016 (prop. 2015/16:3 s. 209).

6.3.3 Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

Enligt 5 kap. 2 § FÅB ska utgifter för utveckling som är av väsentligt värde för en statlig myndighets verksamhet tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter. Utgifter för forskning får inte tas upp som anläggningstillgång.

Av ESV:s föreskrifter till 5 kap. 2 § FÅB framgår att utgifter för utveckling ska tas upp som immateriell anläggningstillgång om myndigheten kan visa att ett antal angivna förhållanden föreligger. Det ska bl.a. vara tekniskt möjligt att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas. Den ska också medföra att framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential för myndigheten sannolikt ökar och detta ska kunna påvisas med hög grad av säkerhet.

Om myndigheten inte kan särskilja utgifter för utveckling från forskning, anses utgifterna tillhöra forskningen och kostnadsförs då de uppkommer.

I ESV:s allmänna råd till 5 kap. 2 § FÅB anges att med forskning avses planerat och systematiskt sökande som kan ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. Med utveckling avses i de allmänna råden, att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade system, processer, material, konstruktioner, produkter eller tjänster innan produktion eller användning påbörjas.

6.3.4 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter.

Utgifter för forskning får inte tas upp som immateriell anläggningstillgång.

I såväl ÅRL som FÅB finns det ingen möjlighet att ta upp utgifter för forskningsarbeten som immateriella anläggningstillgångar. Det är vidare särskilt reglerat i både ÅRL och FÅB att vissa utgifter

som koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter får tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Utredningen föreslår att möjligheten för kommuner och landsting att ta upp utgifter för forskningsarbeten som immateriella anläggningstillgångar tas bort. Utredningen föreslår också att utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter ska få tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Förslaget innebär en anpassning till vad som gäller enligt ÅRL och FÅB. Utredningen anser att det i detta fall inte finns någon kommunal särart som motiverar att ha kvar nuvarande reglering.

6.4 Underlåtelse av omräkning eller ändring av jämförelsetal

6.4.1 Lagen om kommunal redovisning

Enligt 5 kap. 6 § första stycket KRL ska för varje post eller delpost i resultaträkningen och balansräkningen, beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges. I paragrafens andra stycke anges att om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt. Enligt tredje stycket i paragrafen behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Skälen för detta ska anges i en not.

6.4.2 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Det ska införas krav på att underlåtelse av omräkning eller ändring av jämförelsetal måste vara förenligt med bestämmelsen om rättvisande bild.

I motsvarande bestämmelse i 3 kap. 5 § ÅRL finns det krav på, utöver särskilda skäl och överskådlighet och god redovisningssed, att det ska vara förenligt med rättvisande bild för att omräkning

eller ändring ska kunna underlätas. Utredningen har föreslagit att rättvisande bild ska föras in i lagen (se avsnitt 5.2). Det har inte framkommit något skäl för att ställa lägre krav på kommuner och landsting än privata företag i vad gäller underlåtelse av ändring eller omräkning.

Utredningen föreslår därför att det i bestämmelserna om jämförelsetal för resultaträkningen och balansräkningen ska införas ett krav på att det måste vara förenligt med bestämmelsen om rättvisande bild för att omräkning eller ändring ska kunna underlätas.

6.5 Noternas ordningsföljd

6.5.1 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Om inte annat följer av kravet på överskådlighet ska noter som avser enskilda poster i resultaträkningen eller balansräkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster till vilka noterna hänför sig.

Detta gäller även noter som avser poster i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen.

I 5 kap. 3 § ÅRL anges att om inte något annat följer av kravet på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till.

I KRL finns ingen motsvarande bestämmelse om noternas ordningsföljd. Noternas placering bör visserligen följa av allmänna principer för upprättande av resultat- och balansräkningar. Utredningen anser dock att en bestämmelse om noternas ordningsföljd ska införas i lagen av tydlighetsskäl. Det underlättar förståelsen för hur noterna ska placeras. Bestämmelsen ska även gälla placering av noter som avser poster i den sammanställda resultaträkningen och i den sammanställda balansräkningen. Utredningen föreslår därför att en sådan bestämmelse om noternas ordningsföljd ska införas i lag. Bestämmelsen ska utformas med regleringen i ÅRL som förebild.

7 Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser

Regeringen har ansett att det finns skäl att utreda frågan om kommunernas och landstingens redovisning av avtalspensioner. Utredaren har därför fått i uppdrag att

- ta ställning till om det med utgångspunkt i den kommunala särarten finns skäl att kommuner och landsting redovisar avtalspensioner på ett annat sätt än privata företag,
- utreda på vilket sätt den sammanställda redovisningen påverkas av sättet att redovisa de kommunala avtalspensionerna,
- utreda om det finns skäl att ändra redovisningen av kommunala avtalspensioner, och
- vid behov lämna författningsförslag.

7.1 Pensionsavtal i kommuner och landsting

Det svenska pensionssystemet består av flera olika delar; den allmänna pensionen, tjänstepension och eventuellt privat pensionssparande. Tjänstepensionen har sin grund i ett kollektivavtal eller i ett individuellt avtal mellan en arbetsgivare och en enskild arbetare. Det stora flertalet anställda i Sverige har sina pensionsförmåner reglerade genom kollektivavtal. Det finns kollektivavtal inom olika sektorer, t.ex. för arbetare inom privat sektor, tjänstemän inom det privata näringslivet och anställda inom kommuner och landsting.

Two vanliga pensionsmodeller är avgiftsbestämda respektive förmånsbestämda pensioner. Avgiftsbestämda pensioner bestäms utifrån vad som betalats in i premier av arbetsgivaren, till exempelvis

ett försäkringsbolag, och avkastningen på inbetalade medel. Ofta får arbetstagaren själv välja mellan olika placeringsalternativ. Arbetsgivaren gör vid förmånsbestämd pension en utfästelse om en pension av en viss storlek. Förmånsbestämd pension beräknas utifrån den inkomst som arbetstagaren har haft under en viss tidsperiod innan beräkningstidpunkten (pensionsunderlaget).

Historiskt sett har förmånsbestämda pensioner varit den absolut vanligaste formen i Sverige. Trenden går dock numera mot att allt fler pensioner blir avgiftsbestämda. Det finns många olika varianter på hur pensioner bestäms och det är ibland svårt att definiera om en pension är avgiftsbestämd eller förmånsbestämd.

En pensionsutfästelse kan vara antingen oantastbar eller antastbar. En utfästelse är oantastbar när den inte är förenad med några villkor. Den enskilde tjänar fortlöpande in en fordran på framtida pension och arbetsgivaren påtar sig samtidigt motsvarande pensionsåtagande. För en antastbar pension gäller villkor, t.ex. att den anställde varit ett visst antal år hos arbetsgivaren eller att denne är anställd då pensionsåldern uppnås. Större delen av de svenska pensionsutfästelserna är oantastbara.

De kollektivavtalade pensionsavtalen inom kommun- och landstingssektorn har ändrats relativt ofta jämfört med avtalen inom den privata sektorn. Det finns många övergångsregler mellan de olika pensionsavtalen och även vissa tolkningsproblem, vilket skapar bristande överskådlighet. Pensionsavtal är livsvariga vilket bidrar till komplexiteten.¹

Pensionsavtalen för anställda i kommuner och landsting var före 1998 helt förmånsbestämda och samordnade med den allmänna pensionen, t.ex. PA-KL². Utvecklingen har därefter gått mot avgiftsbestämda pensionsavtal. Större delen av anställda i kommuner och landsting tjänar i dag in enbart avgiftsbestämd pension. De två gällande kollektivavtalade pensionsavtalen är KAP-KL och AKAP-KL.

¹ Jfr. Stjernborg, Siv Analysrapporten. April 2008 Avtalspensioner i kommuner och landsting, SKL.

² PA-KL gällde 1985–1997.

7.1.1 Pensionsavtalet KAP-KL

Pensionsavtalet KAP-KL började gälla den 1 januari 2006 och är till största delen avgiftsbestämt. Arbetstagaren tjänar in en avgiftsbestämd pension från 21 års ålder. KAP-KL ger från 28 års ålder rätt till en förmånsbestämd pension för inkomster över taket i det allmänna pensionssystemet. Gränsen för att få förmånsbestämd pension är 7,5 inkomstbasbelopp, dvs. 435 750 kronor för 2015. På inkomster därutöver får de anställda motsvarande cirka 55 procent av pensionsunderlaget, respektive 27,5 procent på inkomster mellan 20 och 30 inkomstbasbelopp. För arbetstagare födda 1966 eller tidigare gäller gradvis en något högre andel av pensionsunderlaget. Om arbetstagaren har en anställningstid som understiger 30 år minskas förmånspensionen proportionellt utifrån antalet år som kan tillgodoräknas. Pensionen är helt avgiftsbestämd för inkomster under inkomstgränsen.

Det finns två former av särskild avtalspension enligt KAP-KL. Det är dels särskild avtalspension enligt överenskommelse med arbetsgivaren, dels särskild avtalspension för arbetstagare inom räddningstjänsten. Den sistnämnda avser förmånsbestämd pension mellan 58 och 65 års ålder.

7.1.2 Pensionsavtalet AKAP-KL

AKAP-KL trädde i kraft den 1 januari 2014. Det är ett i princip helt avgiftsbestämt pensionsavtal som gäller arbetstagare i landsting och kommuner som är födda 1986 eller senare, samt arbetstagare som överenskommit om övergång från KAP-KL. Arbetstagaren tjänar in pension under hela anställningen. Det finns även i AKAP-KL två former av särskild avtalspension. Det är dels särskild avtalspension enligt överenskommelse med arbetsgivaren, dels särskild avtalspension för arbetstagare inom räddningstjänsten. Den sistnämnda avser förmånsbestämd pension mellan 58 och 65 års ålder.

7.2 Modeller för redovisning av pensioner

En pensionsskuld är ett åtagande om framtida pension. I avgiftsbestämda system fullgör arbetsgivaren vanligtvis sitt åtagande genom en inbetalning. Avgiftsbestämda pensionsåtaganden medför därför som huvudregel inte att någon pensionsskuld hos arbetsgivaren byggs upp.³ Enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska den som utfäst en tjänstepension betala särskild löneskatt med 24,26 procent. Den särskilda löneskatten ska som huvudregel betalas in till Skatteverket när pensionen betalas ut.

Vid förmånsbestämda pensioner byggs en pensionsskuld upp hos arbetsgivaren som måste redovisas. Som tidigare beskrivits var den kollektivavtalade avtalspensionen i kommun- och landstingssektorn fram till 1998 helt förmånsbestämd men därefter har utvecklingen gått mot avgiftsbestämda pensioner. Större delen av kommunernas och landstingens pensionsskuld är därför intjänad före 1998. Den redovisade pensionsskulden för hela sektorn uppgick 2014 till 495 miljarder kronor inklusive särskild löneskatt.

I diskussionerna kring redovisning av förmånsbestämda pensioner kan tre huvudmodeller urskiljas; fördelningsmodellen, fullfonderingsmodellen och blandmodellen.

7.2.1 Fördelningsmodellen

Fördelningsmodellen innebär att utbetalningar av pensioner redovisas som kostnad men att det inte görs några avsättningar för hittills intjänade pensionsförmåner. Det betyder att nuvarande skattebetalare finansierar pensionsutbetalningarna för tidigare intjänade pensionsförmåner. De pensionsförmåner som tjänas in i dag ska i sin tur finansieras av framtida skattebetalare.

³ Det finns dock undantag. Vid införandet 1998 av den avgiftsbestämda delen av tjänstepension genom PFA-avtalet kunde kommuner och landsting välja att bara betala en mindre del av premien. Resten av premien avsattes på kommunens skuldsida.

7.2.2 Fullfonderingsmodellen

Fullfonderingsmodellen innebär att hela pensionsåtagandet redovisas som avsättning i balansräkningen och det oavsett när pensionsförmånerna intjänats. Någon fondering av medel motsvarande skuldens storlek krävs inte vid redovisning enligt denna modell och därför skulle egentligen benämningen fullskuldsmodell vara mer passande (SOU 2011:59 s. 138).

Årlig kostnad är nyintjänade pensioner (både förmånsbestämd och avgiftsbestämd pension) och värdesäkring av hela pensionsåtagandet. Värdesäkring innebär i detta sammanhang en uppräknings och samordning av intjänade pensionsförmåner enligt pensionsavtal samt diskonteringsränta.

Vid utbetalning av förmånsbestämda pensioner redovisas ingen kostnad.

7.2.3 Blandmodellen

Blandmodellen innebär en succesiv övergång från fördelningsmodell till fullfonderingsmodell i takt med att tidigare intjänade pensionsförmåner fasas ut. Årliga kostnader är nyintjänade pensioner (förmånsbestämd ålderspension och avgiftsbestämd ålderspension), värdesäkring av pensioner intjänade fr.o.m. en viss tidpunkt och utbetalning av pensioner intjänade före denna tidpunkt. Det totala pensionsåtagandet i balansräkningen redovisas genom att pensionsåtagande intjänat fr.o.m. den valda tidpunkten redovisas som en avsättning på balansräkningens skuldsida. Pensionsåtaganden intjänade före denna tidpunkt redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen.

Figur 7.1 Skillnader mellan fördelningsmodell, fullfonderingsmodell och blandmodell avseende totalt pensionsåtagande i balansräkningen

Totalt pensionsåtagande i balansräkningen

Fördelningsmodell

1. Ingen skuld redovisas i balansräkningen.

Fullfonderingsmodell

1. Hela pensionsåtagandet redovisas som en avsättning på balansräkningens skuldsida.

Blandmodell

1. Pensionsåtagande intjänat fr.o.m. vald tidpunkt redovisas som en avsättning på balansräkningens skuldsida.
 2. Pensionsåtagande intjänat före vald tidpunkt redovisas som en ansvarsförbindelse utanför balansräkningen.
-

Figur 7.2 Skillnader mellan fördelningsmodell, fullfonderingsmodell och blandmodell avseende redovisade årliga kostnader

Årliga kostnader som påverkar resultatet

Fördelningsmodell

1. Utbetalning av pensioner.

Fullfonderingsmodell

1. Nyintjänade pensioner
 - förmånsbestämd ålderspension (FÅP)
 - avgiftsbestämd ålderspension.
2. Värdesäkring av hela pensionsåtagandet.

Blandmodell

1. Nyintjänade pensioner
 - förmånsbestämd ålderspension (FÅP)
 - avgiftsbestämd ålderspension.
 2. Värdesäkring av pensioner intjänade efter vald tidpunkt.
 3. Utbetalning av pension intjänad före vald tidpunkt.
-

7.3 Hur har de kommunala pensionerna tidigare redovisats?

Frågan om hur kommuner och landsting ska redovisa pensioner var länge inte särskilt stor eftersom sektorn hade en stor tillväxt och de pensioner som betalades ut var förhållandevis små. Sektorn expanderade dock kraftigt under 1970- och 1980-talen och pensionsåtagandet kom att bli en viktig finansiell faktor. När redovisningssystemen i kommunsektorn lades om till att bygga på bokföringsmässiga grunder, uppmärksammades problemet med den växande pensionsskulden.

7.3.1 Referensgruppen för samråd och samverkan i redovisningsfrågor

Den referensgrupp för samråd och samverkan i redovisningsfrågor inom kommunsektorn som bildats i samband med tillkomsten av Redovisningsreglementet för kommuner och landsting (se avsnitt 3.2) uttalade sig om redovisningen av pensioner i sin första rapport ”Redovisning av pensionsåtaganden i kommuner och landsting”, som utkom 1987. Referensgruppen förordade att pensionskulden skulle redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen. Ett skäl till att skulden inte skulle bokföras som skuld i balansräkningen var att det var svårt att uppskatta pensionsskuldens storlek utifrån de relativt osäkra schablonberäkningar som då gjordes. Pensionen bokfördes i stället som en kostnad i samband med utbetalning. Det var en tillämpning av fördelningsmodellen. Modellen innebär att nuvarande skattebetalare finansierar pensionsutbetalningarna för tidigare intjänade pensionsförmåner. De pensionsförmåner som tjänas in i dag ska i sin tur finansieras av framtida skattebetalare. De framtida pensionsutbetalningarna anses vara säkrade genom beskattningsrätten.

Referensgruppen kom 1990 med en anvisning⁴ angående redovisning av pensionsskuld (nr 1 b). Kommunernas pensionsanstalt (KPA) ansågs då kunna göra individuella beräkningar baserade på enskilda kommuners förhållanden vilket kunde borga för en större precision vid beräkningen av pensionsskulden. Enligt referensgruppen uppgick

⁴ En anvisning var den tyngsta nivån av uttalanden och kan ses som en justering eller komplettering av redovisningsreglementet med dess kommentarer.

pensionsskulden till betydande belopp i kommuner och landsting. För att leva upp till god redovisningssed och ge en rättvisande bild av den ekonomiska ställningen borde därför, enligt referensgruppen, pensionsskulden redovisas som en långfristig skuld i balansräkningen.

Årets pensionsutbetalningar skulle enligt referensgruppen redovisas som kostnader. Referensgruppen redogjorde för två alternativa lösningar för hur pensionsskuldens förändring under året skulle redovisas. I det ena alternativet bokfördes pensionsskuldens förändring i resultaträkningen under verksamhetens nettokostnader (resultat 1). Det andra alternativet innebar att pensionsskuldens förändring bokfördes i resultaträkningen mellan resultat efter skatteintäkter och finansnetto (resultat 2) och förändringar av eget kapital (resultat 3).⁵

Kommuner och landsting började successivt anpassa redovisningen efter referensgruppens anvisning. Det innebar att pensionsåtagandet stegvis aktiverades i balansräkningen och förändringen redovisades i resultaträkningen.

7.3.2 Arbetsgrupp för översyn

Regeringen beslutade 1994 att tillsätta en arbetsgrupp som skulle utreda hanteringen av avtalspensioner i kommuner och landsting. Arbetsgruppen kom att överlämna rapporten Kommunala avtalspensioner (Ds 1995:46).

Enligt arbetsgruppen beräknades pensionsåtagandet i kommuner och landsting 1991 uppgå till 120 miljarder kronor, varav 55 miljarder var skuldförda i deras balansräkningar. Pensionsåtaganden om 65 miljarder kronor redovisades alltså inte av kommunerna och landstingen.

Arbetsgruppen gjorde en undersökning av hur kommuner och landsting redovisade pensionsskulden. Utifrån undersökningen kunde det antas att 9 av 10 kommuner och landsting skuldförde pensionsåtagandet och redovisade förändringen i resultaträkningen⁶.

⁵ Uppställningen av resultaträkningen har förändrats efter denna anvisning.

⁶ En studie av 1993 års bokslut i Sveriges samtliga landsting och 49 slumpvis utvalda kommuner, dvs. totalt 73 granskade kommuner och landsting (Göteborg och Malmö är både kommun och landsting). En snabbenkät avseende 1994 års bokslut skickades också ut i mars 1994 till de granskade kommunerna och landstingen.

Storleken på pensionsåtagandet gjorde att kommuner och landsting med svag ekonomi fick problem när åtagandet skulle föras in balansräkningen. Enligt arbetsgruppen hade flera kommuner fått sitt eget kapital uttraderat när pensionsåtagandet togs upp i balansräkningen och en underskottspost hade fått föras upp på tillgångs-sidan. Skulderna översteg alltså tillgångarna i dessa kommuner.

Enligt arbetsgruppen utgjorde stora fluktuationer i den årliga pensionskostnaden ett problem vid redovisningen. Fluktuationerna ansågs bero på KPA:s beräkningsmodell som inte var så ”förfinad” som man trott och på specifika egenskaper för det kommunala pensionsåtagandet. Arbetsgruppen menade att en tillgångs- eller skuldpost vid redovisningen måste vara bestämbar i tillräckligt hög grad och att det måste sökas lösningar som på bästa sätt kombinerar god redovisning och god styreffekt.

Arbetsgruppen identifierade tre olika modeller för redovisning av pensioner i kommuner och landsting; fördelningsmodellen, fullfonderingsmodellen och blandmodellen.

Blandmodellen innebär en successiv övergång från fördelningsmodellen till fullfonderingsmodellen i takt med att de tidigare intjänade pensionsförmånerna gradvis fasas ut.

Avsikt att övergå till blandmodell aviseras

I 1996 års ekonomiska vårproposition⁷ uttalade regeringen att det i kravet på ekonomisk balans i kommuner och landsting ligger att avtalspensionerna bör beaktas enligt blandmodellen. Det konstaterades samtidigt att nuvarande skattebetalare därigenom både finansierar sin del av de kommunala avtalspensionerna och därutöver en del som härrör från tidigare år. Sammantaget ansåg regeringen att denna hantering av pensionerna i balanskravet (blandmodellen) ger en rimlig avvägning mellan ekonomisk belastning på kort och på lång sikt.

⁷ Prop. 1995/96:150 s. 187 f.

7.4 Lagstiftning om hur kommunala pensionsförpliktelser ska redovisas

Tillkomsten av KRL innebar en lagreglering av hur avtalspensionerna ska redovisas av kommuner och landsting. Det betydde också en övergång till blandmodellen.

Enligt 5 kap. 4 § KRL ska en förpliktelse att betala ut pensionsförmåner som intjänats före år 1998 inte tas upp som skuld eller avsättning. Utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 ska redovisas såsom kostnader i resultaträkningen. Av 6 kap. 11 § KRL följer att avsättning ska göras för pensionsförpliktelser som intjänats fr.o.m. 1998 och framåt. Av 5 kap. 2 § KRL om uppställningen av balansräkningen följer att pensionsförmåner intjänade före 1998 ska redovisas som en ansvarsförbindelse.

KRL trädde i kraft den 1 januari 1998 men genom en övergångsbestämmelse gavs möjlighet för kommuner och landsting att börja redovisa pensionerna enligt det nya systemet vid en senare tidpunkt. Landstingen skulle dock senast vid räkenskapsåret 2000, och kommunerna senast vid räkenskapsåret 1999, redovisa pensionerna enligt de nya bestämmelserna, vilket sammanföll med tidpunkten då balanskravet trätt i kraft.

7.4.1 Blandmodellen och balanskravet

I förarbetena till KRL⁸ anförde regeringen att problemet med att många kommuner hade övergått till fullfonderingsmodellen var att det innebar att en fondering i efterhand sker även för pensionsförmåner som tillkommit under en period när avtalspensionerna hanterades enligt fördelningsmodellen.

Ett starkt vägande skäl för förslaget om införande av en blandmodell var enligt regeringen att kommunernas och landstingens resultaträkning så långt som möjligt skulle kunna användas för avstämning mot kommunallagens bestämmelse om ekonomisk balans. Det konstaterades att om kommunerna och landstingen skulle fortsätta att redovisa pensionerna på sätt som då gjordes skulle resultatet enligt resultaträkningen väsentligt avvika från det

⁸ Prop. 1996/97:52 s. 62 f.

som ska ligga till grund för bedömningen av om kravet på ekonomisk balans är uppfyllt. En sådan situation kunde innebära att osäkerhet skapades om det ekonomiska resultatet och hur detta bör tolkas.

En övergångslösning

Regeringen konstaterade vidare att förslaget att införa blandmodellen innebär att alla nyintjänade pensionsförmåner beaktas på ett sätt som motsvarar god redovisningssed genom att en redovisningsmässig avsättning ska göras. Enligt beräkningar skulle den föreslagna hanteringen leda till att blandmodellen efter cirka 40 år vad gäller balansräkningen och cirka 15 år för resultaträkningen sammanfaller med den fullfonderade modellen. Av detta skäl kan blandmodellen betraktas som en övergångslösning⁹. Utredningen konstaterar att det i samband med införandet av blandmodellen skedde en övergång från ett helt förmånsbestämt pensionsavtal inom kommun- och landstingssektorn till ett, till stora delar, avgiftsbestämt pensionsavtal.

Några remissinstanser ville ha en utformning av regelverket som gör det möjligt för kommuner och landsting att ha högre ambitioner beträffande pensionssystemet. Regeringen ansåg att det inte fanns någon motsättning mellan lagförslaget och ett sådant önskemål. Att pensionerna redovisas enligt blandmodellen hindrar inte kommuner och landsting från att också ”täcka” hela eller delar av äldre åtaganden. Det ska i så fall ske genom att resultatet blir högre och posten eget kapital i balansräkningen därigenom ökar¹⁰.

Ett konjunktorellt perspektiv

Utredningen om kommunsektorn och konjunkturen bedömde i betänkandet Spara i goda tider – för en stabil kommunal verksamhet att det inte finns skäl att utifrån ett konjunkturperspektiv ändra redovisningen av de kommunala avtalspensionerna (SOU 2011:59). Det framhölls dock, i likhet med ett stort antal av

⁹ Prop. 1996/97:52 s. 62.

¹⁰ Prop. 1996/97:52 s. 63.

remissinstanserna, att det kan finnas andra skäl än konjunkturella att överväga ändringar i redovisningen av avtalspensionerna. Olika pensionsmodeller analyserades ur ett konjunkturperspektiv och det konstaterades att fullfonderingsmodellen är mer känslig för konjunkturvariationer än vad blandmodellen är. Detta eftersom beräkningen av pensionerna bl.a. påverkas av konjunktürkänsliga faktorer, såsom ränta samt pris- och inkomstbasbelopp. Även om faktorerna i normalfallet kan bidra till att pensionskostnaderna minskar i dåliga tider och ökar i goda tider är effekterna svåra att förutse. Det finns också andra faktorer, vars förändringar inte alltid går att förutspå, som i betydande grad påverkar kostnaderna för pensionerna. I och med att fullfonderingsmodellen genererar en mycket större avsättning i balansräkningen påverkas resultaträkningen mer av ändringar i beräkningsantagandena när denna modell används, jämfört med när blandmodellen tillämpas.

Regeringen gjorde i propositionen Kommunala resultatutjämningsreserver bedömningen att det inte fanns tillräckligt underlag för att regeringen skulle kunna ta ställning till behovet av ändrad pensionsredovisning (prop. 2011/12:172 s. 37). Det konstaterades samtidigt att frågan om hur den kommunala pensionskulden redovisas har betydelse för kommunernas tillämpning av balanskravet och kravet på god ekonomisk hushållning. Ett mindre antal kommuner och landsting hanterar i dag sin pensionsredovisning genom att tillämpa fullfonderingsmodellen och inte den blandmodell som KRL föreskriver. Regeringen anförde att detta försvagar regelverkets trovärdighet, försvårar jämförelser av pensionskostnader, resultat och ekonomisk ställning samt påverkar den kommunala sektorns förutsättningar att hantera konjunktursvängningar.

Rådet för kommunal redovisning

I RKR:s rekommendation 7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser (januari 2006) anges vilka upplysningar som ska lämnas i årsredovisningen i syfte att ge en helhetsbild av pensionsförpliktelser och förvaltade pensionsmedel. RKR har även gett ut rekommendation 2.2 Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m. (oktober 2015) som behandlar hur överenskommelser om särskild avtalspension och visstidspension

ska klassificeras och vilka upplysningar som ska lämnas. Rekommendation 2.2 behandlar dock inte särskild avtalspension som kan utgå till viss personal inom räddningstjänsten.

I RKR:s rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning (juni 2009) anges att de sammanställda räkenskaperna ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper. Kommunens redovisningsprinciper ska vara vägledande. Om koncernföretagens redovisningsprinciper avviker från kommunens ska de justeras före konsolidering. Undantag från ovanstående princip ska enligt rekommendationen göras beträffande pensionsredovisningen. Pensionsåtaganden för de kommunala företagen ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt de principer och regler som gäller för företagen. Pensionsåtagandena i kommuner ska i den sammanställda redovisningen redovisas enligt blandmodellen.

7.4.2 Kritik mot blandmodellen

Det har under åren framförts kritik mot blandmodellen från olika håll, inte minst från kommunalekonomer och revisorer. Kritiken handlar bl.a. om bristande transparens. Förespråkare för modellen argumenterar utifrån den kommunala särarten och blandmodellens koppling till balanskravet.

Det har bl.a. kommit in två skrivelser till regeringen där behovet av översyn av den kommunala redovisningslagen framhålls. RKR framförde i sin skrivelse med förslag till lagändringar att redovisning av pensioner enligt blandmodellen gör det svårt för utomstående att analysera och tolka kommuner och landstings ekonomiska resultat och ställning (dnr Fi2011/1232). Vidare anförde RKR att redovisning enligt blandmodellen innebär ett undantag från vad som definieras som bokföringsmässiga grunder och att jämförbarheten, såväl mellan verksamheter som över tiden för en och samma verksamhet, går förlorad.

FAR, en branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare, anförde i sin skrivelse att en översyn bör göras av kommunernas redovisning av pensionsåtaganden (dnr Fi2012/3613). Det finns enligt FAR flera skäl till varför det bör göras en översyn av redovisningen av pensioner. Eftersom kommunernas pensionskulder till stor del redovisas för medborgarna som ansvars-

förbindelser menar FAR att transparensen inte är tillfyllest. Det är svårt för medborgarna att bedöma den egna kommunens finansiella ställning samtidigt som kommunpolitikernas beslutsunderlag försämras. Ett annat skäl är att god redovisningssed bjuder att pensionsskulder ska redovisas som skulder. Kommunal pensionsredovisning måste enligt FAR anses strida mot det som alltjämt kan sägas vara en grundläggande princip för kommunal redovisning, nämligen försiktighetsprincipen, samt mot god redovisningssed som bjuder att pensionsskulder ska skuldföras.

7.5 Hur redovisas pensionsskulden i praktiken av kommuner och landsting?

De allra flesta kommuner och landsting redovisar sin pensionsskuld enligt blandmodellen. Det finns dock kommuner och landsting som inte redovisar sin pensionsskuld på det sätt som lagen föreskriver.

I den bokslutsstatistik som kommuner och landsting lämnar till SCB respektive SKL, redovisas dock pensionsskulden enligt blandmodellen oavsett hur skulden hanteras i kommunens eller landstingets egen redovisning.

RKR lät genomföra en praxisundersökning utifrån 2013 års årsredovisningar. Det var 229 kommuner och landsting som besvarade enkäten. Av dessa var det 20 som svarade att de inte bokför all intjänad pension före 1998 som en ansvarsförbindelse utan tillämpar en fullfonderingsmodellen eller någon egen modell.

7.5.1 Hur redovisar kommunerna sin pensionsskuld?

Som angetts ovan redovisar de allra flesta kommuner sin pensionsskuld i enlighet med blandmodellen. Det finns dock ett antal exempel på kommuner som i årsredovisningen för 2014 redovisade pensionsskulden enligt fullfonderingsmodellen.

En av dessa kommuner anger i sin årsredovisning för 2014 följande kring valet av pensionsredovisning. Kommunens pensionsåtagande redovisas sedan 2007 enligt fullfonderingsmodellen. Motivet är att det ger en mer rättvisande bild av kommunens finansiella ställning och att de grundläggande principerna om öppen och tydlig redovisning följs

på ett bättre sätt. En annan kommun anger i sin årsredovisning för 2014 att kommunen har redovisat enligt fullfonderingsmodellen sedan 2006. Avsikten är att ge en rättvisande bild av kommunens finansiella ställning och utveckling samt god redovisning.

Det finns också kommuner som ”blandar” fullfondering med blandmodellen. Av de kommuner som redovisar enligt blandmodellen förekommer det att kommuner också väljer att presentera en alternativ beräkning enligt fullfonderingsmodellen.

7.5.2 Hur redovisar landstingen sin pensionsskuld?

Det framgår av den statistik som landstingen har lämnat till SKL för 2014 att det är tre landsting som valde att redovisa pensionsskulden enligt fullfonderingsmodellen.

Ett av dessa landsting har under hela den tid som blandmodellen har varit stadgad i lag valt att redovisa även de pensionsskulder som avser förpliktelser som uppkommit före 1998 enligt fullfonderingsmodellen. Anledningen till detta är att landstinget anser att fullfonderingsmodellen ger en mer rättvisande bild. Stora förändringar av pensionsskulden har bokförts direkt mot eget kapital. Det handlar om förändringar av pensionsskuldens storlek beroende på bl.a. ändrad diskonteringsränta enligt RIPS 07, påverkan av den s.k. bromsen och förändringar av skulden på grund av ny antagande om medellivslängd. Exempelvis bokfördes 1 020 miljoner kronor direkt mot eget kapital då diskonteringsräntan ändrades under 2013. Argumentet för detta tillvägagångssätt är att de enskilda årens resultat skulle ha blivit missvisande om förändringarna redovisats över resultaträkningen.

De två andra landstingen har övergått från blandmodell till fullfonderingsmodell först under senare år (2008 respektive 2010). Argumentet som anges i ett av de två landstingens årsredovisning 2014 var att fullfonderingsmodellen ger en mer rättvisande bild än blandmodellen.

Det finns också landsting som i huvudsak har redovisat sina pensioner enligt blandmodellen men gjort enstaka extra pensionsavsättningar. Ett landsting gjorde i årsredovisningen 2007 ett avsteg från blandmodellen genom att göra en extra pensionsavsättning om 700 miljoner kronor för framtida pensionskostnader.

Ett annat landsting redovisar enligt årsredovisning 2014 pensionsförpliktelser som intjänats före 1998 som en ansvarsförbindelse. Landstinget valde dock att år 2006 göra en extra avsättning om 500 miljoner kronor till pensioner. Avsättningen värdesäkrades och uppgick vid utgången av 2013 till 666 miljoner kronor. Avsteget har enligt årsredovisningen ”korrigerats” 2014 och den ingående avsättningen har bokförts mot eget kapital och påverkar därför inte resultatet.

Förslag från landstingens ekonomidirektörsnätverk

Landstingens ekonomidirektörsnätverk föreslog i skrivelser till RKR den 2 oktober 2012 ändringar i den då gällande rekommendationen 17 Värdering av och upplysningar om pensionsförpliktelser (december 2007). I skrivelserna anges att huvudprincipen är att redovisningen ska vara rättvisande och spegla verkliga intäkter/kostnader samt tillgångar/skulder. Pensionsskulden är dock inte jämförbar med någon annan post eftersom den avser ett långsiktigt åtagande och konsekvenserna av olika beräkningsantaganden i ett kort perspektiv kan vara mycket stora. Det finns därför starka motiv för att frångå principen att vid varje bokslutstillfälle värdera pensionsåtagandet enligt RIPS 07.

I en av skrivelserna preciseras förslaget enligt följande. Pensionsåtagandet ska beräknas på nuvarande sätt enligt RIPS 07. Denna beräkning ska redovisas öppet i årsredovisningen. Förändringen mot tidigare år utgör inte direkt grund för årets pensionskostnadsredovisning utan denna sker utifrån följande principer.

1. Försäkringstekniska förändringar som avser tidigare år (ränteförändringar och medellivslängd) ska specificeras och redovisas direkt mot eget kapital.
2. Kostnad för särskild avtalspension ska kostnadsföras det år som beslut fattas.
3. För kvarvarande skuldförändring ska pensionsadministratören redovisa en linjär utjämnad förändring av skulden som ska ligga till grund för redovisningen. Utjämningsföreslås ske för innevarande år och följande tre år. Det innebär att skulden överens-

stämmer med pensionsadministratörens ”korrekt” beräknade skuld år tre. Vid varje nytt år flyttas utjämningsen ett år.

RKR anförde i svar den 15 december 2012 att det är viktigt att särskilja ekonomistyrningsfrågan från redovisningsfrågan. Redovisning enligt bokföringsmässiga grunder bygger på att man vid bokslutet gör uppskattningar och bedömningar för att värdera tillgångar och skulder utifrån den information man har vid bokslutstillfället. Att kombinera den utjämningsen som finns i värderingsmodellen med ytterligare utjämningsen genom bokföringstransaktioner, såsom föreslås, är enligt RKR inte förenligt med grundläggande kriterier som begriplighet och transparens. RKR ställde sig tveksam till en redovisning av pensionsförpliktelser som inte bygger på en värdering utifrån uppskattningar och bedömningar gjorda vid bokslutstillfället.

7.6 Redovisning av pensioner inom privat sektor

ÅRL gäller i princip för alla företag som är skyldiga att upprätta och offentliggöra en årsredovisning.¹¹ I ÅRL finns bl.a. regler om hur skulder ska redovisas. Enligt 3 kap. 9 § ÅRL ska sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias, redovisas som avsättningar.

7.6.1 Bokföringsnämndens regelverk

BFN har tagit fram ett antal regelverk som omfattar alla redovisningsregler som ett företag ska tillämpa. Huvudregelverk är K3 som är obligatoriskt för större onoterade företag.¹²

Ersättningar till anställda regleras i K3 i kapitel 28. Där anges att ersättningar efter avslutad anställning, t.ex. pensioner, baseras på,

¹¹ Vissa företag måste dock i stället tillämpa bestämmelser om redovisning i andra lagar, t.ex. försäkringsbolag och banker.

¹² Se 1 kap. 3 § ÅRL för definitionen av större företag samt kapitel 1 i K3 där det framgår vilka företag som ska tillämpa regelverket.

och ska klassificeras som, antingen avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer. Klassificeringen får betydelse för hur ersättningen får redovisas. Avgiftsbestämda planer definieras som planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka ett företag betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon legal förpliktelse eller informell förpliktelse att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande. Avgifter för avgiftsbestämda planer ska redovisas som skuld efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter, om de redan betalda avgifterna är mindre än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före balansdagen. Avgifterna ska redovisas som en kostnad till den del dessa inte ska redovisas som del av anskaffningsvärdet för en tillgång.

Förmånsbestämda planer definieras i K3 som andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer. I det fallet har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda. Företaget bär i allt väsentligt risken för att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat och att avkastningen på tillgångarna avviker från förväntningarna.

Företaget ska göra ett val; att redovisa förmånsbestämda planer antingen enligt punkterna 57–131 i den internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar till anställda som antagits genom EU-kommissionens förordning (EU) nr 475/2012 av den 5 juni 2012 eller enligt ett antal förenklingsregler i K3. Förenklingsregler finns för

- planer i de fall en pensionspremie betalas,
- pensionsförpliktelser som är tryggande genom överföring av medel till en pensionsstiftelse,
- pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång,
- planer som finansieras i egen regi, och
- pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag.

Förenklingsreglerna innebär bl.a. att en förmånsbestämd plan ska redovisas som en avgiftsbestämd plan om en pensionspremie betalas.

Bestämmelserna i K3 och i det förenklade regelverket K2 innebär att fullfonderingsmodellen ska tillämpas. Enligt K2 ska ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång tas upp till tillgångens redovisade värde. Övriga pensionsåtaganden ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen). Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Avsättningen ska tas upp till det värde som inte täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet värderad enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220).

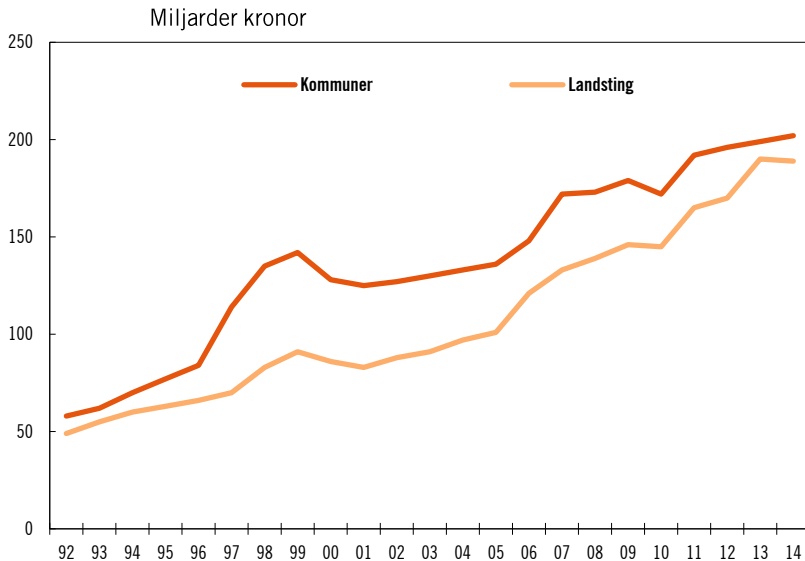
7.7 Pensionsskuldens storlek

Kommunernas och landstingens pensionsskuld är summan av alla intjänade framtida pensionsutbetalningar, räknat i dagens pris- och lönenivå och omräknat till nuvärde. De uppgifter som utredningen har tillgång till avser endast den redovisade pensionsskulden, dvs. den skuld som finns i kommunernas och landstingens balansräkningar som avsättning eller ansvarsförbindelse.¹³ I praktiken är dock kommunernas och landstingens redovisade pensionsskuld lägre än den verkliga skulden. Det beror på att det finns kommuner och landsting som valt att sätta av medel i pensionsstiftelse eller teckna försäkring för pensionsförpliktelser. Dessa ingår i dag normalt inte i den redovisade pensionsskulden.

Som tidigare nämnts kom referensgruppen för samråd och samverkan i redovisningsfrågor 1990 med en anvisning angående redovisning av pensionsskuld (nr 1b). Kommuner och landsting började därför att under tidigt 1990-tal successivt redovisa sin pensionsskuld i balansräkningen. Förändringen av skulden redovisades över resultaträkningen.

¹³ SCB, Räkenskapsammandrag för kommuner och landsting.

Figur 7.3 Kommunernas och landstingens redovisade pensionsskuld (exklusive särskild löneskatt) 1992–2014



Källa: SCB och SKL.

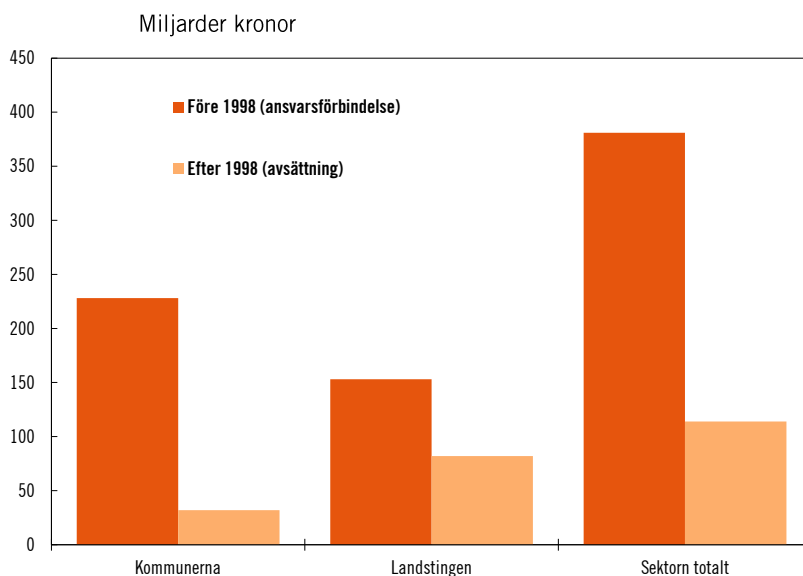
År 1997, dvs. det år då riksdagen lagstiftade om blandmodellen, uppgick den redovisade pensionsskulden enligt kommunerna och landstingens egen redovisning till 184 miljarder kronor. Det material utredningen tagit del av visar att samtliga landsting redovisade sina pensionsskulder i balansräkningen vid denna tid. Av kommunerna var det däremot 4 kommuner som inte redovisade någon skuld alls och 56 som inte redovisade hela skulden i balansräkningen. Kommunerna redovisade 1997 därmed en skuld om totalt 90 miljarder kronor i balansräkningen och 24 miljarder kronor som ansvarsförbindelser.

Den redovisade pensionsskuldens utveckling mellan 1992–2014 framgår av figur 7.3. Skulden (exklusive särskild löneskatt) har mellan 1992–2014 ökat från 107 miljarder kronor till 398 miljarder kronor. Till följd av ändringar i avtal och beräkningsantaganden har det enskilda år skett kraftiga förändringar av skulden.

7.7.1 Aktuell pensionsskuld

I bokslutet för 2014 redovisade kommunerna och landstingen en pensionsskuld på totalt 495 miljarder kronor, inklusive särskild löneskatt.

Figur 7.4 Redovisad pensionsskuld (inklusive särskild löneskatt) intjänad före och efter 1998 i kommuner och landsting år 2014



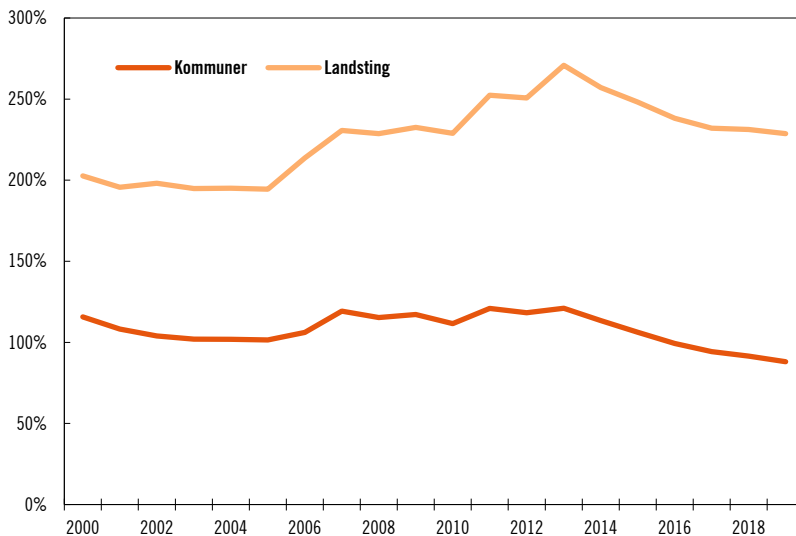
Källa: SCB.

Den del av pensionsskulden som avsåg pensionsförmåner intjänade före 1998, dvs. den del som ska redovisas som ansvarsförbindelse, uppgick 2014 till totalt 381 miljarder kronor (inklusive särskild löneskatt). Kommunernas ansvarsförbindelse uppgick till 228 miljarder kronor och landstingens till 153 miljarder kronor.

Pensionsskulden som redovisats som avsättning i balansräkningen, dvs. intjänade pensionsförmåner efter 1998, är betydligt lägre. Den delen av den redovisade pensionsskulden uppgår till 114 miljarder kronor totalt för kommunsektorn, varav 32 miljarder kronor för kommunerna och 82 miljarder kronor för landstingen.

Figur 7.5 Total pensionsskuld, inklusive särskild löneskatt, i kommuner och landsting som andel av respektive sektors lönesumma

Procent av lönesumman

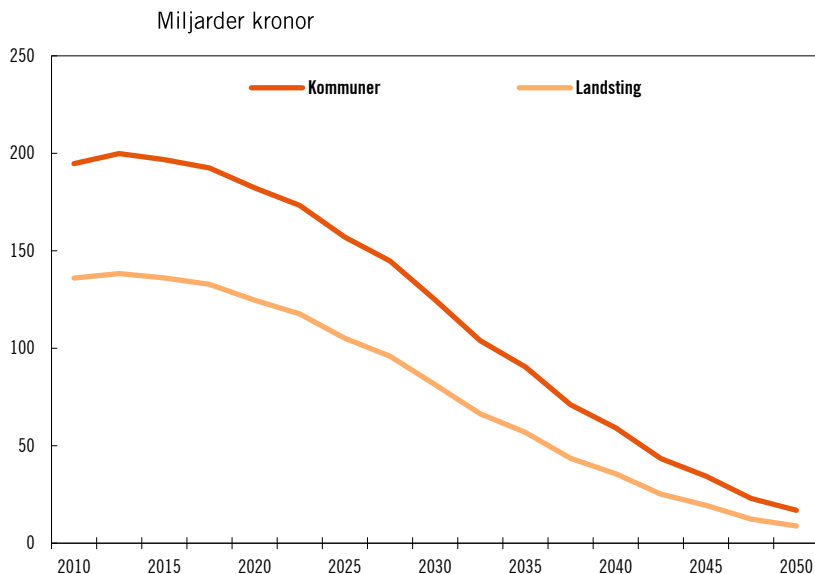


Källa: SKL, Ekonomirapporten April 2015.

Pensionskulden har enligt SKL vuxit under den senaste tioårsperioden, i synnerhet för landstingen. Från och med 2014 minskar pensionskulden enligt SKL:s bedömning. Denna utveckling blir särskilt tydligt vid en jämförelse av total redovisad pensionsskuld i kommuner och landsting som andel av respektive sektors lönesumma.

Omkring år 2050 beräknas pensionsförpliktelserna som redovisas som ansvarsförbindelse nästan vara helst utbetalade för både kommunerna och landstingen (se figur 7.6).

Figur 7.6 Kommunernas och landstingens ansvarsförbindelse, inklusive särskild löneskatt



Källa: KPA.

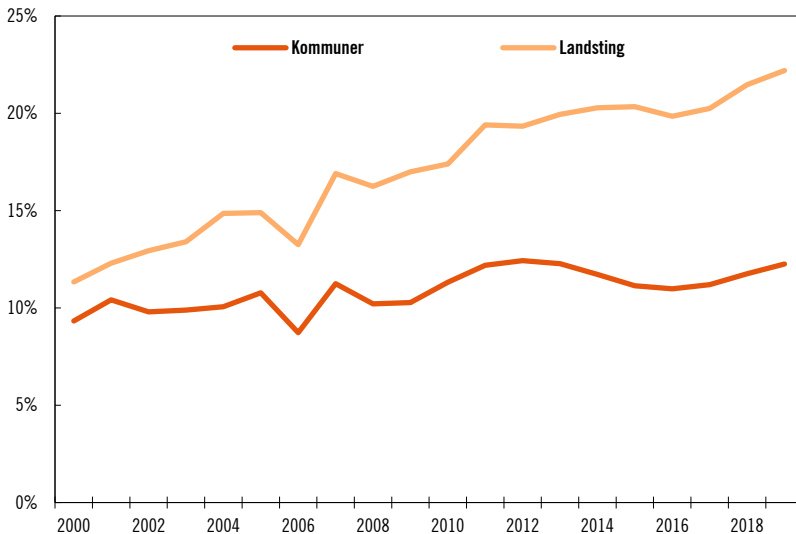
7.7.2 Årliga pensionskostnader

I kommunsektorns redovisning enligt blandmodellen motsvaras pensionskostnaderna av nyintjänade pensioner (förmånsbestämda och avgiftsbestämda) samt värdesäkring av tidigare redovisad pensionsskuld i balansräkningen (avsättning). Pensionskostnaderna består även av utbetalningar av pension som intjänats före 1998 och som redovisats som en ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen. Ställt i relation till verksamhetens kostnader, som i räkenskapssammandraget för kommunerna 2014, uppgick till 872 miljarder kronor, motsvarar de totala pensionskostnaderna cirka 4 procent.

Pensionsutbetalningarna har ökat vartefter allt fler i den stora gruppen som anställdes på 1960- och 1970-talen har blivit pensionärer. I bokslut för 2014 uppgick pensionsutbetalningar för kommunsektorn till 16 miljarder kronor totalt, varav 9 miljarder kronor för kommunerna och 7 miljarder kronor för landstingen.

Figur 7.7 Total pensionskostnad i kommuner och landsting som andel av respektive sektors lönesumma, inklusive särskild löneskatt

Procent av lönesumman



Källa: SKL, Ekonomirapport April 2015.

Enligt SKL har det skett en markant ökning av pensionskostnaderna i landstingen från cirka 12 procent år 2000 till dagens dryga 20 procent. Att landstingens kostnader har ökat snabbare än kommunernas kostnader beror på att landstingen har fler högavlönade anställda som har förmånsbestämd pension.

7.7.3 Skulden i enskilda kommuner och landsting

Den totala redovisade pensionsskulden 2014 (avsättning och ansvarsförbindelse inklusive särskild löneskatt) uppgick till i genomsnitt 27 000 kronor per invånare i kommunerna och 24 000 kronor per invånare i landstingen. Den varierar i kommunerna¹⁴ från som lägst 19 000 kronor per invånare för kommungruppen förortskommuner till större städer till som högst

¹⁴ SKL har delat in Sveriges 290 kommuner i grupper. Den nuvarande kommungruppsindelningen som används fr.o.m. 2011 består av 10 kommungrupper, se bilaga 2.

35 000 kronor per invånare för kommungrupperna glesbygdskommuner och turism- och besöksnäringkommuner.

**Tabell 7.1 Pensionsskuld (inklusive särskild löneskatt) intjänad före 1998
Kommuner med högst respektive lägst skuld**

Ansvarsförbindelse (inklusive särskild löneskatt)

Tusental kronor per invånare

	2014 <i>prel.</i>	2013
Högst		
Pajala	41,6	43,9
Sorsele	40,7	42,4
Övertorneå	37,8	39,1
Gällivare	37,5	39,1
Bräcke	37,2	38,5
Åsele	36,3	40,2
Lycksele	36,2	37,8
Jokkmokk	36,1	37,9
Dorotea	36,0	37,8
Vilhelmina	35,9	36,8
Vägt snitt	22,4	23,6
Lägst		
Vellinge	15,7	16,6
Tidaholm	14,8	15,5
Värmdö	14,6	14,0
Vaxholm	13,8	14,7
Svedala	13,3	13,5
Trosa	13,2	14,0
Knivsta	10,6	11,2
Åstorp	8,7	9,4
Höör	4,3	4,6
Sjöbo	0,1	0,1

Källa: SKL, Ekonomirapporten April 2015.

Enligt SKL uppgår den genomsnittliga ansvarsförbindelsen till 22 400 kronor per invånare i kommunerna. Men det är stora skillnader mellan olika kommuner. Ansvarsförbindelsen är den del av pensionsskulden som har störst betydelse för kommunerna.

Anledningen är att få anställda i kommunerna har lönenivåer över gränsen för intjänande av förmånsbestämd pension enligt gällande pensionsavtal, vilket gör att avsättningen i många kommuner är väldigt låg. Vissa kommuner har, enligt SKL, valt att köpa försäkringslösningar för de fåtal anställda som har inkomster över taket. Sjöbo kommun har valt att försäkra bort hela sin pensions-skuld.

Det är ofta små kommuner med redan hög skatt som har hög total pensionsskuld per invånare. Glesbygdskommuner, ofta belägna i norra delen av landet, ligger i skuldtoppen. Det finns ett tydligt samband som visar att skulden per invånare är större i kommuner med negativ befolkningsutveckling. Det är ett bekymmer för kommuner med minskad befolkning att ett allt mindre skatteunderlag ska bära kostnader för pensioner avseende gångna års verksamhet.

Det finns emellertid en faktor i det kommunala utjämnings-systemet som tar hänsyn till de kostnader som en befolknings-minskning medför. Faktorn ger ett bidrag på 100 kronor per invånare per procent befolkningsminskning över 2 procent under den senaste tioårsperioden. Det betyder att en kommun som minskat med 12 procent får 1 000 kronor per invånare i kostnads-bidrag. Utjämningskommittén¹⁵ (år 2003) bedömde att det inte var aktuellt att införa en motsvarande kompensation för landstingen.

I landstingen varierar den totalt redovisade pensionsskulden från som högst 38 000 kronor per invånare i Västerbottens läns landsting till Hallands läns landsting som har lägst skuld med 21 000 kronor per invånare. Det är alltså mindre skillnad mellan olika landstings pensionsskulder per invånare än mellan kommunernas.

SKL skriver i Ekonomirapporten från april 2015 att något som skiljer landstingen från kommunerna är att det även efter 1998 byggts upp en betydande avsättning/skuld avseende pensioner i deras balansräkningar. Enligt SKL:s bedömning växer denna avsättning/skuld snabbt.

¹⁵ Regeringen beslutade den 27 september 2001 att tillkalla en kommitté (dir 2001:73) med uppdrag att utreda vissa frågor rörande det kommunala statsbidrags- och utjämningsystemet. Kommittén antog namnet Utjämningskommittén (Fi 2001:14). Kommittén överlämnade sitt slutbetänkande Gemensamt finansierad utjämning i kommunsektorn (SOU 2003:88) i september 2003.

Tabell 7.2 Pensionsskuld (inklusive särskild löneskatt) intjänad före 1998 (ansvarsförbindelse) samt intjänad från 1998 (avsättning) i landsting år 2014

Tusental kronor per invånare

	Total pensionsskuld	Ansvars- förbindelse	Avsättning
Västerbotten	33,9	22,3	11,5
Örebro	30,4	20,3	10,2
Norrbottn	30,1	21,2	9,0
Blekinge	28,4	19,9	8,6
Värmland	28,3	20,8	7,6
Västernorrland	28,2	19,6	8,6
Jämtland	28,1	19,9	8,3
Uppsala	27,9	16,0	11,9
Dalarna	27,6	19,3	8,3
Gävleborg	27,1	19,2	7,9
Östergötland	27,1	18,1	9,0
Kalmar	26,1	18,3	7,8
Västmanland	24,8	16,4	8,4
Jönköping	24,2	15,4	8,8
Genomsnitt	24,2	15,7	8,5
Kronoberg	24,0	16,5	7,5
Västra Götaland	24,0	16,0	8,0
Skåne	23,2	14,7	8,6
Sörmland	22,5	15,2	7,3
Stockholm	20,0	11,6	8,4
Halland	18,9	12,4	6,5

Källa: SKL, Ekonomirapporten April 2015.

7.7.4 Orsaker till förändringar av pensionsskulden

Dagens intjänade pensionsförmåner påverkar inte kommuneras och landstingens pensionsskulder i någon större utsträckning eftersom de i huvudsak är avgiftsbestämda. Den största delen anställda tjänar in bara avgiftsbestämd pension. Förutom tillkomna pensionsförmåner och minskningar på grund av utbetalda pensioner, finns det även andra faktorer som påverkar pensionsskuldens storlek. Det handlar om uppräknningar och liknande på grund av avtal samt förändringar beroende på hur skulden värderas.

Värdesäkring

Uppräkning och samordning av pensionsförmåner enligt avtal

Det finns bestämmelser om uppräkning av intjänade pensionsförmåner i pensionsavtalen. Normalt sett ska pensionsförmånen räknas upp med prisbasbelopp. För intjänade pensionsförmåner före 1998 ska dock uppräkning ske med inkomstbasbeloppet före pensionering och därefter med prisbasbelopp. Livräntor enligt PA-KL¹⁶ och äldre avtal är som huvudregel värdesäkrade först efter pensionering.

För anställda som gick i pension 2002 eller tidigare ska tjänstepensionen fortfarande samordnas med den allmänna pensionen. Tjänstepensionen för dessa påverkas därför både av utvecklingen av prisbasbeloppet och av det följsamhetsindex som styr den allmänna pensionen. Tanken bakom följsamhetsindexeringen är att det ska finnas en koppling mellan inkomstutvecklingen för de förvärvsaktiva och pensionärerna. Utöver den vanliga följsamhetsindexeringen finns också regler för automatisk balansering. Om pensionsystemets tillgångar är lägre än skulderna utlöses en automatisk balansering, den s.k. bromsen, vilket påverkar pensionernas uppräkning. Detta för att pensionsystemets finansiella stabilitet ska säkras. Eftersom den allmänna pensionen är samordnad med tjänstepensionen blir den senare också påverkad. Det innebär att den kommunala tjänstepensionen höjs när den allmänna pensionen minskas och tvärtom.

Värdering av pensionsförpliktelser

Hur pensionsförpliktelsen ska värderas regleras inte särskilt i lag. Kommuner och landstings pensionsåtaganden enligt kollektivavtal började 1964 värderas i enlighet med de beräkningsmetoder som Pensionsfinansieringskommittén lagt fast i den s.k. P-finken.¹⁷ SKL har sedan verksamhetsåret 2007 rekommenderat RIPS 07 som är en särskild modell för pensionskuldsberäkning. Modellen utarbetades inom SKL och anpassades till pensionsavtalet KAP-KL. RIPS 07

¹⁶ Kollektivavtalat pensionsavtal som gällde 1985–1997.

¹⁷ P-finken uppdaterades 1973, 1979, 1985 och 2000.

innebar förändrade beräkningsantaganden om livslängd och kalkylränta (framtida avkastning).

I RKR:s rekommendation 17.1 Värdering av och upplysningar om pensionsförpliktelser (oktober 2015) anges hur pensionskostnader och pensionsskulder ska värderas och vilka upplysningar som ska lämnas. Värdering av pensionsförpliktelser ska enligt RKR göras med tillämpning av SKL:s Riktlinjer för beräkning av pensionsskuld – RIPS 07. I redovisade pensionsförpliktelser, såväl i avsättning som i ansvarsförbindelse, ska särskild löneskatt inkluderas. Upplysning ska lämnas för pensionsförpliktelse som inte omfattas av RIPS 07 om tillämpade beräkningsgrunder samt vilket belopp förpliktelsen upptagits till.

RIPS-kommittén

Inom SKL finns en RIPS-kommitté som övervakar diskonteringsräntan i beräkningen av pensionsskulden. Ju högre den framtida avkastningen antas bli, desto lägre blir pensionsskulden och tvärtom. En sänkt diskonteringsränta innebär att den redovisade skulden i balansräkningen och i ansvarsförbindelse ökar. Det blir en negativ resultatpåverkan på grund av att den skuldökning som avser pensionsförmåner intjänade efter 1998 redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Om diskonteringsräntan höjs sjunker den redovisade skulden i balansräkning och ansvarsförbindelsen, och det blir en positiv resultatpåverkan.

För att inte få så stor ryckighet i pensionsskulden beslutades att kalkylräntan skulle ligga fast så länge de fem senaste årens genomsnittliga marknadsränta ligger inom ett fastställt intervall på +/- en procentenhet kring normvärdet 4,5 procent.

RIPS 07 infördes för första gången verksamhetsåret 2007 och innebar en stor ökning av skulden detta år. Framförallt ökade skulden som var intjänad före 1998 eftersom kalkylräntan (diskonteringsräntan) på de intjänade pensionsförmånerna sänktes. Det handlade sammantaget om en skuldökning på mer än 40 miljarder kronor i den kommunala sektorn.

Diskonteringsräntan har därefter sänkts vid ytterligare två tillfällen, 2012 och 2014. Besluten om en sänkt diskonteringsränta dessa år påverkade den kommunala sektorns pensionsskuld i

boksluten för 2011 respektive 2013, då den totala pensionsskulden ökade med 33 respektive 40 miljarder kronor.

RIPS-kommittén tillsatte under 2015 en arbetsgrupp med uppdrag att göra en översyn av RIPS 07. Enligt kommittén finns det efter snart tio år ett behov av en utvärdering av hur modellen har fungerat och hur rättvisande beräkningarna numera är. Både ränteantagandena och antagandena om dödlighet ska ses över. Målsättningen är att förslag till en ny RIPS kan presenteras för SKL:s styrelse i juni 2016.

7.8 Effekter vid byte från blandmodell till fullfonderingsmodell

SKL och KPA har på uppdrag av utredningen beräknat vilka effekterna skulle bli av ett byte från blandmodell till fullfonderingsmodell. I detta avsnitt redogörs för beräkningarna och SKL:s kommentarer till dessa.

Utgångspunkten för beräkningarna är SCB:s räkenskapssammandrag avseende pensioner för kommuner och landsting. Vissa justeringar har gjorts t.ex. när det gäller fördelning av pensionsutbetalningar på förmåner intjänade före respektive fr.o.m. 1 januari 1998.

KPA har bidragit med underlag för en prognos av pensionskulder och pensionskostnader för åren 2015–2052. Då deras beräkningar inte omfattar samtliga kommuner och landsting har en schablonmässig uppskalning gjorts så att prognosen avser hela kommunsektorn.

KPA har även gjort prognoser på lång sikt för två kommuner, och två landsting.

7.8.1 Kommunernas och landstingens pensionskostnader vid blandmodell respektive fullfonderingsmodell

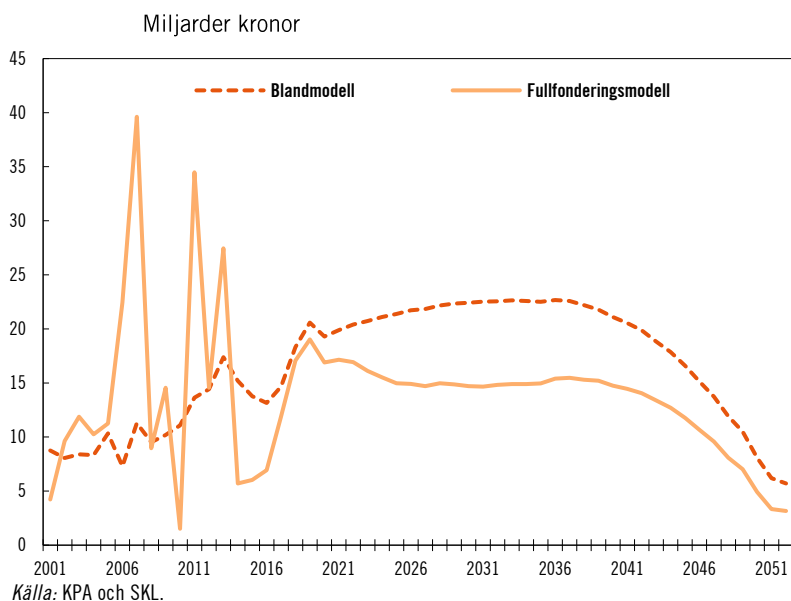
Kommunernas och landstingens pensionskostnader 2001–2014

Diagrammen nedan visar utvecklingen av pensionskostnaderna för kommunerna vid redovisning enligt blandmodellen respektive fullfonderingsmodellen. Om fullfonderingsmodellen hade använts

av kommunerna under 2001–2014, skulle kostnaderna ha varierat kraftigt under perioden.

I övrigt bör följande särskilt påpekas rörande pensionskostnaderna under vissa år. När RIPS 07 infördes 2007 ökade den gamla skulden till följd av nytt ränteantagande och övergång till nya livslängdsantaganden. Bromsen i det allmänna pensionssystemet slog till första gången år 2010, vilket innebar att kommunala pensionsåtaganden för bruttopensioner minskade. Ytterligare sänkningar av RIPS-räntan åren 2011 och 2013 höjde pensionsskulden dessa år.

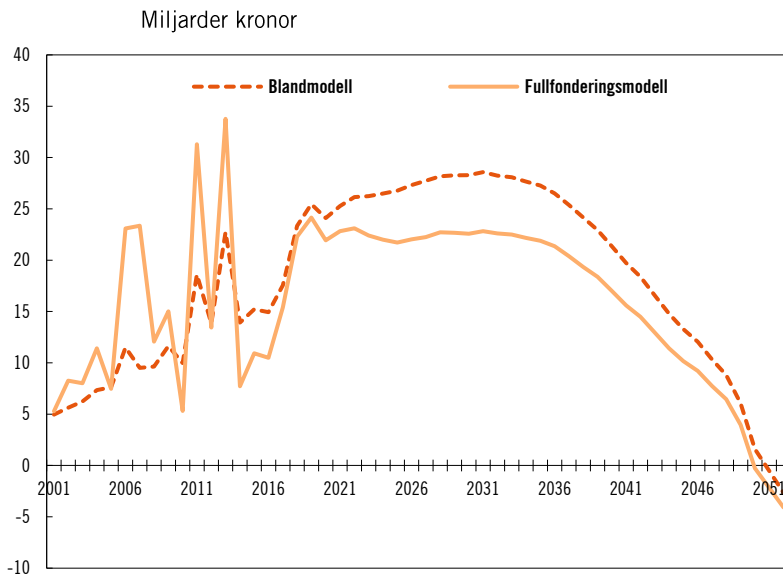
Figur 7.8 Blandmodellen jämfört med fullfonderingsmodellen vad gäller kommunernas pensionskostnader, inklusive särskild löneskatt (resultatpåverkan)



En större andel av landstingens pensionsskuld är intjänad fr.o.m. 1 januari 1998, jämfört med kommunernas. Det beror på att utvecklingen har gått från förmånsbestämda pensionsavtal mot avgiftsbestämda pensionsavtal. Det gör att förmånsbestämda pensioner i princip bara intjänas av anställda som är högvärlönde, vilka är fler i landstingen. Omvänt kan sägas att kommunerna har en högre andel ansvarsförbindelse i sin pensionsskuld. Därför är fluktuationerna större i landstingen med en blandmodell. Men

kostnaderna skulle ha varierat kraftigare även i landstingen med en fullfonderingsmodell, fast skillnaden är inte lika stor.

Figur 7.9 Blandmodellen jämfört med fullfonderingsmodellen vad gäller landstingens pensionskostnader, inklusive särskild löneskatt (resultatpåverkan)



Källa: KPA och SKL.

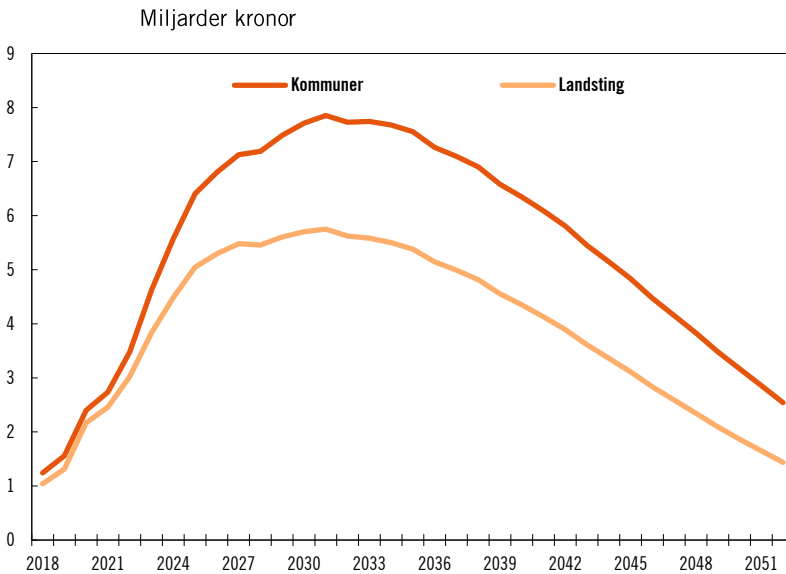
Kommunernas och landstingens pensionskostnader 2015–2052

Enligt prognosen för 2015–2052 blir svängningarna inte lika stora som tidigare år vilket främst beror på att prognoserna bygger på jämna förlopp av indexuppräknings m.m. Det innebär bland annat oförändrade regler och oförändrad RIPS-ränta. Sannolikt blir det enligt SKL i realiteten större fluktuationer i pensionskostnaderna mellan olika år. Verkliga förändringar i prisutveckling, ränteutveckling, regler m.m. brukar bli mer omfattande än vad som antas i en prognos på förhand. Det gäller oavsett val av modell. Det blir dock mer synligt med fullfonderingsmodellen eftersom den är mer känslig för variationer i bland annat konjunktur på grund av dess storlek. Utifrån de antaganden som gjorts i prognosen kan slutsatsen dras att fullfonderingsmodellen skulle medföra lägre kostnader än blandmodellen i framtiden.

7.8.2 Effekter på resultatet för kommuner och landsting

Figur 7.10 visar den resultat effekt som skulle uppstå vid en övergång från blandmodell till fullfonderingsmodell den 1 januari 2018.

Figur 7.10 Effekter på årets resultat för kommuner och landsting vid övergång från blandmodell till fullfonderingsmodell



Källa: KPA och SKL.

Effekter på kommunernas resultat

Enligt SKL:s prognos skulle en fullfonderingsmodell medföra lägre kostnader och därmed högre resultat än blandmodellen i framtiden, förutsatt att allt annat är lika. Ett möjligt scenario till följd av de minskade kostnaderna är att kommunerna skulle anpassa sina resultat, dvs. minska intäkterna eller låta andra kostnader öka. Det skulle ge upphov till en negativ finansiell effekt.

I de fall pensionsutbetalningarna överstiger redovisade pensionskostnader, kan finansiering genom minskade finansiella tillgångar eller upplåning krävas. Det leder till ett försämrat finansnetto. Denna finansiella effekt ökar successivt i takt med att de finansiella tillgångarna minskar eller upplåningen ökar. Situationen är dock olika för olika kommuner. Vissa kommuner har placerade

medel som syftar till att finansiera kommande pensionsutbetalningar. De flesta kommuner har dock inga sådana placerade medel och kan behöva låna. Totalt kan det enligt SKL:s beräkningar röra sig om upp till 150 miljarder kronor i minskade finansiella nettotillgångar och ett försämrat finansnetto på upp till 6 miljarder kronor för kommunerna i slutet av perioden. Vid dessa beräkningar har inte någon hänsyn tagits till kommunernas eventuella anpassning av intäkter eller kostnader på grund av den finansiella effekten.

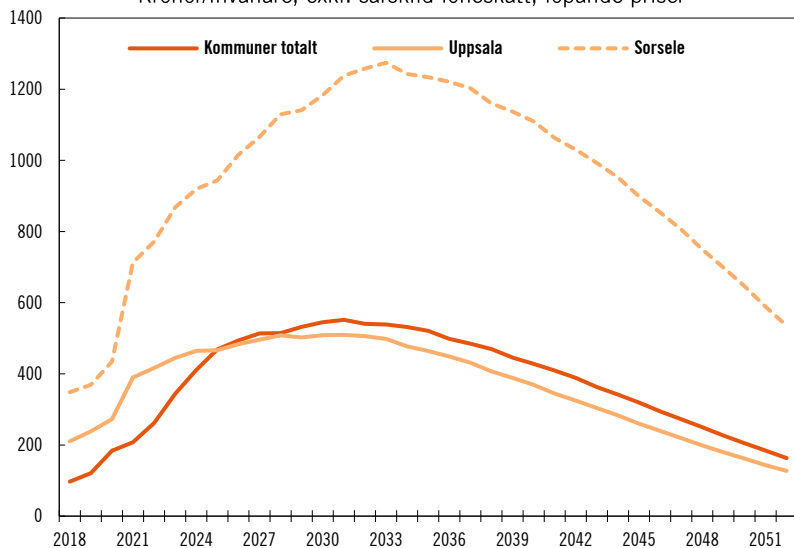
Effekter för två olika kommuner

Figur 7.11 nedan redovisar resultateffekten om pensionsförpliktelserna redovisas enligt fullfonderingsmodellen under 2018–2052 för två kommuner, Uppsala och Sorsele. Jämförelse görs med genomsnittet för samtliga kommuner.

I Sorsele väntas folkmängden minska med cirka 25 procent under perioden. Folkmängden väntas öka med ungefär lika mycket i Uppsala och något mer i riket som helhet (cirka 30 procent). Det medför att den redovisade pensionskostnaden räknat i kronor per invånare skulle minska betydligt mer i Sorsele än i Uppsala eller riket i stort.

Figur 7.11 Resultatutveckling vid övergång från blandmodell till fullfonderingsmodell

Kommuner totalt, Uppsala kommun och Sorsele kommun
Kronor/invånare, exkl. särskild löneskatt, löpande priser



Källa: KPA och SKL.

Effekter på landstingens resultat

Enligt SKL:s prognos skulle en fullfonderingsmodell medföra lägre kostnader och därmed högre resultat än blandmodellen i framtiden, förutsatt att allt annat är lika.

I de fall pensionsutbetalningarna skulle överstiga redovisade pensionskostnader kan landstingen, liksom kommunerna, behöva finansiering genom minskade finansiella tillgångar eller upplåning. Det kan leda till ett försämrat finansnetto. Denna finansiella effekt ökar successivt i takt med att de finansiella tillgångarna minskar eller upplåningen ökar.

Andelen finansiella tillgångar, som syftar till att finansiera kommande pensionsutbetalningar, i förhållande till pensionskulden är större i landstingen än i kommunerna. Det betyder emellertid inte att problemet med den finansiella effekten är mindre i landstingen än i kommunerna, utan snarare tvärtom. Det beror på att ansvarsförbindelsens relativa storlek är större i landstingen och detta uppvägs inte av en högre andel finansiella

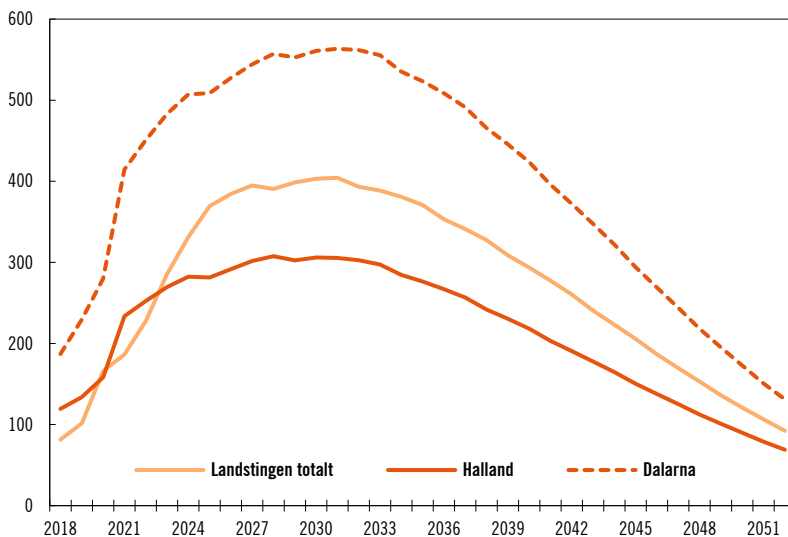
tillgångar. Totalt kan det enligt SKL:s beräkningar röra sig om upp till 100 miljarder kronor i minskade finansiella nettotillgångar och ett försämrat finansnetto på upp till 4 miljarder kronor i slutet av perioden. Vid dessa beräkningar har inte någon hänsyn tagits till landstingens eventuella anpassning av intäkter eller kostnader på grund av den finansiella effekten.

Effekter för två olika landsting

Figur 7.12 nedan visar beräknad effekt på resultatet vid övergång från blandmodell till fullfonderingsmodell för två landsting, Halland och Dalarna, i jämförelse med genomsnittet för samtliga landsting. I Dalarna väntas folkmängden minska med cirka 10 procent under perioden. Folkmängden väntas öka med cirka 25 procent i Halland och cirka 30 procent i riket. Det medför att den redovisade kostnaden räknat i kronor per invånare skulle minska mer i Dalarna än i Halland eller i riket i stort.

Figur 7.12 Resultateffekt vid övergång från blandmodell till fullfonderingsmodell

Landstingen totalt samt Hallands och Dalarnas läns landsting
Kronor/invånare, exkl. särskild löneskatt, löpande priser



Källa: KPA och SKL.

7.9 Utredningens förslag att införa fullfonderingsmodellen

Förslag: Pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning.

Utredningen har fått uppdraget att utreda om det finns skäl att ändra redovisningen av kommunala avtalspensioner. Det finns i dag i praktiken två modeller för pensionsredovisning som kan vara aktuella; blandmodellen och fullfonderingsmodellen. Blandmodellen är i dag lagstadgad och unik för den kommunala sektorn. Den sågs vid sitt införande som en övergångslösning och den leder på sikt till en övergång till fullfonderingsmodellen.

Vid bedömningen av vilken modell för redovisning av pensionsförpliktelser som ska användas i kommuner och landsting måste en rad frågor beaktas. Utredningen diskuterar nedan följande frågor:

- Ger modellerna bra förutsättningar för en rättvisande och transparent redovisning av pensionsförpliktelser?
- Hur konjunkturkänsliga är modellerna?
- Hur påverkar modellerna ekonomisk ställning, resultat samt balanskravet?
- Hur påverkas den sammanställda redovisningen av valet av modell?

Vid bedömningen av dessa frågor måste den kommunala särarten beaktas särskilt.

7.9.1 Ger modellerna bra förutsättningar för en rättvisande och transparent redovisning av pensionsförpliktelser?

Varför är det viktigt att redovisningen är rättvisande och transparent?

Det är ur ett demokratiperspektiv viktigt att kommuninvånare, politiker och andra intressenter tillförsäkras insyn i den kommunala ekonomin. Ett sätt att bidra till insyn i kommuners och landstings

ekonomi är att ha en rättvisande och transparent redovisning. Det kan öka intressenters, som politikers och tjänstemäns, förståelse av ekonomisk ställning och resultat, vilket i sin tur underlättar planeringen av ekonomin och verksamheten. En låg transparens och tydlighet vid redovisningen medför en risk för att förtroendet och legitimiteten för den kommunala redovisningen minskar.

En rättvisande och transparent redovisning av pensionsförpliktelser

Enligt blandmodellen ska de pensionsförmåner som intjänats före 1998 inte tas upp som en avsättning utan redovisas som en ansvarsförbindelse. Om en förpliktelse på balansdagen är säker eller sannolik till sin förekomst men oviss till belopp eller till den tidpunkt då den ska infrias ska den annars redovisas som avsättning och inte som en ansvarsförbindelse. Att något redovisas som en ansvarsförbindelse indikerar vanligtvis på en ännu större osäkerhet om förpliktelsen kommer att behöva regleras. Innebörden av att vissa pensionsförpliktelser redovisas som ansvarsförbindelse och inte som avsättning kan därför missförstås.

Det finns också en risk för att intressenter av årsredovisningen inte förstår att de totala redovisade pensionsförpliktelserna är större än vad som redovisas i balansräkningen. Det beror på att den enskilde riskerar förbise att det finns pensionsförpliktelser redovisade som en ansvarsförbindelse. Förfarandet med att pensionsförpliktelserna redovisas som en ansvarsförbindelse gör dessutom att det egna kapitalet inte återges på ett rättvisande sätt. Utredningen anser därför att blandmodellen har brister vad gäller dess förutsättningar för att bidra till en rättvisande bild och transparens vid redovisningen av pensionsförpliktelser. Den är också ett avsteg från bokföringsmässiga grunder.

Vid redovisning enligt fullfonderingsmodellen redovisas kommunernas och landstingens totala redovisade pensionsskuld i balansräkningen, dvs. även pensionsförpliktelser som intjänats före 1998. Att i balansräkningen korrekt redovisa de pensionsförpliktelser som en kommun eller ett landsting faktiskt har, är en rättvisande och transparent redovisning.

Enligt utredningens mening ger fullfonderingsmodellen bättre förutsättningar för en rättvisande och transparent redovisning av pensionsförpliktelserna i årsredovisningen än blandmodellen.

7.9.2 Hur konjunktur känsliga är modellerna?

Varför är konjunktur känsligheten viktig?

Upp- och nedgångar i konjunkturen påverkar storleken på den redovisade pensionsskulden i balansräkningen. Det beror på att pensionsskulden värdesäkras. Hur stor värdesäkring som måste göras beror på bl.a. räntenivå samt pris- och inkomstbasbelopp. Det är faktorer som i hög grad påverkas av konjunkturen.

När pensionsskulden som redovisas i balansräkningen ökar på grund av värdesäkring så ökar kostnaderna i resultaträkningen. Det motsatta gäller då pensionsskulden minskar. Det kan i normalfallet antas att kostnader på grund av värdesäkring av pensionerna minskar i dåliga tider och ökar i goda tider. Effekterna av dessa faktorer är dock svåra att förutse. Konjunktursvängningar kan alltså påverka resultat och därmed redovisad ekonomisk ställning för kommuner och landsting.

Är modellerna konjunktur känsliga?

Kommuner och landsting ska i dag enligt lag redovisa sina pensionsförpliktelser enligt blandmodellen. Med blandmodellen är det bara värdesäkringen av pensionsförpliktelser fr.o.m. 1998, som redovisas som avsättningar i balansräkningen, som påverkar kostnaderna i resultaträkningen. Värdesäkring av pensionsförpliktelser som redovisas som ansvarsförbindelse på grund av faktorer som rör konjunkturen, har däremot ingen betydelse för hur kostnaderna utvecklas.

Det finns ingen särskild lagregel för hur pensionsavsättningar ska värderas. Enligt rekommendation från RKR ska pensionsskulden värderas enligt RIPS 07. Denna värderingsmodell har visat sig ge stora effekter på enskilda års resultat, trots att modellen har en inbyggd tröghet. Även mindre ändringar av beräknings-

antagandena i modellen har gett betydande förändringar av pensionsskuldens storlek.

Sedan införandet av RIPS 07 har kalkylräntan (diskonteringsräntan) på de intjänade pensionsförmånerna sänkts vid flera tillfällen. Diskonteringsräntan sänktes t.ex. både 2012 och 2014 med 0,75 procentenheter vilket gjorde att den totalt redovisade pensionsskulden för kommunsektorn ökade med 33 miljarder kronor i bokslut 2011 och med 40 miljarder kronor i bokslut 2013. Största delen av dessa belopp avsåg de pensionsförpliktelser som intjänats före 1998 och som redovisas som ansvarsförbindelse (25 respektive 29 miljarder kronor). Resterande ökning (8 respektive 11 miljarder kronor) avsåg förändring av avsättningarna i kommunernas och landstingens balansräkningar, vilka också redovisades som kostnader i deras resultaträkningar. För kommunsektorn har dessa konjunkturvariationer varit svåra att hantera.

Fullfonderingsmodellen är mer känslig för konjunkturvariationer än vad blandmodellen är. Det beror på att hela pensionsskulden redovisas i balansräkningen, vilket leder till att ändrade beräkningsantaganden får större genomslag på kostnaderna och därmed årets resultat. Om fullfonderingsmodellen hade varit införd då diskonteringsräntan sänktes 2012 och 2014 skulle kommunsektorns resultat ha påverkats negativt med 33 respektive 40 miljarder kronor. Kommunsektorn skulle då haft ett negativt resultat på -18 miljarder kronor 2011 och -7 miljarder kronor 2013, i stället för de med blandmodellen positivt redovisade resultaten på 7 respektive 22 miljarder kronor.

Utredningen anser att en tydlig nackdel med fullfonderingsmodellen är att den är ännu mer konjunkturkänslig än blandmodellen. En modell för redovisning av pensionsförpliktelser med större inbyggd konjunkturkänslighet innebär en ökad osäkerhet kring storleken på pensionskostnaderna och därmed kommunernas resultat och ekonomiska ställning. Kommuner och landsting är i behov av viss förutsägbarhet och stabilitet för att kunna bedriva en effektiv ekonomistyrning och planera sin verksamhet.

7.9.3 Hur påverkar modellerna ekonomisk ställning, resultat samt balanskravet?

Varför är det viktigt hur modellen påverkar ekonomisk ställning, resultat samt balanskravet?

Den totala redovisade pensionsskulden hos kommuner och landsting uppgick 2014 till 495 miljarder kronor (inklusive särskild löneskatt). Eftersom det är en sådan stor skuld har den en betydande påverkan på kommunernas och landstingens resultat och ekonomiska ställning, oavsett om redovisningen av pensionsförpliktelser även fortsättningsvis sker med blandmodellen, eller om fullfonderingsmodellen införs. Utgångspunkten måste emellertid vara att redovisningen av pensionsskulden ska bidra till att ge ett bra underlag för planeringen av verksamheten.

I KL ställs krav på att kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning och upprätta budgetar i balans. Om balanskravsresultatet för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det som huvudregel regleras under de närmast följande tre åren. Hur pensionsförpliktelserna redovisas kan påverka kommuners och landstings möjlighet att uppfylla dessa krav.

Hur påverkar modellerna balansräkningen?

Många kommuner och landsting får negativt eget kapital

Vid redovisning av pensionsförpliktelser enligt blandmodellen redovisas endast pensionsförpliktelser som intjänats fr.o.m. den 1 januari 1998 i balansräkningen. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen. Att alla pensionsförpliktelser inte redovisas som avsättningar gör att det redovisade egna kapitalet blir högre än vad det annars skulle ha varit. Ett motiv till detta tillvägagångssätt är att den kommunala beskattningsrätten ska garantera pensionsutbetalningarna och att avsättningar för dessa förpliktelser därför inte krävs.

En övergång från blandmodellen till fullfonderingsmodellen innebär således att pensionsskulden som avser pensionsförpliktelser som intjänats före 1998 (ansvarsförbindelsen) lyfts in i balansräkningen som skuld eller avsättning och att eget kapital därmed minskar.

Om fullfonderingsmodellen hade varit införd 2014 skulle nästan alla landsting (förutom ett), och 105 kommuner ha redovisat negativt eget kapital i sina årsredovisningar för 2014. Ett negativt eget kapital betyder att skulderna överstiger tillgångarna. Landstingen skulle totalt ha redovisat ett negativt eget kapital om -106 miljarder kronor och kommunerna skulle totalt ha redovisat ett positivt eget kapital om 167 miljarder kronor. Det är främst små kommuner med färre än 15 000 invånare i kommungrupperna pendlingskommuner och varuproducerande kommuner, som skulle få negativt eget kapital vid en övergång till fullfonderingsmodellen.

Vad blir följden av att eget kapital försämras för kommuner och landsting

Att cirka 100 kommuner och i stort sett alla landsting får negativt eget kapital vid införandet av fullfonderingsmodellen kan synas vara en allvarlig effekt. Dessa förändringar av eget kapital beror på att redan befintliga pensionsförpliktelser intjänade före 1998 också redovisas i balansräkningen. Det tillkommer inte några nya pensionsförpliktelser på grund av ett byte av modell för redovisning av pensionsförpliktelser. Det handlar endast om ett annat sätt att återge den faktiska ekonomiska ställningen för kommuner och landsting.

Det egna kapitalet i kommuner och landsting har en något annorlunda roll än vad det har i företag. Det är en kommunal särart som bl.a. beror på att kommuner och landsting inte kan gå i konkurs eller tvångslikvideras. Däremot är ett lågt eller negativt eget kapital naturligtvis en signal beträffande tillståndet för den kommunala ekonomin.

De kommuner och landsting som får en negativ påverkan på det egna kapitalet vid en övergång till fullfonderingsmodellen måste omarbeta sina finansiella mål för att kunna uppnå en god ekonomisk hushållning. En god ekonomisk hushållning innefattar att en kommun och ett landsting med negativt eget kapital ska sträva efter att förbättra detta.

Finansiering av pensionsutbetalningarna

Pensionsutbetalningarna är desamma oavsett hur kommuner och landsting redovisar sina pensionsförpliktelser. Kassaflödet påverkas därför inte.

Med blandmodellen redovisas utbetalningar som avser pensionsförpliktelser som intjänats före 1998 som kostnader. Vid en övergång till fullfonderingsmodellen skulle dessa pensionsutbetalningar inte redovisas som kostnader. Pensionsutbetalningarna som avser pensionsförpliktelser som intjänats före 1998 kommer då att överstiga redovisade pensionskostnader. Detta innebär att kommuner och landsting behöver finansiera utbetalningarna genom redovisade överskott, minskade finansiella tillgångar eller upplåning.

Kommuner och landsting måste även i detta fall omarbete de finansiella målen för att få ett högre resultat för att kunna planera finansieringen av sina pensionsutbetalningar och uppnå en god ekonomisk hushållning.

Hur påverkar modellerna resultaträkningen?

En viktig fråga är hur redovisning enligt blandmodellen och fullfonderingsmodellen påverkar kommuners och landstings resultat. I blandmodellen består pensionskostnaderna av nyintjänade pensioner (förmånsbestämd ålderspension och avgiftsbestämd ålderspension), värdesäkring av pensioner intjänade fr.o.m. 1998 och utbetalning av pensioner intjänade före 1998. I en fullfonderingsmodell skulle pensionskostnaderna i stället bestå av kostnader för nyintjänade pensioner (både förmånsbestämd och avgiftsbestämd pension) och värdesäkring av hela pensionsförpliktelsen.

Som tidigare redogjorts för innebär införandet av fullfonderingsmodellen lägre redovisade pensionskostnader och därmed högre resultat än blandmodellen, förutsatt att allt annat är lika (se avsnitt 7.8). Resultaträkningen, och därmed resultatet, påverkas dock vid en förändring av den redovisade avsättningen för pensionsförpliktelser i balansräkningen till följd av värdesäkringar som görs utifrån bl.a. diskonteringsräntan. Avsättningen för pensionsförpliktelser i balansräkningen är större vid redovisning av enligt fullfonderingsmodellen än vid blandmodellen. Det blir därför större variationer i kostnaderna för värdesäkring av avsättningen

redovisad enligt fullfonderingsmodellen än vid blandmodellen. När stora förändringar redovisas över resultaträkningen kan det ekonomiska utrymmet för övrig kommunal verksamhet påverkas. Det kan även påverka kommunens eller landstingets möjlighet att klara balanskravet.

God ekonomisk hushållning och balanskravet

Grunden för den ekonomiska styrningen i kommuner och landsting är i första hand att de ska upprätthålla en god ekonomisk hushållning bland annat genom att sätta mål som är finansiella såväl som verksamhetsmässiga. Det gäller oavsett om pensionsförpliktelserna redovisas enligt blandmodellen eller fullfonderingsmodellen.

Ett starkt vägande skäl vid införandet av blandmodellen var att kommunernas och landstingens resultaträkningar så långt som möjligt skulle kunna användas för avstämning mot kommunalagens balanskrav.

Vid ett införande av fullfonderingsmodellen skulle kommunernas och landstingens möjlighet att klara balanskravet påverkas. Det beror på att fullfonderingsmodellen är ännu mer konjunkturkänslig än blandmodellen. Det gör att kostnaderna kan variera relativt kraftigt mellan olika år. När en sådan förändring redovisas över resultaträkningen påverkas det ekonomiska utrymmet för övrig kommunal verksamhet och försvårar verksamhetsplaneringen. Dagens utformning av bestämmelserna om hur balanskravsresultat beräknas och hur ett negativt resultat ska återställas, gör att ett negativt resultat kan påverka kommunen eller landstinget flera år framöver.

7.9.4 Hur påverkas den sammanställda redovisningen av valet av modell?

Blandmodellen är unik för den kommunala sektorn. Företag redovisar sina pensionsförpliktelser enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att pensionsskulden i kommuner och landsting redovisas på olika sätt beroende på i vilken form som verksamheten bedrivs i. Ett kommunalt företag redovisar sina pensionsförpliktelser enligt fullfonderingsmodellen medan en kommunal

verksamhet som bedrivs i förvaltningsform redovisar enligt blandmodellen.

Allt större del av den kommunala verksamheten bedrivs genom andra juridiska personer. Att pensionsförpliktelserna redovisas enligt olika modeller beroende på hur kommunen eller landstinget har valt att bedriva verksamheten försvårar jämförelser, såväl över tid som mellan olika kommuner respektive landsting. En övergång till en fullfonderingsmodell skulle minska dessa svårigheter.

7.9.5 Sammanfattande bedömning

Utredningen vill inledningsvis poängtera att den faktiska pensionskuldens storlek och storleken på pensionsutbetalningarna inte förändras av hur skulden redovisas.

Det finns både för- och nackdelar med såväl blandmodellen som fullfonderingsmodellen. Fullfonderingsmodellen gör det enklare för politiker, tjänstemän och andra intressenter av årsredovisningen att förstå hur stor den redovisade pensionsskulden faktiskt är. Storleken på det egna kapitalet och soliditeten återges också på ett mer rättvisande sätt med fullfonderingsmodellen jämfört med blandmodellen. Utredningen anser därför att fullfonderingsmodellen ger en mer rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning och är att föredra ur transparensynpunkt. En aspekt av den kommunala särarten som brukar framhållas som argument för blandmodellen är att beskattningsrätten garanterar pensionerna. Utredningen anser dock att beskattningsrätten inte minskar kommuners och landstings behov av en rättvisande redovisning av pensionsförpliktelserna och ett bra underlag för planeringen av verksamhet och ekonomi.

Både blandmodellen och fullfonderingsmodellen är konjunktur-känsliga, vilket bl.a. medför att det är svårt att förutsäga hur stora pensionskostnaderna under enskilda år blir. Pensionskostnaderna kan komma att variera relativt kraftigt mellan olika år bl.a. beroende på ändrad diskonteringsränta. Det innebär att pensionskostnaderna även kan minska beroende på konjunkturen. Svängningarna i pensionskostnaderna skulle göra det svårt för kommuner och landsting att veta hur stort verksamhetsutrymme de har. Svängningarna i pensionskostnaderna påverkar också deras resultat.

Fullfonderingsmodellen har en större redovisad avsättning för pensionsförpliktelser i balansräkningen. Eftersom avsättningen i balansräkningen är större med en redovisning enligt fullfonderingsmodellen jämfört med blandmodellen, är fullfonderingsmodellen mer konjunkturkänslig, vilket utredningen anser vara en tydlig nackdel. För de kommuner och landsting som har placerade medel kan en ökning av avsättningen för pensionsförpliktelser som beror på värdesäkring, komma att täckas av en eventuell avkastning på de placerade medlen.

Vid ett införande av fullfonderingsmodellen skulle många kommuner och landsting redovisa ett negativt eget kapital, vilket kan synas vara en allvarlig effekt. I detta sammanhang bör det emellertid påminnas om att balansräkningen och det egna kapitalet har en något annorlunda roll i den kommunala sektorn än för ett företag. Det finns inte något krav på likvidation eller konkurs vid ett negativt kapital för kommuner och landsting. Utredningen anser därför att det förhållandet att många kommuner och landsting får negativt eget kapital, inte förhindrar ett införande av fullfonderingsmodellen. Inte heller den effekten att fullfonderingsmodellen kan ge ett försämrat finansnettot är så allvarligt, anser utredningen, att den hindrar ett införande av fullfonderingsmodellen. Däremot behöver kommunens eller landstingens finansiella mål i så fall anpassas så att det egna kapitalet förbättras och att utrymme skapas för framtida pensionsutbetalningar.

En övergång från blandmodellen till fullfonderingsmodellen kan ge bättre förutsättningar för arbetet med sammanställd redovisning eftersom pensionsförpliktelserna kommer att redovisas på samma sätt som i kommunalgruppsföretagen. Detsamma gäller för det i förslaget benämnda sammanställda räkenskaperna.

Behovet av en mer transparent och rättvisande redovisning av pensionsförpliktelser överväger enligt utredningens mening de nackdelar som fullfonderingsmodellen kan medföra. Att redovisningen är transparent och rättvisande är särskilt viktigt ur en demokratisk synvinkel. Om redovisningen av pensionsförpliktelser även i fortsättningen skulle göras enligt blandmodellen kvarstår dagens problematik med bristande transparens och en redovisning av pensionsförpliktelser som inte ger rättvisande bild av kommunernas och landstingens totala åtaganden. Utredningen

anser därför vid en sammantagen bedömning att fullfonderingsmodellen ska införas.

Utredningen vill särskilt påminna om att det grundläggande kravet på god ekonomisk hushållning gäller oavsett modell för redovisning av pensionsförpliktelser. Det innebär bland annat att kommuner och landsting alltid måste sätta upp finansiella mål som tar hänsyn till hela pensionsåtagandet. Kommuner och landsting har också skyldighet att årligen i förvaltningsberättelsen utvärdera såväl om målen för god ekonomisk hushållning har uppnåtts som sin ekonomiska ställning och dess utveckling.

Balanskravet är att betrakta som ett minimikrav som ställs i lagen på den kommunala ekonomin. Ett införande av fullfonderingsmodellen förutsätter dock, enligt utredningens mening, att en ytterligare justering vid beräkningen av balanskravsresultatet görs (se avsnitt 7.11).

7.10 Utredningens förslag om upplysningar i not

Förslag: Upplysning ska lämnas i not om förändring av avsättning för pensionsförpliktelser sedan föregående balansdag. Av upplysningen ska framgå hur stor del av förändringen som beror på ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska upplysning i not lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med.

Hur stor avsättning som kommunen eller landstinget måste göra för sina pensionsförpliktelser ändras årligen beroende på nyintjänade förmånsbestämda pensioner, pensionsutbetalningar och ändringar av beräkningsantaganden (t.ex. om kalkylränta och livslängd). Förändringen av avsättningen ett enskilt år kan få stor påverkan på en kommuns eller ett landstings resultat. Utredningen anser att det på ett enkelt och transparent sätt ska kunna utläsas av årsredovisningen hur stor förändringen är. Det ska därför i lag finnas krav på upplysning om årets förändring av avsättning för pensionsförpliktelser.

Särskilt ändringar av beräkningsantaganden kan få stort utslag på avsättningens storlek och därmed betydande påverkan på resultatet. Det finns därför anledning att specificera att noten ska innehålla upplysning om hur stor del (beloppsmässigt) av förändringen som beror på ändrade beräkningsantaganden. Denna information kan sedan användas för att göra justeringar i balanskravsutredningen (se avsnitt 7.11).

Utredningen föreslår vidare att upplysning ska, om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, lämnas i not om vilka belopp som avsättningen har minskats med. Motivet till att i lag ställa krav på sådana upplysningar i not är att få en ökad jämförbarhet mellan olika kommuner och landsting vad gäller finansiering av pensionsförpliktelser.

7.11 Utredningens förslag om ny balanskravsjustering

Förslag: Ökning eller minskning av pensionsförpliktelse till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta ska inte beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

Utredningen föreslår att kommuner och landsting i fortsättningen ska redovisa sina pensionsförpliktelser enligt fullfonderingsmodellen. Enligt SKL:s beräkningar innebär det lägre kostnader framöver och därmed ett bättre resultat förutsatt att allt annat är lika. Fullfonderingsmodellen är dock som tidigare nämnts mer känsligt för konjunkturvariationer. Även ändrade livslängdsantaganden kan få stor påverkan på kommuners och landstings resultat.

Den redovisade pensionsskuldens storlek gör att även mindre ändringar av beräkningsantaganden kan ge betydande påverkan på resultatet. Det skulle vara svårt för kommuner och landsting att hantera en sådan effekt av förändrad beräkningsantaganden inom ramen för balanskravet.

I 4 kap. 3 a § KRL regleras hur balanskravsresultatet ska beräknas. I dag görs ingen justering för ökning eller minskning av pensionsförpliktelse till följd av ändring av livslängdsantaganden

eller diskonteringsränta. Balanskravsresultatet används för avstämning mot kommunallagens krav på en ekonomi i balans. Dagens utformning av bestämmelserna om hur balanskravsresultat beräknas och hur ett negativt resultat ska återställas, gör att ett negativt resultat kan påverka kommunen eller landstinget under flera år. SKL har dock gjort bedömningen att den kostnadsmässiga engångseffekten av en sänkt diskonteringsränta bör vara möjlig att tolka som ett synnerligt skäl och att den kan exkluderas i en balanskravsavstämning.¹⁸

Utredningen kan se olika möjliga lösningar för att minska denna effekt. En möjlig lösning skulle vara att ändringar av beräkningsantaganden får redovisas direkt mot eget kapital och därmed inte påverkar resultatet och verksamhetsutrymmet. Det skulle dock innebära ett brott mot kongruensprincipen i de fall förändringar inte tas via resultaträkningen. Årets resultat skulle därmed bli missvisande eftersom värdeförändringarna inte skulle redovisas i resultaträkningen. En nackdel med det föreslagna tillvägagångssättet är att en kommun eller landsting kan förledas att tro att det finns ett större ekonomiskt utrymme för verksamheten än vad man egentligen har.

En annan möjlig lösning skulle kunna vara den som flera landsting har föreslagit i skrivelse till RKR (se avsnitt 7.5). Landstingens förslag innebar en utjämning av kostnaderna delvis genom att föra de försäkringstekniska förändringarna direkt mot eget kapital. Som ovan anförts anser utredningen att det finns nackdelar med att föra delar av skuldförändringen mot eget kapital. Sammanfattningsvis anser utredningen att förslag till lösning där hela eller delar av skuldförändringen förs direkt mot eget kapital har sådana nackdelar att de inte är lämpliga.

Utredningen förslår i stället en lösning där resultaträkningen får avspegla även ändringar av beräkningsantaganden för pensionskulden, men där en justering görs i balanskravsutredningen vid avstämningen mot KL:s balanskrav. En kritik som kan riktas mot detta tillvägagångssätt är att resultatet enligt resultaträkningen riskerar att väsentligt avvika från det som ska ligga till grund för bedömningen av om balanskravet är uppfyllt. Det kan leda till osäkerhet om kommunens eller landstingets ekonomiska resultat

¹⁸ SKL:s cirkulär 13:16.

och hur detta bör tolkas. Utredningen gör dock bedömningen att det är av större vikt att hela förändringen av pensionsskulden till följd av ändrade beräkningsantaganden, redovisas i resultaträkningen och därmed blir mer synlig för intressenter av den kommunala redovisningen, än att de justeringar som krävs för beräkningen av balanskravsresultatet minimeras.

7.12 Utredningens förslag om beräkning vid reservering till resultatutjämningsreserv

I 8 kap. 3 d § andra stycket 2 KL anges att kommuner och landsting får reservera medel till en resultatutjämningsreserv under vissa angivna förutsättningar.

För att hindra en urgröpning av ekonomin på sikt får reservering till resultatutjämningsreserven endast göras om både årets resultat och årets resultat efter balanskravsjusteringar uppgår till minst en procent av summan av skatteintäkterna, de generella statsbidragen och den kommunalekonomiska utjämningen. Reservering får göras med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av den del av årets resultat eller årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger en procent av summan av de ovan nämnda posterna.

Om kommunen eller landstinget redovisar ett negativt eget kapital, inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser, är dock kraven för reservering högre än en procent. I dessa får reservering göras med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av den del av årets resultat eller årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger två procent av summan av skatteintäkter, de generella statsbidragen och den kommunalekonomiska utjämningen.

Förslag: Vid beräkningen av hur mycket som får reserveras till en resultatutjämningsreserv ska inte längre hänsyn tas till pensionsförpliktelser som redovisas som ansvarsförbindelse.

Eftersom utredningen föreslår att pensionsförpliktelser ska redovisas som skuld eller avsättning i balansräkningen enligt fullfonderingsmodellen behövs också en bestämmelse om att det inte längre behöver tas hänsyn tas till pensionsförpliktelser som redovisas som ansvars-

förbindelse. I samband med införandet av fullfonderingsmodellen kommer pensionsförpliktelser intjänade före 1998 och som i dag redovisas som ansvarsförbindelse, lyftas in i balansräkningen via eget kapital.

Utredningen förslår att vid beräkningen av hur mycket som får reserveras till en resultatutjämningsreserv ska inte längre hänsyn tas till pensionsförpliktelser som redovisas som ansvarsförbindelse. Förslaget innebär ingen förändring i sak.

7.13 Utredningens bedömning om värdering av avsättning för pensionsförpliktelse

Bedömning: Någon särskild lagregel om värdering av avsättning för pensionsförpliktelse föreslås inte.

Utredningen föreslår att det i lagen införs en generell regel om värdering av avsättningar som även är tillämplig ifråga om avsättningar för pensionsförpliktelse (se avsnitt 10.6). En avsättning ska motsvara den bästa uppskattning av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Utredningen anser att det inte finns skäl att i lag reglera själva metoden för värderingen av pensionsskulden. Frågan om metod för värdering av pensionsskuld bör lämpligen överlämnas till kompletterande normgivning som kan genomföra förändringar enklare och snabbare och därigenom fortlöpande möta de krav på förändringar som uppkommer. Det bör alltså förbli en fråga för den kompletterande normgivningen.

8 Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser

Kommuner och landsting kan välja olika lösningar för förvaltning av pensionsmedel. De kan välja att förvalta i egen regi, en försäkringslösning eller att lösa förvaltningsfrågan genom en pensionsstiftelse.

Utredaren har fått i uppdrag att utifrån behovet av jämförbarhet utreda om, och i så fall på vilket sätt, hänsyn ska tas till valet av finansieringsform för framtida pensionsutbetalningar vid redovisningen av kommunala avtalspensioner, och vid behov lämna författningsförslag.

8.1 Inget krav på finansiering av pensionsförpliktelse i lag eller kollektivavtal

För privata företag och försäkringsbolag finns krav på att pensionsmedel avseende förmånsbestämda pensionsförpliktelser ska finnas sparade i säkra placeringar eller försäkringar i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen). Det finns inte några tvingande civilrättsliga regler för valet av tryggnad, men de kollektivavtal som finns på området innehåller särskilda regler för hur detta ska ske. Skattelagstiftningen ställer dessutom särskilda krav på företags tryggnad för att inbetalningar och avsättningar för tjänstepension ska godtas skatterättsligt.

Det finns inte något motsvarande krav på kommuner och landsting att trygga framtida pensionsförpliktelser. Säkerställandet av pensionsförpliktelserna anses ske genom beskattningsrätten. Kollektivavtalen inom kommunsektorn innehåller inte heller några krav på tryggnad avseende förmånsbestämda pensioner för kommuner och landsting.

I de fall en kommun eller landsting valt att placera pensionsmedel i en pensionsstiftelse blir dock 9–22 §§ i tryggandelagen tillämpliga.

8.1.1 Arbetsgivaren står det yttersta ansvaret

Arbetsgivaren står det yttersta ansvaret för sina anställdas och tidigare anställdas förmånsbestämda pensioner enligt de avtal som träffats. Arbetsgivaren bär i allt väsentligt dels risken att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat (aktuariell risk), dels risken att avkastningen på tillgångarna avviker från förväntningarna (investeringsrisk). Investeringsrisk föreligger även om tillgångarna är överförda till ett annat företag. Varken stiftelse- eller försäkringsformen löser juridiskt arbetsgivaren från det ekonomiska åtagandet mot pensionstagaren som pensionsavtalen innebär.

8.2 Finansiering av framtida pensionsutbetalningar

Många kommuner och landsting vidtar olika åtgärder för att försöka finansiera sina pensionsförpliktelser. Det är bestämmelserna i KL som är styrande för den kommunala kapitalförvaltningen (medelsförvaltningen). Enligt 8 kap. 1 § KL ska kommuner och landsting ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Regeringen ansåg det inte vara meningsfullt att uttömmade i lag ange vad som kan anses höra till god ekonomisk hushållning (prop. 1990/91:117 s. 110). I 8 kap. 2 § KL finns ett exempel på vad som ligger i kravet på en sådan hushållning, nämligen att medelsförvaltningen ska ske på ett sådant sätt att kravet på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses.

Det finns i huvudsak tre olika former för att finansiera framtida utbetalningar av förmånsbestämda pensioner; reservera (öronmärka) medel i egen balansräkning, sätta av medel i pensionsstiftelse och teckna försäkring. Kommuner och landsting kan naturligtvis också välja att inte reservera särskilda medel för kommande pensionsutbetalningar.

8.2.1 Reservera medel i egen balansräkning

Att reservera medel i egen balansräkning innebär att tillgångar för pensionsändamål byggs upp i balansräkningen. Det kan ske antingen genom engångsfinansiering till följd av försäljning av tillgångar eller genom att med stöd av de finansiella målen årligen skapa överskott. Dessa medel skulle annars kunna användas för att t.ex. amortera skulder och finansiera investeringar s.k. återlån¹, eller bygga upp den allmänna likviditetsreserven.

Det är reglerna i KL som är styrande för pensionsmedelsförvaltning i egen balansräkning. Fullmäktige ska enligt 8 kap. 3 a § KL meddela särskilda föreskrifter för denna förvaltning av medel avsatta för pensionsförpliktelser. I föreskrifterna ska det anges hur medlen ska förvaltas. Tillåten risk vid placering av medlen ska då fastställas. Vidare ska det anges hur uppföljning och kontroll av förvaltningen ska ske. Föreskrifterna ska omprövas så snart det finns skäl för det. Bestämmelserna i KL ger den enskilda kommunen och landstinget stor frihet vid utformningen av placeringsriktlinjerna.

Någon tillsynsmyndighet finns inte för kommuners och landstings förvaltning av medel. Däremot har revisorerna enligt 9 kap. 9 § KL i uppgift att årligen granska all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. Revisorerna ska pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

8.2.2 Tryggande av pensioner genom pensionsstiftelse

Kommuner och landsting kan välja att finansiera pensionsförpliktelser genom att överföra medel till en pensionsstiftelse. En pensionsstiftelse är en självständig juridisk person med uppgift att säkra arbetsgivares pensionsförpliktelser. Pensionsstiftelsen kan vara enskild (en arbetsgivare bildar ensam en pensionsstiftelse) eller gemensam (flera arbetsgivare har tillsammans bildat en pensionsstiftelse).

¹ Jämför 11 § tryggandelagen. Bestämmelsen avser möjligheten för en arbetsgivare att låna tillbaka tidigare avsatta medel från en pensionsstiftelse.

Väljer kommunen eller landstinget att placera pensionsmedel i en pensionsstiftelse blir 9–22 §§ tryggandelagen tillämpliga. En pensionsstiftelse har enligt 9 § tryggandelagen som uteslutande ändamål att trygga utfästelser om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande. Stiftelsen får inte tjäna något biändamål, t.ex. driva näringsverksamhet (prop. 1967:83 s. 120 och prop. 1989/90:110 s. 706). Den har en egen styrelse där arbetsgivaren och de anställda är till lika delar representerade.

Styrelsen ska förvalta stiftelsens kapital så att lämplig risk-spridning uppnås, och på ett aktsamt sätt som bäst gagnar de som omfattas av stiftelsen. Styrelsen ska också pröva arbetsgivares begäran om utbetalning (gottgörelse) för pensionsutgifter som kommunen eller landstinget har. Pensionsstiftelser är bokförings-skyldiga enligt BFL och ska upprätta årsredovisning.

Överföring av medel till en pensionsstiftelse och inbetalning av särskild löneskatt² till Skatteverket innebär en likviditetsbelastning för kommunen eller landstinget. Den särskilda löneskatten kostnadsförs i samband med överföringen av medel till pensionsstiftelsen.

Kommuner och landsting betalar som huvudregel själv ut pension till de pensionsberättigade, eller via pensionsinstitut, och kan sedan vända sig till pensionsstiftelsen och begära gottgörelse för sina pensionskostnader. Av 15 § tryggandelagen framgår att gottgörelse får avse årets löpande utgifter eller utgifter som arbetsgivaren haft under närmast föregående räkenskapsår. Enligt samma paragraf ska värdet på pensionsstiftelsens tillgångar värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220) vid bedömningen om det finns sådant överskott på kapitalet att gottgörelse kan lämnas. Det innebär att pensionsstiftelsens tillgångar värderas till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Undantaget är fastigheter och byggnader som är lös egendom som tas upp till taxeringsvärdet om ett sådant finns.

² Enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska den som utfäst en tjänstepension betala särskild löneskatt med 24,26 procent på kostnaden för pensionsutfästelsen till staten.

Tillsynen över pensionsstiftelser delas mellan Finansinspektionen (FI) och länsstyrelserna. Den stiftelserättsliga tillsynen ligger på länsstyrelserna medan FI står för den finansiella tillsynen.

8.2.3 Teckna pensionsförsäkring hos försäkringsbolag

Kommuner och landsting kan välja att finansiera pensionsförpliktelser genom att teckna pensionsförsäkring hos försäkringsbolag. I dag erbjuder försäkringsbolagen försäkringslösningar för de förmånsbestämda förpliktelserna som intjänats efter 1998 (förmånsbestämd ålderspension samt efterlevandeskyddet som finns i KAP-KL). I stället för att göra avsättningar i kommunens eller landstingets balansräkning, betalas en löpande premie till försäkringsbolaget. Betalningen för premien redovisas som en kostnad i resultaträkningen i stället för kostnaden för en ökad avsättning för pensionsförpliktelser. Premien ska täcka den pensionsförmån som vid var tid är utfäst samt försäkringsbolagets förvaltningskostnader och vinstmarginal.

Försäkringsbolagen erbjuder också försäkringslösningar för pensionsförpliktelser som finns redovisade som ansvarsförbindelser, dvs. pensionsförpliktelser som intjänats före 1998. Försäkringen omfattar i regel hela årgångar, dvs. pensionsberättigade födda visst år.

Försäkringsbolaget betalar ut pensionerna direkt till den pensionsberättigade. Den inbetalda särskilda löneskatten kostnadsförs vid premiebetalningen till försäkringsbolaget. På samma sätt som vid överföring av medel till en pensionsstiftelse blir betalningen till försäkringsbolaget och Skatteverket en likviditetspåfrestning för kommunen respektive landstinget.

Värdesäkring görs till följd av att det i pensionsavtalet finns reglerat att en pension ska räknas om med hänsyn till hur priser eller löner har utvecklats. Vid sådana omräkningar (indexeringar) används till exempel prisbasbeloppet eller inkomstbasbeloppet. Många förmånsbestämda tjänstepensioner är värdesäkrade.

Indexeringar ingår inte alltid i en pensionsförsäkring. Försäkringslösningarna tecknas normalt med avtal om överskottsfond. Genom överskottsfonden kan kommunen eller landstinget få del av eventuell meravkastning på försäkringen. I första hand används de medel som eventuellt finns i kommunens eller landstingets

överskottsfond för att finansiera kostnaden för indexering. I andra hand faktureras kommunen eller landstinget för indexeringen.

FI ansvarar för tillsynen av samtliga försäkringsbolag.

8.3 Hur redovisas finansiering av pensionsförpliktelser i dag?

8.3.1 Hur redovisar privat sektor?

I privat sektor ska arbetsgivaren redovisa det aktuella värdet av sina pensionsförpliktelser i balansräkningen om dessa inte försäkrats eller tryggs av pensionsstiftelse. Har företaget valt att trygga pensionsförpliktelserna genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet.³

8.3.2 Hur tryggar kommuner och landsting sina pensionsförpliktelser?

Enkätundersökning 2010

Enligt den enkätundersökning⁴ som SKL genomförde 2011 var årliga överskott eller andra finansiella mål det vanligaste sättet för kommuner att förbereda sig för ökade pensionsutbetalningar. Av de 238 kommuner (82 procent) som besvarade enkäten var det två tredjedelar (157) som använde sig av den strategin. Det var 60 kommuner (25 procent) av de som svarade som angav att de gjorde regelbundna placeringar som öronmärkts för framtida pensionsutbetalningar. Nästan lika många kommuner gjorde sina placeringar på ett mer ad hoc-mässigt sätt.

Omkring 40 procent (95) av kommunerna uppgav att de hade öronmärkta tillgångar i egen balansräkning för kommande pensionsutbetalningar. De öronmärkta tillgångarna var dock i allmänhet mycket små i förhållande till den totala skulden. Sammantaget hade de kommuner som besvarade enkäten tillgångar för pensions-

³ Se K2 och K3.

⁴ SKL Enkätredovisning: Kommuners och landstings pensionsskuld – Ekonomi, hantering och redovisning, november 2011.

ändamål som uppgick till totalt 14 miljarder kronor, vilket motsvarade cirka 7 procent av den sammanlagda pensionsskulden. Merparten av dessa tillgångar (50 procent eller 7 miljarder kronor) var placerade i räntebärande papper medan en tredjedel (4 miljarder kronor) var placerade i aktier.

Det var ett 60-tal kommuner (25 procent) som svarade att de hade försäkrat bort delar av pensionsskulden, vanligast den del som avsåg nyintjänade pensionsrätter. Många kommuner (50) hade även försäkrat bort delar av pensionsförpliktelser som redovisas under ansvarsförbindelsen (pensionsrätter före 1998). Det rörde sig då oftast om förhållandevis små belopp.

Av de 19 (95 procent) landsting som besvarade enkäten var det inget landsting som hade valt försäkringslösning. Däremot hade flertalet landsting finansiella portföljer, dvs. öronmärkta medel i egen balansräkning. Dessa tillgångar var dock små i förhållande till landstingens totala skuld. Pensionsportföljen motsvarade ungefär den del av pensionsskulden som redovisades som avsättning i de flesta landsting. Landstingen uppgav att de 2010 sammantaget hade öronmärkt medel om cirka 13 miljarder kronor. Det var 2 landsting som hade valt att återlåna medel motsvarande hela pensionsskulden eftersom de hade stora lånebehov för finansiering av investeringar. Landstingen redovisade 2010 en total pensionsskuld, antingen som avsättning eller ansvarsförbindelse, som uppgick till cirka 180 miljarder kronor.

Praxisundersökning 2013

RKR lät genomföra en praxisundersökning om kommuners och landstings årsredovisning för 2013 (se avsnitt 15.3). Det var 109 kommuner och 2 landsting som svarade att de hade tryggt någon del av pensionsförpliktelsen genom försäkring. Samtidigt var det 7 kommuner, men inget landsting, som svarade att de hade tryggt någon del av pensionsförpliktelserna genom att överföra medel till en pensionsstiftelse.

Enligt praxisundersökningen var det 63 kommuner och landsting som lämnade upplysning i årsredovisningen om vad som tryggats genom försäkring. Av dessa lämnade 56 upplysning om utbetalt belopp, och 50 lämnade uppgift om överskottsmedel.

Vad gäller tryggande i pensionsstiftelse var det 3 kommuner som hade redovisat avsättning till pensionsstiftelse som en kostnad i resultaträkningen. Det var 2 kommuner som hade redovisat avsättningen till pensionsstiftelse som en tillgång i balansräkningen och 1 kommun som redovisade en skuldminskning. Det var 1 kommun som hade redovisat gottgörelse från pensionsstiftelse brutto som verksamhetens intäkter. Det var 3 kommuner som ännu inte tagit ut någon gottgörelse och 2 kommuner svarade att gottgörelsen redovisats på annat sätt. Hur ej uttagen gottgörelse hade redovisats framgår inte av praxisundersökningen.

8.3.3 Hur redovisar kommuner och landsting pensionsmedel som finns i pensionsstiftelse eller i försäkring?

En tillgång definieras som en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden. En förutsättning för att en tillgång ska redovisas i balansräkningen är att kontrollkriteriet är uppfyllt. Det innebär att kommunen eller landstinget har beslutsrådighet över tillgångens nyttjande och användning. En pensionsstiftelse är en egen juridisk person och kommunen eller landstinget har ingen sådan kontroll över pensionsstiftelsens tillgångar. En pensionsstiftelse kan dock ingå i kommunens eller landstingets sammanställda redovisning. Även om kommunen eller landstinget äger sin försäkring har de inte sådan kontroll att kontrollkriteriet kan anses vara uppfyllt.

Däremot påverkas den redovisade pensionsförpliktelsens storlek av valet av finansieringsform, dvs. om kommuner och landsting har valt att sätta av medel i en pensionsstiftelse eller tecknat försäkring för pensionsförpliktelser. I dag redovisas denna del varken som avsättning eller ansvarsförbindelse. Enligt RKR:s rekommendation 17.1 Värdering av och upplysningar om pensionsförpliktelser (oktober 2015) ska i det fall någon del av pensionsförpliktelsen tryggats genom försäkring upplysning lämnas om vilka förpliktelser som tryggats och det belopp varmed den totala redovisade förpliktelsen minskats på grund av försäkringen. Upplysningar ska också lämnas om storleken av överskottsmedel. I bakgrund och övervägande till rekommendationen har RKR angett att syftet med en försäkringslösning är att överföra kommande

utbetalningar som är hänförliga till den aktuella förpliktelsen till försäkringsgivaren, vartefter åtagandet inte längre behöver finnas kvar bland redovisade förpliktelser.

8.4 Utredningens överväganden och bedömning

8.4.1 Kan ökad jämförbarhet uppnås vid redovisning av tryggheten av pensionsförpliktelser?

Bedömning: Det föreslås inga åtgärder för att öka jämförbarheten mellan olika finansieringsformer för framtida pensionsutbetalningar.

Enligt nuvarande regler ska inte pensionsförsäkringar eller pensionsstiftelser tas upp som tillgångar i kommunens eller landstingets balansräkning. Det leder till svårigheter vid jämförelser mellan kommuner respektive landsting som valt att finansiera sina pensionsförpliktelser helt eller delvis genom försäkring eller pensionsstiftelselösning. Medel som placerats i pensionsförsäkring eller överförs till pensionsstiftelse är små i förhållande till den totalt redovisade pensionsskulden i kommunsektorn som helhet. I enskilda kommuner och landsting kan det emellertid röra sig om avsevärda belopp.

En möjlig lösning för att öka jämförbarheten skulle vara en lagreglering om att kommuner och landsting ska ta upp pensionsförsäkring och/eller pensionsstiftelse som tillgång i balansräkningen. Därmed skulle dessa alternativ för finansiering av pensionsförpliktelser bli mer jämförbara med att öronmärka pensionsmedel i egen balansräkning. Tillvägagångssättet förutsätter att den redovisade pensionsskulden i balansräkningen inte får reduceras vid en överföring av medel till pensionsstiftelse eller tecknande av pensionsförsäkring.

Utredningen ser dock vissa svårigheter med att redovisa pensionsförsäkring och pensionsstiftelse som tillgång i balansräkningen. Det gäller frågan om kontrollkriteriet är uppfyllt vid bedömningen av vad som är en tillgång. Kontroll är ett grundläggande kriterium vid definitionen av en tillgång. Det innebär att huvudmannen ska ha beslutsrådighet över tillgångens nyttjande och användning.

En pensionsstiftelse är en egen juridisk person utan ägare. Kommunen eller landstinget har därför inte sådan kontroll över stiftelsens tillgångar att de ska redovisas som tillgång i balansräkningen. Även om kommunen eller landstinget äger sin försäkring har de inte sådan kontroll att kontrollkriteriet kan anses vara uppfyllt. Det uppstår inga motsvarande problem med kontrollkriteriet för medel som öronmärkts i egen balansräkning.

Eftersom den kommunala redovisningen används för utkrävande av ansvar (exempelvis genom allmänna val) är kravet på kontroll över resurser som tas upp i balansräkningen av stor betydelse. Utredningen anser inte att det finns någon kommunal särart i detta fall som motiverar ett frångående från det grundläggande kravet på kontroll över tillgången för att kunna ta upp den i balansräkningen. Även med beaktande av behovet av ökad jämförbarhet gör utredningen bedömningen att det inte är lämpligt att redovisa medel avsatta till pensionsstiftelser eller försäkring som tillgång i den kommunala balansräkningen. Någon sådan lagreglering föreslås därför inte av utredningen.

Sammantaget innebär ovanstående att utredningen inte förslår några åtgärder för att öka jämförbarheten mellan olika finansieringsformer för framtida pensionsutbetalningar. I avsnitt 7.10 lämnar utredningen emellertid lagförslag om att upplysning ska lämnas i not om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse. Av noten ska framgå vilka belopp som avsättningen har minskats med. Noten ger på så sätt viss information om kommunens eller landstingets finansiering av pensionsförpliktelser.

9 Kartläggning av kommunala bidrag till infrastruktur

Kommunal medfinansiering av statlig verksamhet innebär att kommuner eller landsting finansierar delar av en statlig huvudmans investering eller verksamhet.

Enligt KRL ska bidrag till viss infrastruktur, dvs. väg, järnväg, allmän farled och inrättande av forskningsinfrastruktur vid Eric-konsortier¹, tas upp i balansräkningen och upplösas under högst 25 år eller redovisas som en kostnad i resultaträkningen.

Regeringen anser att det är angeläget att staten har kunskap om tillämpningen av redovisningsreglerna för bidrag till infrastruktur. Utredaren ska därför kartlägga hur dessa redovisningsregler tillämpas.

9.1 Bestämmelser i lag om kommunala bidrag till infrastruktur

9.1.1 Lagen om vissa kommunala befogenheter

Enligt 2 kap. 1 § befogenhetslagen får kommuner och landsting lämna bidrag till byggande av väg och järnväg som staten ansvarar för. Bidrag får även lämnas till anläggande av allmän farled som staten ansvarar för. Vad som avses med byggande av väg och järnväg framgår av väglagen (1971:948) respektive lagen (1995:1649) om byggande av järnväg. Med anläggande av farled avses att anlägga en ny farled och att i farled göra fysiska ingrepp som utgör förbättringar av den ursprungliga anläggningen.

¹ Eric-konsortium, dvs. konsortium som avses i rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur.

Bestämmelsen utvidgade kommunernas och landstingens befogenheter i förhållande till kompetensbestämmelsen i 2 kap. 1 § KL, om att uppgifter som ankommer på annan inte får hanteras av kommunen eller landstinget. Bestämmelsen gäller även om åtgärden som finansieras ligger geografiskt utanför den administrativa gränsen för verksamhetsområdet i fråga. Det förutsatt att det är till nytta för kommunens eller landstingets invånare. Bestämmelsen trädde i kraft den 1 mars 2009 avseende bidrag till byggande av statlig väg och järnväg, och den 1 december 2013 avseende bidrag till anläggande av statlig farled.

Enligt 2 kap. 2 § andra stycket befogenhetslagen får kommuner och landsting lämna bidrag till inrättande och drift av forskningsinfrastruktur vid Eric-konsortier. Bestämmelsen trädde i kraft den 1 september 2014.

9.1.2 Lagen om kommunal redovisning

I samband med förslaget om medfinansiering av infrastruktur i propositionen Kommunala kompetensfrågor m.m. väcktes frågan hur kommunerna ska redovisa medfinansiering (prop. 2008/09:21 s. 40). Finansiellt stöd till en annan huvudmans verksamhet eller investering klassificeras normalt som bidrag och ska kostnadsföras i bidragsgivarens resultatredovisning. Bidragen ska resultatredovisas i sin helhet när eventuella avtal undertecknas. Detta innebär att hela kostnaden tas direkt under det aktuella året. Anledningen till detta är att den tillgång som bidraget ska finansiera inte kan kontrolleras av bidragsgivaren. Detta betyder att ett grundläggande kriterium för tillgångar inte är uppfyllt².

Bestämmelsen i befogenhetslagen, som redogjorts för ovan, innebar endast en kompetensenlig möjlighet att medfinansiera. Det kunde då inte uteslutas att de redovisningsregler som dittills hade gällt kunde hämma viljan att delta i finansieringen, oavsett att infrastruktursatsningen i övrigt ansågs angelägen att genomföra (prop. 2008/09:228 s. 9).

² I Konceptuellt ramverk av RKR (s. 24) definieras tillgång som en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge framtida nytta i form av servicepotential och/eller ekonomiska fördelar.

Mot denna bakgrund ansåg regeringen det viktigt att finna en redovisningslösning som inte motverkade en önskvärd utveckling. Kommunerna och landstingen kunde förväntas vilja ha en redovisningsmetod som innebär att den resultatmässiga effekten av medfinansiering kan fördelas över flera år.

Bidrag till byggande av statlig väg och järnväg och till anläggande av statlig farled, samt till Eric-konsortier, ska enligt 5 kap. 7 § KRL³ tas upp i balansräkningen under posten Bidrag till infrastruktur efter kommunens eller landstingets beslut. Alternativt kan sådana bidrag redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Kommuner och landsting kan alltså med stöd av denna bestämmelse välja att periodisera bidrag till viss infrastruktur, till skillnad från andra bidrag.

Varje bidrag som redovisas i balansräkningen ska enligt paragrafen upplösas med årliga enhetliga belopp under högst 25 år. Upplösningen ska enligt bestämmelsen påbörjas det år bidraget beslutas. För bidrag som har beslutats under år 2009 får dock upplösning påbörjas det år första utbetalningen av bidraget görs.

Upplösningen av bidrag som tagits upp i balansräkningen ska påbörjas det år beslut har fattats. Detta är en skillnad jämfört med bestämmelser för materiella anläggningstillgångar där avskrivning påbörjas först då tillgången har tagits i bruk. Skillnaden beror på att det är fråga om periodisering av ett bidrag och inte en tillgång som kommunen eller landstinget kontrollerar.

I förarbetena till lagen anfördes att det inte är möjligt att efter att bidraget förts upp på balansräkningen och viss tid valts för bidragets upplösning, ändra detta val vid ett senare tillfälle. Inte heller ska det vara möjligt att vid en senare tidpunkt frångå beslut om upplösning av bidrag till förmån för direkt kostnadsföring av det återstående beloppet. Avsikten är att medfinansiering till statlig infrastruktur inte ska användas som en resultatregleringspost (2009/10:FiU15).

Enligt 5 kap. 7 § tredje stycket KRL ska det i not till balansräkningen och resultaträkningen för varje projekt anges det sammanlagda beloppet och vad bidraget avser. Därutöver ska i not till balansräkningen anges den valda tiden för bidragets upplösning, hur mycket av bidraget som upplösts och i balansräkningen upptaget belopp.

³ Den lagstiftning som föreslogs i propositionen fick efter riksdagsbehandlingen sin slutliga utformning (2009/10:FiU15).

9.2 Kartläggningen

Som underlag för kartläggningen har utredningen använt Statskontorets rapport Kommunal medfinansiering av statlig infrastruktur och högskoleverksamhet, den praxisundersökning som RKR låtit göra, samt bokslutsstatistik från SCB för kommuner och landsting för räkenskapsåren 2009–2014. Utredningen har också tagit del av RiR:s granskningsrapport Citybanans regionala medfinansiering (RiR 2012:8).

Statskontoret fick i september 2013 i uppdrag att kartlägga omfattningen av den kommunala medfinansieringen och föreslå hur staten fortsättningsvis kan följa utvecklingen inom detta område (dnr Fi2013/3356). I uppdraget ingick att göra en kartläggning av hur medfinansieringen, dvs. bidrag till statlig infrastruktur redovisas i kommuner och landstings bokföring. Underlag till rapporten inkluderade statistik från SCB, Trafikverkets sammanställningar av avtalad och avsiktsförklarad medfinansiering samt enkätundersökningar till kommuner och landsting.

Statskontoret redovisade uppdraget i rapporten Kommunal medfinansiering av statlig infrastruktur och högskoleverksamhet (2014:8). Statskontorets rapport ledde till att Trafikverket fick i sitt regleringsbrev för 2015⁴ i uppdrag att redovisa erhållen och förväntad medfinansiering av statlig infrastruktur uppdelat på enskilda kommuner, landsting och företag. Redovisningen ska även omfatta erhållen eller förväntad medfinansiering genom räntefria lån, så kallad förskottering. I fall där medfinansiering sker i form av marköverlåtelse eller motsvarande ska Trafikverket redovisa i vilka kommuner detta sker. Redovisningen av uppdraget ska ske i samband med årsredovisningen för 2015.

KEF har på uppdrag av RKR genomfört en studie av tillämpningen av RKR:s rekommendationer i 2013 års årsredovisningar. Frågor ställdes även om tillämpningen av bestämmelser i KRL, däribland om redovisningen av bidrag till infrastruktur.

Det bör tilläggas att kartläggningen gjorts under en period då kommunsektorn haft tämligen goda år. År 2009 fick kommunsektorn konjunkturstöd om 14 miljarder kronor. Ytterligare 3 miljarder

⁴ Regleringsbrev för budgetåret 2015 avseende Trafikverket inom utgiftsområde 22 Kommunikationer.

kronor i konjunkturstöd utbetalades 2010. Återbetalning av försäkringspremier från AFA Försäkring för kollektivavtalade sjukförsäkringspremier för 2005–2008 påverkade resultaten positivt 2012 och 2013 med 11 miljarder kronor per år.

9.2.1 Hur många kommuner och landsting lämnar bidrag till infrastruktur?

Som tidigare nämnts har möjligheterna för kommuner och landsting att medfinansiera statlig verksamhet successivt ökat de senaste åren. Enligt befogenhetslagen kan kommuner och landsting bl.a. medfinansiera viss statlig infrastruktur och högskoleverksamhet. Allt fler, både kommuner och landsting, väljer också att lämna bidrag och på så sätt medfinansiera statlig infrastruktur.

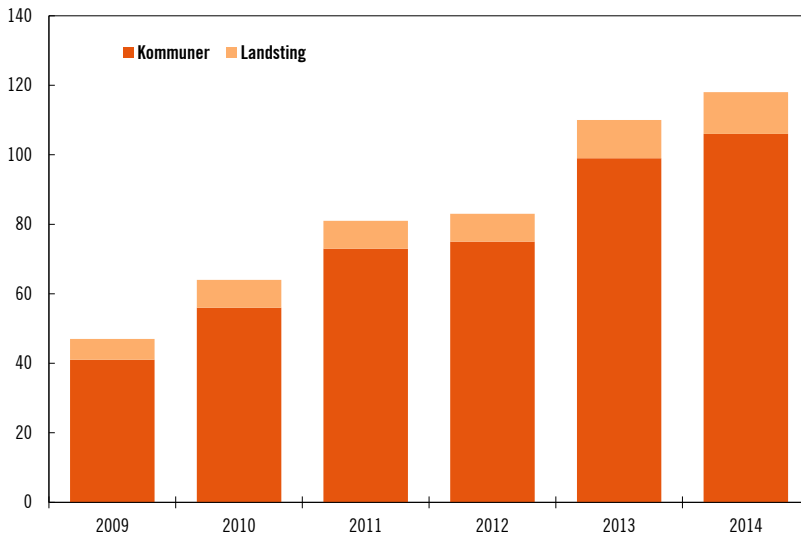
Enligt den statistik som kommuner och landsting lämnat till SCB var det 36 procent (105) av kommunerna och 65 procent (13) av landstingen som valt att medfinansiera, dvs. lämna bidrag till statlig infrastruktur. De har alltså vid ett eller flera tillfällen under perioden 2009–2014 beslutat att lämna bidrag för byggande av väg, järnväg eller allmän farled som staten ansvarar för.

Som framgår av diagrammet nedan har antalet kommuner och landsting som medfinansierar statlig infrastruktur succesivt ökat under åren 2009–2014. Antalet kommuner har ökat från 41 till 105 under denna period. Antalet landsting som medfinansierar har ökat från 6 till 13.

Det är vanligast bland kommuner med 50 000 eller fler invånare och i kommuner i kommungrupperna⁵ storstäder, större städer och förortskommuner till större städer att lämna bidrag till statlig infrastruktur. Här återfinns 30 procent av alla kommuner som valt att medfinansiera. Kommuner med färre än 20 000 invånare och i kommungrupperna glesbygdskommuner, turism- och besöksnäring-kommuner samt kommuner i glesbefolkad region, har i mindre utsträckning valt att lämna bidrag till statlig infrastruktur. Här återfinns endast en liten del (8 procent) av de kommuner som väljer att medfinansiera.

⁵ SKL har delat in Sveriges 290 kommuner i grupper. Den nuvarande kommungruppsindelningen som används fr.o.m. 2011 består av tio kommungrupper (se bilaga 2).

Figur 9.1 Antal kommuner respektive landsting som lämnade bidrag till infrastruktur åren 2009–2014

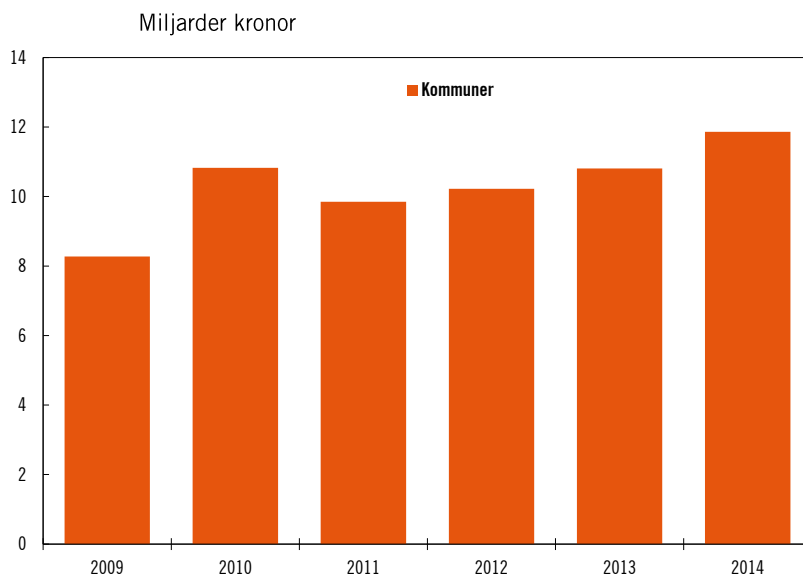


Källa: SCB.

Av landstingen är det främst landstingen i och omkring storstäderna Stockholm och Malmö som medfinansiering åtminstone hittills har varit aktuellt. Det är t.ex. 6 landsting som beslutat om att lämna bidrag till staten för Citybanan i Stockholm.

9.2.2 Hur mycket bidrag lämnas till infrastruktur?

Enligt Statskontorets rapport hade Trafikverket under perioden april 2010–2012 bidragsintäkter från kommunsektorn på totalt 4,1 miljarder kronor. Kommunsektorn planerade att bidra med ytterligare 9,4 miljarder kronor år 2013 och senare. Av dessa belopp avser 50 procent järnvägar, 29 procent vägar, 19 procent väg och järnväg och 2 procent sjöfart.

Figur 9.2 Kommunernas bidrag till infrastruktur åren 2009–2014

Källa: SCB.

Kommunernas sammanlagda bidrag till infrastruktur har under perioden ökat med 3,5 miljarder kronor. Motsvarande uppgift saknas för landstingen.

I SCB:s bokslutsstatistik för 2009 uppgav 24 kommuner att de hade beslutat medfinansiera med 8,3 miljarder kronor. Enligt bokslutsstatistiken för 2014, hade 103 kommuner beslutat att ge bidrag till infrastruktur med sammanlagt 11,9 miljarder kronor.

9.2.3 Hur mycket bidrag till infrastruktur tas upp i balansräkningen?

Enligt SCB:s bokslutsstatistik för 2014 avseende kommuner och landsting, fanns sammanlagt 4,0 miljarder kronor i balansräkningarna på raden för Bidrag till infrastruktur. Under 2014 aktiverade 69 kommuner sammanlagt 2,2 miljarder kronor och 6 landsting aktiverade tillsammans 1,8 miljarder kronor. Det innebär att det var två tredjedelar av kommunerna och ungefär hälften av landstingen som valde att redovisa ett eller flera bidrag till infrastruktur i balansräkningen och på så sätt fördela kostnaden över flera år.

Det är en liten andel av de bidrag som kommunerna lämnar för infrastruktursatsningar, som tas upp i balansräkningen, cirka 20 procent. Största delen av bidragsbeloppen, cirka 80 procent, bokfördes därmed direkt som en kostnad i resultaträkningen. Det är dock oklart om kommuner och landsting ändrat vald redovisningsprincip mellan åren, dvs. frångått tidigare beslut om upplösning av bidrag till förmån för direkt kostnadsföring av det återstående beloppet eller ändrat antal år för upplösning av bidrag.

Det var enligt bokslutsstatistiken 50 kommuner som under 2014 upplöste sammanlagt 69 miljoner kronor av aktiverade bidrag respektive, 6 landsting som sammanlagt upplöste 234 miljoner kronor.

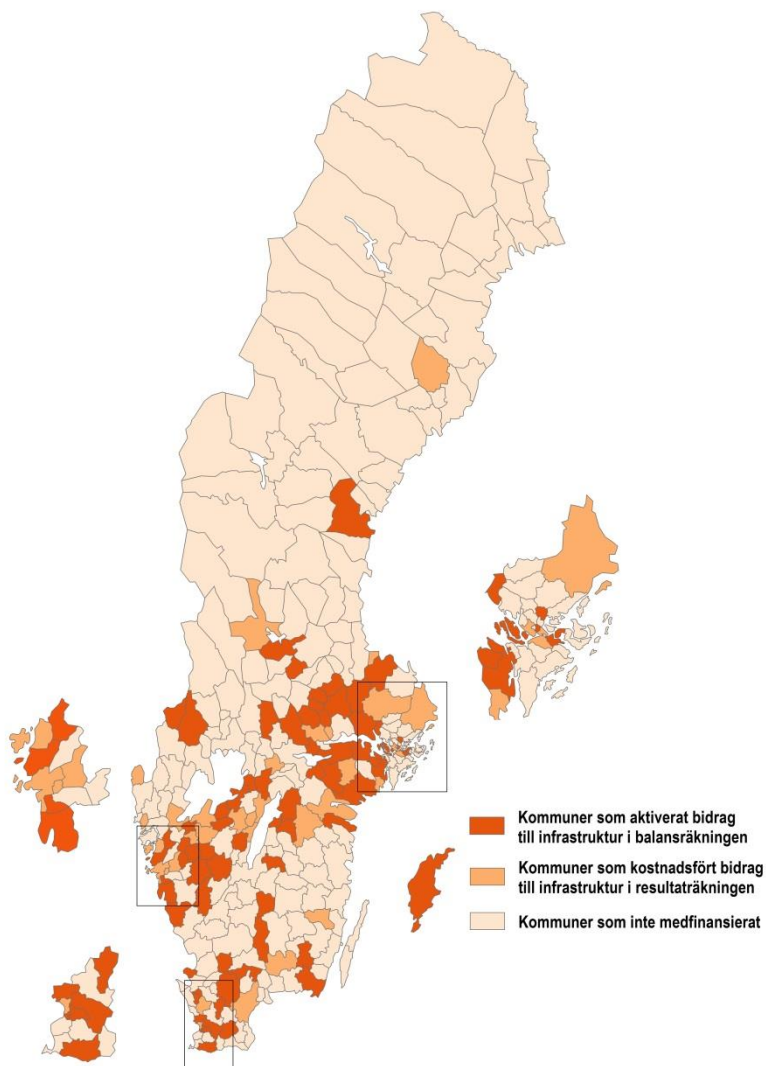
Tabell 9.1 Kommuner som redovisade bidrag till infrastruktur i balansräkningen åren 2009–2014

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Summa bidrag, miljoner kronor	647,7	893,3	1 159,0	1 179,0	1 184,6	2 226
Antal kommuner	11	19	41	46	52	69

Källa: SCB.

Både antalet kommuner som har aktiverat bidrag till infrastruktur i balansräkningen och de sammanlagda bidragen har successivt ökat. Det var 11 kommuner som 2009 valde att aktivera bidrag om totalt 0,6 miljarder kronor. 2014 var det 69 kommuner som valde att aktivera totalt 2,2 miljarder kronor.

Figur 9.3 Kommuner som aktiverade bidrag till infrastruktur i balansräkningen respektive kostnadsförde direkt i resultaträkningen åren 2009–2014



Källa: SCB.

De 105 kommuner som valde att lämna bidrag till infrastruktur återfinns främst i och kring storstäderna. Valet mellan att kostnadsföra direkt eller att aktivera bidragen beror inte på vilken kommungrupp kommunen tillhör eller på storleken, dvs. antal invånare. Däremot kan utredningen konstatera att resultat och ekonomisk ställning påverkar valet. Enligt den T-test⁶ som utredningen låtit göra väljer kommuner med låg soliditet och låga resultat att aktivera bidrag till infrastruktur, medan kommuner med hög soliditet och höga resultat väljer att direkt kostnadsföra bidragen.

Tabell 9.2 Landsting som redovisade bidrag till infrastruktur i balansräkningen åren 2009–2014

Miljoner kronor

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Uppsala läns landsting	317,0	298,0	298,0	298,0	286,0	274,0
Södermanlands läns landsting	317,2	332,7	344,3	349,8	340,0	330,0
Skåne läns landsting	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Hallands läns landsting	180,0	180,0	180,0	173,0	170,0	166,0
Västra Götalands läns landsting	-	-	-	-	-	667,0
Västmanlands läns landsting	306,6	321,8	287,8	288,0	276,0	265,0
Summa bidrag	1 170,8	1 182,5	1 160,1	1 158,8	1 122,0	1 752,0

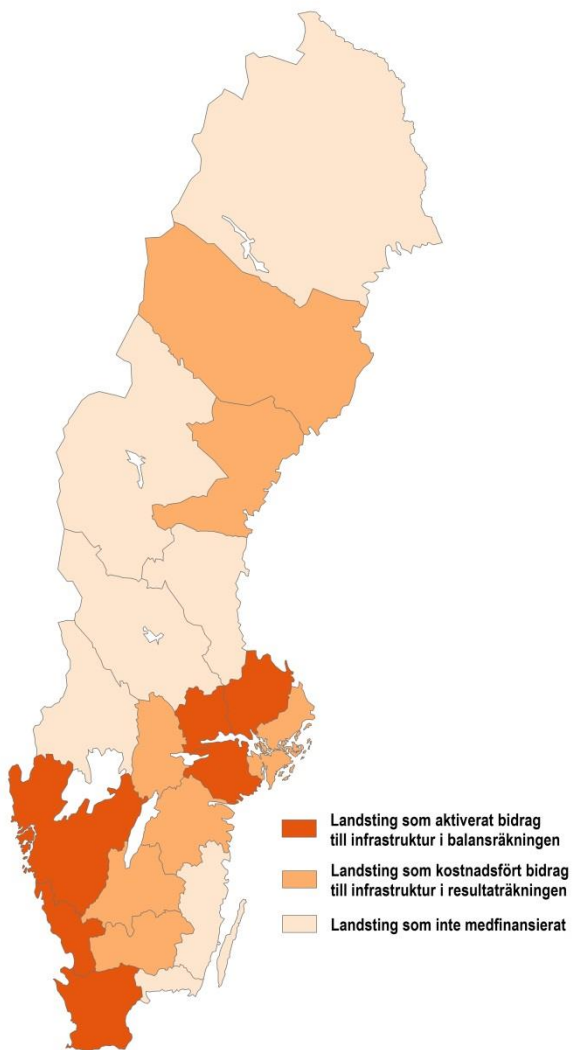
Källa: Statskontoret och SCB.

Det var 6 landsting som valde att ta upp bidrag till infrastruktur i balansräkningen och på så sätt fördela kostnaden över flera år. Sammanlagt aktiverade de totalt 1,8 miljarder kronor.

Av de 6 landsting som valde att aktivera bidragen till infrastruktur var det 2 landsting som hade beslutat att lämna bidrag till Citybanan i Stockholm.

⁶ T-test är inom statistiken beteckningen på en hypotesprövning.

Figur 9.4 Landsting som aktiverade bidrag till infrastruktur i balansräkningen respektive kostnadsförde direkt i resultaträkningen åren 2009–2014



Källa: SCB.

Bilden ovan visar att även landstingen som valde att lämna bidrag till infrastruktur återfinns i och om kring storstäderna.

Av de totalt 247 kommuner och landsting som svarade på praxisundersökningen från RKR, motsvarande en svarsfrekvens på 80 procent, var det 22 procent (55 stycken) som angav att man hade lämnat bidrag till infrastruktur under 2013. Ungefär hälften av dessa (23 stycken) angav att bidraget hade aktiverats i balansräkningen. Enligt Statskontoret var det fler kommuner som valde att direkt kostnadsföra sina bidrag än det var kommuner som valde att aktivera bidragen i balansräkningen. Minst 63 kommuner hade enligt Statskontorets källor haft kostnader för bidrag till statlig infrastruktur 2009–2012 som de inte valde att fördela över flera år, dvs. kostnadsförde direkt i resultaträkningen.

Statskontorets rapport omfattar inte 2013 till skillnad mot praxisundersökningen från RKR och bokslutstatistiken från SCB. RKR hade inte information från alla kommuner och landsting. Trots detta visar praxisundersökningen, Statskontorets rapport och bokslutstatistiken på samma tendenser, dvs. att ungefär hälften av kommunerna och landstingen valde att aktivera något av sina bidrag till infrastruktur i balansräkningen.

9.2.4 Under hur många år upplöses bidrag till infrastruktur?

Av RKR:s praxisundersökning och Statskontorets rapport framgår att 25 år är den vanligaste tiden för upplösning av bidrag till infrastruktur i balansräkningen.

I RKR:s praxisundersökning var det 90 procent av de kommuner och landsting som svarade, som valde att upplösa bidrag till infrastruktur under 25 år.

Av Statskontorets rapport framkommer att endast ett mindre antal kommuner använde en upplösningstid mellan 15 eller 20 år, och att ett fåtal kommuner använde 5 år. Någon enstaka kommun valde en ännu kortare tid.

Alla de 4 landsting som uppgav tid för upplösning i sina årsredovisningar hade valt 25 år.

9.2.5 Hur vanligt är det med förskotteringar?

En annan typ av medfinansiering är förskottering, vilket innebär att kommuner och landsting initialt står för investeringskostnaden genom ett lån till staten. Staten återbetalar dessa medel utan ränta när medel finns tillgängliga för detta ändamål.

Ett vanligt motiv för förskottering är att medfinansierarna vill få till stånd en tidigareläggning av en statlig investering som är angelägen.

Enligt Statskontorets rapport var det 31 kommuner och 5 landsting som vid årsskiftet 2012/13 hade pågående förskotteringar. Omfattningen på dessa var totalt 1,4 miljarder kronor. Kommunernas och landstingens beräknade kostnader för förskotteringarna är, enligt Statskontorets uppskattning, 59,5 miljoner kronor per år i räntekostnader (eller uteblivna ränteutgifter). Kommunernas pågående förskotteringar uppgick sammantaget till 0,5 miljarder kronor, varav 84 procent avsåg vägar och 16 procent järnvägar. Det var 5 landsting som hade pågående förskotteringar vid årsskiftet 2012/13 om totalt 0,9 miljarder kronor. Av dessa avsåg 38 procent vägar och 62 procent järnvägar.

9.3 Vad anser Rådet för kommunal redovisning om bidrag till infrastruktur?

RKR⁷ har framfört kritik mot möjligheten att redovisa bidrag till infrastruktur i balansräkningen i skrivelser och remissvar. RKR:s bedömning är att redovisningen av medfinansiering inte är i linje med bokföringsmässiga grunder. Ett viktigt kriterium för att en utgift ska få aktiveras som en tillgång, bärande även hos andra nationella och internationella normgivare, är att resursen ska kontrolleras av huvudmannen, dvs. huvudmannen ska ha beslutsrådighet över tillgångens nyttjande och användning. Därmed anser RKR att sådana bidrag ska kostnadsföras i sin helhet direkt i resultaträkningen. RKR menar att kravet på kontroll över resurser som aktiveras är fundamental eftersom redovisningen inte bara ska ligga till grund för beslut om enhetens framtida utveckling, utan

⁷ Exempelvis brev till regeringen 2007-12-20 angående redovisningsaspekter på kommunal medfinansiering och remissvar på SOU 2009:21 Redovisning av kommunal medfinansiering.

också för utkrävande av ansvar. Ett problem enligt RKR är också hur det ska kunna säkerställas att samma resurs inte aktiveras som tillgång i två olika redovisningsenheter.

9.4 Riksrevisionens granskning av Citybanan

RiR har i sin granskningsrapport undersökt den regionala medfinansieringen av Citybanan. RiR anser att reglerna i KRL gör att de faktiska kostnaderna som kommunerna får i och med medfinansieringen inte framgår av den kommunala redovisningen. Kommunerna kan öka sina utgifter för medfinansiering utan att begränsas av balanskravet. Enligt RiR döljs den ökade skuldsättningen och förtroendet för de offentliga finanserna kan därför komma att urholkas.

9.5 Sammanfattning

Utredningen har fått i uppdrag att kartlägga tillämpningen av redovisningsreglerna avseende kommunala bidrag till infrastruktur, men ska inte lämna några författningsförslag i denna del.

Utredningens kartläggning visar att det var 105 kommuner och 13 landsting som lämnade bidrag till infrastruktur vid ett eller flera tillfällen under perioden 2009–2014. Antalet kommuner och landsting som medfinansierat har successivt ökat under perioden. I bokslutet för 2014 redovisade kommunerna sammanlagt bidrag till infrastruktur med 11,9 miljarder kronor. Någon motsvarande uppgift finns inte för landstingen.

Ungefär hälften av kommunerna och landstingen som gav bidrag till infrastruktur 2009–2014 valde att aktivera bidrag i balansräkningen. Den vanligaste tiden för upplösning var 25 år.

Det var dock beloppsmässigt en mindre andel av bidragen som togs upp i balansräkningarna för kommunerna och landstingen, endast cirka 20 procent. Största delen av bidragsbeloppen, cirka 80 procent, redovisades därmed direkt som en kostnad i resultaträkningarna.

10 Värdering

10.1 Begreppet nyttjandeperiod ersätter ekonomisk livslängd

Avskrivningar används i redovisningen för att fördela utgiften för en tillgång över tid. Motivet är att ge en rättvisande bild av redovisningsenhetens förbrukning för respektive redovisningsperiod. Avskrivningskostnaderna ska spegla den faktiska resursförbrukningen.

Avgörande betydelse vid bedömning av vilken avskrivningstid som ska tillämpas för en tillgång är hur den relevanta livslängden bedöms, dvs. över vilken tidsperiod tillgångens anskaffningsvärde ska periodiseras/skrivas av. Det blir därför viktigt att identifiera vad som avses med livslängd i detta sammanhang. Med ekonomisk livslängd avses den tidsperiod som en investering är lönsam att ha i drift för det ändamål som den ursprungligen anskaffades, alltså de antal år (eller redovisningsperioder) som den bedöms kunna bidra till verksamheten på ett ekonomiskt försvarbart sätt. Det är viktigt att skilja den ekonomiska livslängden från den tekniska livslängden som i stället anger hur länge en tillgång faktiskt håller. Nyttjandeperiod är den tid under vilken en tillgång förväntas bli använd för sitt ändamål.

10.1.1 Lagen om kommunal redovisning

I 6 kap. 4 § KRL används begreppet ekonomisk livslängd i samband med avskrivning av anläggningstillgångar. Där anges att anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska skrivas av systematiskt över denna livslängd. Den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år.

RKR använder begreppet nyttjandeperiod istället för ekonomisk livslängd i samtliga sina rekommendationer som berör avskrivningar¹. När det gäller avskrivningstiden för en immateriell tillgång är det, enligt RKR:s rekommendation 12.1 Redovisning av immateriella tillgångar (maj 2007), inte dess ekonomiska livslängd som är avgörande utan den bedömda nyttjandeperioden. Den i KRL angivna regeln om avskrivningstid för immateriella tillgångar på högst fem år gäller, enligt RKR:s bedömning, inte generellt för alla immateriella tillgångar. Enligt rekommendationen kan en annan, och längre, nyttjandeperiod än fem år förekomma för anskaffade immateriella tillgångar, exempelvis den tid under vilken tillgången enligt avtal med leverantören får utnyttjas. En internt upparbetad immateriell tillgång som redovisas i balansräkningen ska, enligt RKR, däremot vara helt avskriven efter fem år.

10.1.2 Årsredovisningslagen

I ÅRL ersattes 2005² begreppet ekonomisk livslängd med begreppet nyttjandeperiod som en anpassning till den terminologi som används i bl.a. IFRS (International Financial Reporting Standards). Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. I 5 kap. ÅRL finns det krav på upplysningar vad gäller avskrivningar av anläggningstillgångar.

¹ RKR:s rekommendationer 11.4 Materiella anläggningstillgångar (december 2013), 12.1 Redovisning av immateriella tillgångar (maj 2007), 13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal (september 2013) och 19 Nedskrivningar (september 2011).

² Prop. 2004/05:24, bet. 2004/05:LU3, rskr. 2004/05:89, EGTL178/2003 s. 16.

10.1.3 Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

I FÅB ersattes 2014³ begreppet ekonomisk livslängd med begreppet nyttjandeperiod eftersom det ansågs lämpligt att använda samma benämning i FÅB som i ÅRL. Enligt 5 kap. 4 § FÅB ska nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, ska upplysning om och skälen för detta lämnas i en not.

10.1.4 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Begreppet ekonomisk livslängd ersätts med begreppet nyttjandeperiod.

Upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiella anläggningstillgångar.

Immateriella anläggningstillgångar ska som huvudregel skrivas av på samma sätt som anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod. Om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas, ska den anses uppgå till fem år.

Upplysning ska även lämnas om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år.

I både ÅRL och FÅB har begreppet ekonomisk livslängd ersatts av begreppet nyttjandeperiod. Utredningen föreslår att begreppet nyttjandeperiod även ska användas i lagstiftningen för kommuner och landsting. Utifrån den kommunala särarten finns det inte något behov av att behålla begreppet ekonomisk livslängd i lagen.

Det finns i dag inget särskilt krav i lag på att kommuner och landsting ska lämna upplysning om avskrivningar. Krav på sådana upplysningar finns dock i både ÅRL och FÅB. Utredningen anser att upplysningen om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod tillför viktig information och ger läsaren av årsredovisningen en ökad

³ Rapport ESV 2014:30 Förslag till förordningsändringar – Redovisning av regeringsuppdrag rörande förslag till förordningsändringar inom området finansiell redovisning.

förståelse för tillgångarnas redovisade värde i balansräkningen. Krav på upplysning i lag kan också underlätta jämförelser både över tid och mellan olika kommuner och landsting.

Enligt dagens bestämmelse i KRL ska den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång anses uppgå till högst fem år. Utredningen föreslår att det införs en regel i lag för avskrivning av immateriella anläggningstillgångar enligt bedömd nyttjandeperiod. Förslaget innebär en anpassning till vad som enligt ÅRL gäller för privata företag. Genom att även immateriella anläggningstillgångar som huvudregel skrivs av utifrån bedömd nyttjandeperiod, ges kommuner och landsting ett större utrymme för individuella bedömningar.

Utredningen föreslår i de fall nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas, ska den anses uppgå till fem år. Utredningen föreslår vidare att upplysning ska lämnas om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år. Av upplysningen ska skälen för detta framgå.

10.2 Möjligheten att skriva upp finansiella anläggningstillgångar tas bort

10.2.1 Lagen om kommunal redovisning

Enligt 6 kap. 6 § i KRL får finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde, som väsentligt överstiger bokfört värde, skrivas upp till högst detta värde om det står i överensstämmelse med god redovisningssed. Beloppet får inte tas upp i resultaträkningen. I samband med uppskrivningen ska det i en not lämnas upplysning om storleken på det uppskrivna beloppet. Nedskrivning av tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Regeringen har i förarbetena till bestämmelsen bl.a. angett att kravet på att värdet ska vara tillförlitligt innebär att värdet måste kunna bestämmas på ett objektivt och säkert sätt (prop. 1996/97:52).

10.2.2 Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning

Enligt 4 kap. 6 § ÅRL får ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde under vissa givna förutsättningar skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission. Reglerna om uppskrivning kan således inte tillämpas i andra associationsformer än aktiebolag eller ekonomiska föreningar, t.ex. stiftelser eller ideella föreningar. I samband med uppskrivningar ska det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt. I K3 anger BFN att kravet på bestående värde i 4 kap. 6 § ÅRL och de finansiella anläggningstillgångarnas karaktär gör att uppskrivning av sådana tillgångar endast undantagsvis blir aktuell.

10.2.3 Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag samt kompletterande normgivning

Materiella eller finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde får skrivas upp till högst detta värde enligt 5 kap. 6 § första stycket FÅB. I ESV:s föreskrifter till paragrafen anges följande:

Som riktpunkt för vad som ska anses vara väsentligt kan anges att det verkliga värdet bör överstiga det bokförda värdet med minst 20 procent. Det uppskrivna värdet ska också vara bestående. Uppskrivningen får därför inte baseras på tillfälligt höga priser. Vidare ska det högre värdet dokumenteras på ett tillförlitligt sätt. (...)

Uppskrivning får heller inte ske om den återstående livslängden understiger 10 år. En uppskrivning kan därför knappast bli aktuell för maskiner och inventarier. En uppskrivning torde därmed komma i fråga huvudsakligen beträffande mark och vissa andra värdebeständiga tillgångar samt byggnader.

10.2.4 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Möjligheten att skriva upp en finansiell anläggningstillgång under vissa särskilda förhållanden tas bort.

Utredningen föreslår att möjligheten för kommuner och landsting att skriva upp finansiella anläggningstillgångar ska tas bort. Ett skäl är att utredningen föreslår införande av en ny bestämmelse som innebär att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde. Ett annat skäl är svårigheten att bedöma om en värdeuppgång på en finansiell anläggningstillgång är bestående. Sammantaget bedömer utredningen därför att möjligheten att skriva upp finansiella anläggningstillgångar ska tas bort.

10.3 Vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde

Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part. En finansiell tillgång är en tillgång i form av kontanter, en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från en annan part, en avtalsenlig rätt att byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller eget kapitalinstrument utgivna av annan part. En finansiell skuld är en avtalsenlig skyldighet att erlægga kontanter eller annan finansiell tillgång till en annan part, eller byta finansiella instrument med ett annat företag enligt villkor som kan komma visa sig oförmånliga.

10.3.1 Lagen om kommunal redovisning

Finansiella tillgångar ska enligt KRL, klassificeras som antingen anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Är syftet med en finansiell tillgång att den ska innehas stadigvarande ska den klassificeras som anläggningstillgång, annars som omsättningstillgång. Om handel bedrivs i syfte att få avkastning på värdepappren ska de klassificeras som omsättningstillgång. Detta oberoende av om

förvaltningen sker internt eller externt såväl som om det är en depåförvaltning (portfölj) eller inte.⁴ Till finansiella anläggningstillgångar som innehas långsiktigt hör ofta aktier i egna bolag.

Omsättningstillgångar ska som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen (lägsta värdets princip). Med det verkliga värdet avses enligt KRL försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med god redovisningssed. Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som kommunen eller landstinget skulle ha haft om tillgången anskaffats på balansdagen.

Anläggningstillgångar ska som huvudregel tas upp till anskaffningsvärdet. Anläggningstillgångar ska efter nedskrivningsprövning skrivas ner om det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet och värdenedgången kan antas vara bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ner till det lägre värdet även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående. Uppskrivning är enligt KRL endast möjlig vad gäller finansiella anläggningstillgångar. Finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde, som väsentligt överstiger bokfört värde (anskaffningsvärde justerat med eventuella nedskrivningar) får skrivas upp till högst detta värde om det står i överensstämmelse med god redovisningssed. En uppskrivning får inte påverka resultaträkningen. Uppskrivningsbeloppet ska alltså inte resultatföras utan i stället föras direkt till posten eget kapital i balansräkningen. Möjligheten att skriva upp finansiella anläggningstillgångar föreslås av utredningen tas bort.

⁴ Brorström, Björn m.fl. (2014) Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning, Studentlitteratur, s. 89.

10.3.2 Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning

ÅRL ändrades 2003 på så sätt att finansiella instrument får värderas till verkligt värde i företagen. Det gäller dock inte för finansiella instrument som till exempel hålls till förfall, för lånefordringar och för andelar i dotter- och intresseföretag.

Det finns två olika redovisningsprinciper för redovisning av finansiella instrument enligt ÅRL; värdering utifrån anskaffningsvärde eller värdering till verkligt värde. Enligt K3 ska den valda principen tillämpas konsekvent för redovisning av företagets samtliga finansiella instrument.

10.3.3 Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

Den 1 januari 2015 genomfördes förändringar i FÅB som innebär att vissa finansiella instrument, aktier och andra värdepapper, som innehas främst för att ge avkastning eller värdestegringar, med vissa specifika undantag ska värderas till marknadsvärde (verkligt värde) i stället för som tidigare till anskaffningsvärde. Det gäller oberoende av om tillgångarna klassificeras som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar.

10.3.4 Utredningens överväganden och förslag

Vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde

Förslag: Finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde.

Följande finansiella instrument får inte värderas till verkligt värde:

1. finansiella instrument som ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas för,
2. finansiella instrument som hålls till förfall,
3. fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål,
4. aktier och andelar i hel- eller delägda företag, samt

5. skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj.

Värdeförändringen av de finansiella instrumenten sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

Uppllysning ska lämnas om värdeförändringen av de finansiella instrumenten.

Ett finansiellt instrument är, som tidigare nämnts, varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part.

RKR har i sin hemställan om lagändringar tagit upp problematiken med att pensionsmedel som placerats i finansiella instrument värderas på ett annat sätt än den redovisade pensionskulden som värderas till verkligt värde på balansdagen. I kommuner och landsting används i första hand finansiella instrument för att säkra kommuners och landstings pensionsförpliktelser. Det är därför RKR:s uppfattning att även de finansiella instrumenten bör få värderas till verkligt värde.

Att pensionsmedel placerade i finansiella instrument och pensionskulld värderas på olika sätt i redovisningen kan ge oönskade effekter. Det kan vara svårt att bedöma hur väl en kommun eller ett landsting har lyckats finansiera sina pensionsförpliktelser. Även om försiktighetsprincipen påbjuder att tillgångar ska värderas lågt och skulder högt måste det göras med rimlig försiktighet.

Utredningen anser att det är olämpligt att införa särskilda värderingsregler för finansiella instrument som innehas som pensionsmedel. Det beror på att regelverket i dag tillåter fullmäktige att ändra vilka medel som betecknas som pensionsmedel i balansräkningen både mellan och under räkenskapsår. Det gör att vad som kan anses vara pensionsmedel är föränderligt över tid. Att mot denna bakgrund införa särskilda regler för värdering av pensionsmedel placerade i finansiella instrument kan inbjuda till bokslutspolitik. Utredningen anser inte heller att det finns tillräckliga skäl för att inskränka den kommunala självstyrelsen genom att begränsa möjligheten för kommuner och landsting att själva bedöma vad som är pensionsmedel. Någon särskild regel för värdering av pensionsmedel föreslås därför inte. Det innebär att samma regler föreslås gälla för värdering av finansiella instrument oavsett om det är fråga om pensionsmedel eller inte.

Utredningen föreslår att huvudregeln ska vara att finansiella instrument som innehas för att ge avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde på balansdagen. Undantag från huvudregeln att värdera till verkligt värde ska dock göras för finansiella instrument som ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas för, finansiella instrument som hålls till förfall, fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål, aktier och andelar i hel- eller delägda företag samt skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj. De föreslagna bestämmelserna har utformats med reglerna i FÅB som förebild.

Utredningen föreslår att upplysning om värdeförändringen ska lämnas i not.

Orealiserade vinster i värdepapper ska inte beaktas i balanskravsutredningen

Förslag: Orealiserade vinster i värdepapper ska inte beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

Orealiserade förluster i värdepapper ska enligt 4 kap. 3 a § KRL inte beaktas vid beräkningen av balanskravsresultatet. Regeringen anförde i förarbetena att det inte är rimligt att kortsiktiga nedgångar i marknadsvärden på värdepapper som enligt placeringspolicyn har ett långsiktigt syfte ska påverka förutsättningarna att uppnå balanskravet (prop. 2003/04:105 s. 21).

Utredningen har lämnat förslag som innebär att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde. Till följd av detta kan även orealiserade vinster i värdepapper komma att uppstå. Med beaktande av återgivet förarbetsuttalandet ovan anser utredningen inte att kortsiktiga uppgångar i marknadsvärden på värdepapper ska få påverka balanskravsresultatet. Det innebär att vid beräkningen av balanskravsresultatet i balanskravsutredningen ska varken orealiserade vinster eller förluster i värdepapper beaktas. Det samma gäller även återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper. Utredningen föreslår mot bakgrund av det anförda att orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

10.4 Värdering av tillgångar som erhålls som gåva

10.4.1 Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning

Det finns i dag inga särskilda regler i KRL för hur en tillgång som erhålls som gåva ska värderas. Enligt RKR:s rekommendation 11.4 Materiella anläggningstillgångar (december 2013) är anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som förvärvats genom byte av icke monetär tillgång, gåva eller på annat sätt erhållits genom överlåtelse utan eller mot symboliskt vederlag, är tillgångens verkliga värde. Det verkliga värdet motsvaras av den utgift som vid anskaffningstillfället skulle krävs för att anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång.

10.4.2 Årsredovisningslagen och kompletterande normgivning

Det finns inte heller i ÅRL några särskilda regler för värdering av gåvor, varför de värderingsprinciper som gäller vid redovisning av tillgångar också gäller för gåvor. I K3 finns dock regler för värdering av gåvor. Anskaffningsvärdet för en materiell eller immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom gåva är tillgångens verkliga värde.

10.4.3 Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

När en statlig myndighet tar emot en tillgång som gåva eller som en donation finns inte något anskaffningsvärde. Enligt 5 kap. 3 § FÅB ska tillgångar som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens marknadsvärde, redovisas till marknadsvärdet.

10.4.4 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Tillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten.

Utredningen anser att det av lag bör framgå hur kommuner och landsting vid förvärvstidpunkten ska värdera en tillgång som erhålls som gåva. Motsvarande reglering som gäller för statliga myndigheter anser utredningen även ska gälla för kommuner och landsting. Utredningen föreslår därför att tillgångar som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till verkligt värde.

10.5 Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

10.5.1 Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning

I 6 kap. 9 § KRL anges att fordringar i utländsk valuta får omräknas enligt balansdagens kurs, om det står i överensstämmelse med god redovisningssed. Vad gäller omräkning av skulder i utländsk valuta har en restriktion med hänsyn tagen till försiktighetsprincipen införts. Bestämmelsen innebär att omräkning alltid ska ske om kursen på balansdagen är högre än vid skuldens uppkomst. I det motsatta fallet, dvs. då kursen är lägre och omräkningen således leder till att skulden upptas till ett lägre belopp, får omräkning endast ske om den uppkomna kursvinsten kan kvittas mot en tidigare bokförd kursförlust avseende samma skuld och om en sådan avräkning står i överensstämmelse med god redovisningssed.

RKR har 2011 i en skrivelse till regeringen hemställt om lagändringar i KRL⁵. RKR anser att skulder i utländsk valuta bör kunna omräknas till växelkursen på balansdagen, oavsett om kursen är högre eller lägre än vid skuldens uppkomst.

10.5.2 Årsredovisningslagen

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL *får* fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta överensstämmer med god redovisningssed och kraven på överskådlighet och rättvisande bild.

⁵ Hemställan om lagändringar, dnr. Fi2011:1232.

Redovisningsutredningen har i sitt betänkande En översyn av årsredovisningslagarna föreslagit att fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan ska omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen. I övrigt föreslås samma förutsättningar gälla som tidigare (SOU 2015:8 s. 523).

10.5.3 Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

För staten finns motsvarande redovisningsregler i 5 kap. 12 § FÅB. Enligt bestämmelsen ska fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas enligt växelkursen på balansdagen om detta står i överensstämmelse med god redovisningssed och kraven på överskådlighet och rättvisande bild. Värdeförändringen sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

10.5.4 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av god redovisningssed och rättvisande bild.

Utredningen anser att reglerna för omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta ska vara enhetliga för de statliga myndigheterna och för kommunal sektor. Det förslag som Redovisningsutredningen har lämnat skulle innebära att reglerna i ÅRL blir densamma som i FÅB.

Utredningen förslår därför att fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av god redovisningssed och rättvisande bild. Utredningen föreslår en ny bestämmelse med en enklare utformning än den nuvarande bestämmelsen i KRL. Detta kan underlätta kommunernas och landstingens arbete med omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta.

10.6 Värdering av avsättningar

10.6.1 Lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning

Enligt 6 kap. 11 § KRL ska avsättning göras för förpliktelser som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller tidpunkt då de ska infrias. I förarbetena till KRL bedömdes detta få störst praktisk betydelse vid redovisning av pensionsförpliktelser (prop. 1996/97:52 s. 55 och s. 88). Det finns ingen bestämmelse i KRL om hur avsättningar ska värderas.

RKR har gett ut rekommendation 17.1 Värdering av och upplysningar om pensionsförpliktelser (oktober 2015). Övriga avsättningar regleras i RKR:s rekommendation 10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser (september 2011).

Enligt RKR:s rekommendation 10.2 kan en avsättning endast göras för legala förpliktelser, dvs. sådana förpliktelser som utgörs av kontrakt eller avtal genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor, lagstiftning eller annan laglig grund. En avsättning ska, enligt rekommendationen, göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen.

10.6.2 Årsredovisningslagen och förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

Enligt 3 kap. 9 § ÅRL är avsättningar sådana förpliktelser som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller den tidpunkt då de ska infrias. Enligt 4 kap. 15 a § ÅRL ska en avsättning motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Värderingen ska enligt förarbetena baseras på en försiktig bedömning och en objektiv värdering, understödd av erfarenheter från liknande transaktioner samt, i vissa fall, bedömningar av externa experter (prop. 2015/16:3 s. 149 f.). Värderingen ska utgå från förhållanden på balansdagen. Denna bestämmelse trädde i kraft den 1 januari 2016.

FÅB har ingen motsvarande reglering av värdering av en avsättning.

10.6.3 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera en förpliktelse.

Utredningen anser att värdering av avsättningar är en fråga som lämpligen bör regleras i lag. Eftersom utredningen föreslår att samtliga pensionsförpliktelser ska redovisas som avsättning eller skuld i balansräkningen, blir frågan om avsättningens värdering extra viktig.

Utredningen föreslår således att det i lag införs en bestämmelse om att en avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattning av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Bestämmelsen har utformats utifrån RKR:s rekommendation och ÅRL:s bestämmelse om hur avsättning ska värderas.

11 Förvaltningsberättelsen

11.1 Förvaltningsberättelsen i kommuner och landsting

11.1.1 Lagen om kommunal redovisning

I kapitel 4 i KRL finns bestämmelser om förvaltningsberättelsens innehåll. Enligt 4 kap. 1 § KRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet. Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ställning,
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,
3. kommunens eller landstingets förväntade utveckling,
4. väsentliga personalförhållanden,
5. andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten.

Enligt 4 kap. 1 a § KRL ska förvaltningsberättelsen, under avsnittet väsentliga personalförhållanden, särskilt innehålla upplysningar om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret.

Av 4 kap. 2 och 3 §§ KRL framgår att förvaltningsberättelsen ska innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet samt en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.

Förvaltningsberättelsen ska enligt 4 kap. 3 a § KRL även innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat). Om balanskravsresultatet för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det i förvaltningsberättelsen enligt 4 kap. 4 § KRL för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 8 kap. 5 a § KL föreskrivna regleringen av det negativa balanskravsresultatet. Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske, ska upplysning lämnas om detta. Därvid ska skälen till beslutet anges. Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

I 4 kap. 5 § KRL anges att förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning enligt 8 kap. 5 § andra stycket KL har uppnåtts och följts. Förvaltningsberättelsen ska därutöver även innehålla en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Enligt bestämmelserna om gemensam förvaltningsberättelse i 8 kap. 1 § KRL ska sådana upplysningar som avses i 4 kap. 1 § KRL omfatta också sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet ska lämnas om sådana juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande.

Av förarbetena till KRL framgår att förvaltningsberättelsen är styrelsens översikt över och analys av utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet. Den bör därför vara framåtsyftande och ange förutsättningar och strategier för framtiden. Regeringen anförde vidare att den också bör innehålla upplysning om sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Den närmare utformningen och omfattningen av styrelsens förvaltningsberättelse menade regeringen bör överlämnas till praxisutvecklingen och prövas inom ramen för vad som är god redovisningssed. Regeringen föreslog därför att bestämmelserna i lagen skulle ge ramen för dess innehåll och utformning (prop. 1996/97:52 s. 52).

11.1.2 Rådet för kommunal redovisning

Enligt RKR:s rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning (juni 2009) ska den gemensamma förvaltningsberättelsen innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens samlade verksamhet.

Upplysningar ska lämnas om viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin, händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut, den samlade verksamhetens förväntade utveckling, väsentliga personalförhållanden samt andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten. Den gemensamma förvaltningsberättelsen ska också innehålla en redogörelse över de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten.

11.2 Förvaltningsberättelsen i privat sektor

11.2.1 Årsredovisningslagen

En årsredovisning ska enligt 2 kap. 1 § ÅRL innehålla bl.a. en förvaltningsberättelse. I 6 kap. 1 § ÅRL finns grundläggande bestämmelser om förvaltningsberättelsen. Av paragrafen framgår att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,
3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,
4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,
6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,
7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,
8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och
9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar om användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och
2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Förvaltningsberättelsen ska innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. Ekonomiska föreningar stiftelser och noterade företag ska lämna fler upplysningar.

Koncernredovisningen enligt ÅRL är en egen finansiell rapport med egen förvaltningsberättelse. I 7 kap. 31 § ÅRL regleras vad en förvaltningsberättelse och kassaflödesanalys i koncernredovisningen som huvudregel ska innehålla. Bestämmelsen hänvisar till

ett antal bestämmelser i 6 kap. om förvaltningsberättelsen, bl.a. 6 kap. 1 § ÅRL som utredningen har redovisat ovan.

11.3 Utredningens överväganden och förslag

11.3.1 Redovisning av sjukfrånvaro

Förslag: Det särskilda kravet på upplysningar om anställdas sjukfrånvaro tas bort i sin nuvarande form.

Krav på att redovisa uppgifter om anställdas sjukfrånvaro infördes 2003 i KRL, ÅRL och FÅB. Enligt förarbetena var syftet att öka medvetenheten om frånvarons fördelning på olika verksamheter (prop. 2002/03:6 s. 17 ff.). Ökade kunskaper på området ansågs kunna påverka arbetsgivare att vidta åtgärder för att minska sjukfrånvaron. Det anfördes vidare att redovisningen av sjukfrånvaron bör vara enhetlig för privata verksamheter samt för kommuner och statliga myndigheter.

Kravet i ÅRL på redovisning av sjukfrånvaro togs bort 2011. Som skäl angavs i förarbetena att EU:s bolagsrättsliga direktiv inte kräver en sådan redovisning och att det inte finns några starka skäl som talar för att behålla upplysningskravet (prop. 2009/10:235 s. 53 ff.). Det uppfattades även som betungande och svårförståeligt av företagen.

Enligt 4 kap. 1 a § KRL ska upplysningar lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron ska anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift ska också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män, samt
3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30–49 år och 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaron för varje sådan grupp som avses i punkterna 2 och 3 ska anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift ska inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ. Bestämmelserna gäller inte kommuner och landsting i vilka antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio. Det finns i 7 kap. 3 § FÅB en motsvarande bestämmelse för statliga myndigheter.

Utredningen anser att det som en allmän utgångspunkt bör gälla att organisationer i Sverige, både inom offentlig och privat verksamhet, inte bör åläggas mer betungande skyldigheter än vad som är nödvändigt. Ett syfte med redovisningsreglerna är att ge intressenter av en årsredovisning, t.ex. fullmäktige, skattebetalare, investerare, borgenärer och anställda, information som är av betydelse för bedömningen av verksamhetens ekonomiska förhållanden och utvecklingsmöjligheter. Sådana skyldigheter som inte kan motiveras utifrån intressenternas behov, eller där intressenternas behov inte är så starka att de uppväger de kostnader som är förenade med skyldigheten, bör undvikas. Efterfrågad information som inte är av betydelse för den externa redovisningen kan den samlas in på annat sätt. Enligt utredningen har uppgifter om sjukfrånvaron inte sådan betydelse för den externa redovisningen att de måste finnas i årsredovisningen. Dessa uppgifter kan således samlas in på annat sätt, t.ex. genom att införa ett krav beträffande sjukfrånvaron i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken. Det finns vidare inget som hindrar kommuner och landsting att ta fram sådana uppgifter till sin interna redovisning om de ser behov av det.

Redovisningen av sjukfrånvaron bör vara enhetlig för kommunsektorn och för privata verksamheter. Utifrån den kommunala särarten finns det, enligt utredningen, inte behov av att i lag ställa andra krav på redovisning av sjukfrånvaron för den kommunala sektorn än de krav som finns i ÅRL för den privata sektorn.

Utredningen vill dock påminna om att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysning om väsentliga personalförhållanden. Hit hör, om det är relevant, uppgifter om sjukfrånvaro.

11.3.2 Drift- och investeringsredovisning

Förslag: Investeringsredovisning och driftredovisning ska redovisas i egna delar i årsredovisningen.

Som tidigare nämnts ska förvaltningsberättelsen innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet samt en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten. Det brukar benämnas drift- och investeringsredovisning, vilket är väl inarbetade begrepp i den kommunala redovisningen. Redan i normalreglementet, som i stora delar låg till grund för KRL, fanns drift- och investeringsredovisningen nämnda. I kommentarer till reglerna om drift- och investeringsredovisning i normalreglementet angavs att utfallet ska redovisas i förhållande till av fullmäktige fastlagd driftbudget och investeringsbudget.

Bakgrunden till bestämmelserna i KRL är budgetens centrala roll för styrning och uppföljning av ekonomin i kommuner och landsting. Förvaltningsberättelsen ska innehålla en redogörelse för investeringsprojekt och möjliggöra en avstämning mellan den av fullmäktige fastställda årsbudgeten och det verkliga utfallet. Förvaltningsberättelsen ska också innehålla en redogörelse där fullmäktiges beslutade anslag jämförs med verkligt utfall. Det ligger också i den enskilda medborgarens intresse att kunna få reda på till vad och hur skattebetalarnas medel använts (prop. 1996/97:52 s. 77).

Budgetens roll och den betydelse som driftredovisningen och investeringsredovisningen därmed får, är en kommunal särart. Utredningen anser att det finns anledning att särskilt synliggöra driftredovisningen och investeringsredovisningen i kommunernas och landstingens årsredovisningar. Utredningen föreslår därför att driftredovisning och investeringsredovisning ska ges egna delar i årsredovisningen i stället för att ingå i förvaltningsberättelsen. Det innebär en utökning av antalet delar i årsredovisningen jämfört med i dag. Det är också en skillnad mot för privat sektor som inte har några krav på sådana delar i årsredovisningen. Utredningen vill dock påpeka att förslaget inte innebär någon utökning av kravet på information vad gäller driftredovisning och investeringsredovisning.

En effekt av förslaget kan också bli att kommuners och landstings förvaltningsberättelser blir mindre belastade med information och därför lättare att överblicka för användaren.

11.3.3 Skyldighet att lämna upplysningar om kommunalgruppen och uppdragsföretagen i förvaltningsberättelsen

Förslag: Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om kommunalgruppen. De bestämmelser som reglerar vilka upplysningar som kommunen och landstinget ska lämna om sin verksamhet i förvaltningsberättelsen ska gälla även i förhållande till kommunalgruppen, med undantag för bestämmelserna som rör balanskravsresultatet.

Förvaltningsberättelsen ska även innehålla upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomiska ställning.

Enligt 8 kap. 1 § första stycket KRL ska sådana upplysningar som avses i 4 kap. 1 § omfatta också sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.

Någon möjlighet att underlåta att lämna sådana upplysningar finns inte enligt dagens lydelse av bestämmelsen i KRL.

I utredningens förslag ställs olika krav på upplysningarna i förvaltningsberättelsen beroende på om verksamheten bedrivs av kommunalgruppen, dvs. kommunen eller landstinget och dess kommunalgruppsföretag, eller av uppdragsföretag. Förslaget om definitioner av kommunalgrupp, kommunalgruppsföretag och uppdragsföretag finns i avsnitt 12.4.

För kommunalgruppen föreslår utredningen att upplysningskraven ska vara desamma som i nuvarande lag förutom att upplysningar även ska lämnas vad gäller utvärdering av målen för god ekonomiskushållning och ekonomisk ställning. Syftet med förslaget i denna del är att ge läsaren av årsredovisningen en ökad inblick i, och förståelse för den samlade kommunala verksamheten. Om inte förslaget skulle genomföras uteblir den positiva effekten att läsaren av årsredovisningen får bättre underlag vid bedömningen av målen för god

ekonomisk hushållning är uppfyllda och den ekonomiska ställningen för kommunen eller landstinget.

De krav på särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet som i dag finns i 8 kap. 1 § andra stycket KRL föreslås tas bort. Det innebär dock i praktiken inget minskat upplysningskrav för kommuner och landsting. Det beror på att de upplysningar som enligt utredningens förslag ska lämnas om kommunalgruppen i förvaltningsberättelsen, måste anses omfatta sådana särskilda upplysningar som avses i 8 kap. 1 § andra stycket KRL.

Utredningen föreslår att kraven i lag på upplysningar om uppdragsföretag inskränks till att endast gälla förhållanden avseende dessa som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomiska ställning. I dag ställs relativt omfattande krav i KRL på upplysningar om uppdragsföretag. Dessa krav kan ge upphov till både praktiska svårigheter för kommuner och landsting vid insamlingen av informationen om uppdragsföretagen, och kostnader för att sammanställa den. Om det finns ett större antal uppdragsföretag i en kommun eller landsting riskerar mängden upplysningar som krävs enligt lag göra att förvaltningsberättelsen blir svåröverskådlig. Dessa mer omfattande krav ger enligt utredningen inte ett sådant informationsmervärde för kommuner och landsting att det finns skäl att behålla dessa.

12 Sammanställd redovisning

Ju större del av verksamheten som bedrivs i företag, desto större betydelse får den sammanställda redovisningen. I den sammanställda redovisningen beskrivs den kommunala verksamheten, oberoende av i vilken organisationsform som denna bedrivs. Syftet är att ge en så rättvisande bild som möjligt av verksamhetens utveckling och ställning för att åstadkomma en organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommuner och landsting.

Utredaren ska därför

- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på den sammanställda redovisningen samt vid behov lämna författningsförslag, och
- analysera om och i så fall hur detta påverkar kommunallagens balanskrav och kravet på god ekonomisk hushållning.

12.1 Kommunal verksamhet

Kommuner och landsting har stor frihet att själva välja vilken form som verksamheten ska bedrivas i. Förutom förvaltningsform kan verksamheten bedrivas i företagsform, t.ex. i aktiebolag. Det finns också möjligheter att låta privata utförare sköta kommunal verksamhet. I stort sett alla kommuner bedriver i dag del av sin verksamhet i företagsform men hur stor del av verksamheten som bedrivs i företagsform varierar mellan olika kommuner. Det finns också företag som är gemensamt ägda av flera kommuner och/eller landsting. Det fanns 2013 cirka 1 900 kommun- och landstingsägda företag. Av de kommunägda företagen var 80 procent helägda. De delägda företagen är till största delen ägda tillsammans med andra kommuner eller

landsting. Ett sådant exempel är länstrafikbolagen. Den absolut vanligaste företagsformen var aktiebolag. De kommun- och landstingsägda företagen hade cirka 67 000 anställda och den sammanlagda omsättningen uppgick till 228 miljarder kronor.

Den ekonomiska utvecklingen för de kommunala företagen har stor betydelse för kommunsektorns ekonomi. I KL finns ett allmänt krav på god ekonomisk hushållning som gäller både verksamhet som kommuner och landsting bedriver i förvaltningsform och verksamhet som de bedriver genom annan juridisk person. I övrigt fokuserar lagstiftningen rörande den kommunala ekonomin i hög grad på den kommunala förvaltningen. Det gäller såväl reglerna för budgetering som redovisning. Det saknas t.ex. lagreglering om budgetering för verksamheter som bedrivs i kommunala företag.

God ekonomisk hushållning

Enligt 8 kap. 1 § KL ska kommuner och landsting ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Kravet på god ekonomisk hushållning gäller således även verksamhet som bedrivs i helägda kommunala företag. I företag som kommunen eller landstinget är delägare i, får frågan om de ska omfattas av god ekonomisk hushållning i kommunallagens mening bedömas enligt vad som är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och omständigheterna i övrigt (se prop. 1999/2000:115 s. 68).

Kravet på god ekonomisk hushållning är en målsättningsregel. I förarbetena anförde regeringen att det inte var meningsfullt att uttömande i lag ange vad som kan anses höra till god ekonomisk hushållning. Ett exempel som gavs i förarbetena på vad som utgör en god ekonomisk hushållning, är att sett över någon tid av inte alltför lång varaktighet ha balans mellan inkomster och utgifter (prop. 1990/91:117 s. 210 f.).

Med god ekonomisk hushållning i den samlade kommunala verksamheten avses även att den ekonomiska utvecklingen i företagen kontinuerligt ska analyseras och att de åtgärder som krävs för att åstadkomma en god ekonomi ska vidtas.

Balanskravet

I 8 kap. 4 § tredje stycket KL anges att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. Undantag får enligt paragrafens fjärde stycke ske i den utsträckning som medel från en resultatutjämningsreserv tas i anspråk eller om det finns synnerliga skäl.

Balanskravet innebär i normalfallet att årets resultat enligt resultaträkningen, och förändringen av det egna kapitalet, ska vara positivt. Införandet av kravet på en budget i balans syftade till att förstärka det krav på god ekonomisk hushållning som redan fanns för kommunerna. Balanskravet ska ses som en miniminivå. Att balanskravet är uppfyllt innebär inte nödvändigtvis att kravet på god ekonomisk hushållning är uppfyllt.

Balanskravet gäller bara den verksamhet som bedrivs av kommuner och landsting i förvaltningsform. Balanskravet berör dock indirekt de kommunala företagen eftersom bidrag för förlusttäckning samt avkastning från de kommunala företagen redovisas som en kostnad respektive intäkt i kommunens eller landstingets resultaträkning (prop. 2011/12:172 s. 54 f.).

12.2 Sammanställd redovisning

I KRL finns bestämmelser om sammanställd redovisning vilket är den kommunala motsvarigheten till det som benämns koncernredovisning inom den privata sektorn. Lagregleringen av sammanställd redovisning i KRL är översiktlig och består i dag bara av två paragrafer. I jämförelse kan nämnas att 7 kap. ÅRL om koncernredovisning består av 33 paragrafer.

I förarbetena till KRL¹ anförde regeringen att i den sammanställda redovisningen ges en möjlighet att skapa en samlad bild av kommunens eller landstingets totala ekonomiska engagemang. Den sammanställda redovisningen spelar därför en viktig roll i den finansiella analysen.

Av 3 kap. 2 § KRL framgår att årsredovisningen bl.a. ska bestå av en sammanställd redovisning som omfattar även kommunal verk-

¹ Prop. 1996/97:52 s. 47.

samhet som bedrivs genom en annan juridisk person. Innehållet i den sammanställda redovisningen regleras i 8 kap. KRL.

I RKR:s rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning (juni 2009) ges en vägledning avseende den sammanställda redovisningens innehåll.

Den faktiska omfattningen av den sammanställda redovisningen varierar mellan olika kommuner och landsting beroende på i vilken eller vilka juridiska former som den enskilda kommunen eller landstinget valt att bedriva sin verksamhet i.

12.2.1 Gemensam förvaltningsberättelse

I 8 kap. 1 § KRL regleras den gemensamma förvaltningsberättelsen. I paragrafen anges att sådana upplysningar som avses i 4 kap. 1 § KRL ska omfatta också sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Kravet på upplysning i förvaltningsberättelsen kan läsas tillsammans med kravet i 8 kap. 1 § KL på att kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.

Av förarbetena framgår att de upplysningar som krävs enligt i 8 kap. 1 § KRL gäller sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer, t.ex. i form av aktiebolag, stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening eller handelsbolag samt verksamhet som bedrivs inom ramen för ett kommunalförbund (prop. 1996/97:52 s. 59 och 90). Upplysningarna bör ingå i kommunens eller landstingets förvaltningsberättelse, oberoende av graden av kommunens eller landstingets inflytande, och bör vara av samma karaktär som övriga upplysningar i denna. I förarbeten hänvisade regeringen till konstitutionsutskottets betänkande över förslaget till ny kommunallag där det anfördes att en kommuns eller ett landstings andel i t.ex. en ideell förening kan vara liten eller t.o.m. mycket liten (bet. 1990/91:KU38 s. 77). Utskottet ansåg därför att det ligger i sakens natur att årsredovisningen i sådana fall kan inskränkas med hänsyn till omständigheterna. Regeringen fann dock inte något skäl till annat ställningstagande i detta fall.

I 4 kap. KRL finns bestämmelser om kommuners och landstings förvaltningsberättelser. I 4 kap. 1 § KRL anges att förvaltnings-

berättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet. Vidare framgår av paragrafen att upplysningar ska lämnas om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ställning, och sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Upplysningar ska också lämnas om kommunens eller landstingets förväntade utveckling, väsentliga personalförhållanden, och andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten.

Av RKR:s rekommendation 8.2 framgår att förvaltningsberättelsen ska innehålla en redogörelse över de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten.

Särskilda upplysningar och betydande inflytande

I 8 kap. 1 § andra stycket KRL anges att särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet ska lämnas om sådana juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande. Bestämmelsen i andra stycket infördes den 1 juli 2003 och tillämpades första gången för räkenskapsåret 2003.

I förarbetena anfördes att rekvisitet betydande inflytande är hämtat från ÅRL där ett sådant inflytande presumeras föreligga om ett företag innehar minst tjugo procent av röstetalet i en annan juridisk person (prop. 1999/2000:115 s. 73 f.). Denna regel ansågs kunna tillämpas även vad gäller innebörden av betydande inflytande i KRL. Den utgör dock inte någon absolut gräns utan särskilda upplysningar kan lämnas även om företag i vilka kommunens eller landstingets ägarandel är mindre än tjugo procent. De särskilda upplysningarna ska grundas på en analys av verksamheten samt den ekonomiska och finansiella utvecklingen i företagen. I analysen ska ingå en bedömning av affärs- och marknadsrisker samt finansiella risker. För kommuners och landstings borgensåtaganden ska en värdering göras av de risker som följer av åtagandet gentemot företagen.

Enligt RKR:s rekommendation 8.2 ska särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet lämnas om koncernföretagen. De särskilda upplysningarna ska ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i koncernföretagen. RKR har inte normerat vad ett koncernföretag är. RKR har dock gjort följande definition av ett kommunalt koncernföretag utan att markera det som normerande text:

En juridisk person där kommunen själv eller med stöd av andra koncernföretag har ett varaktigt, bestämmande eller betydande inflytande som ger möjlighet att påverka utformningen av koncernföretagets verksamhet, mål och strategier etc.

Som tumregler för att bestämma när inflytandet över en juridisk person är betydande eller bestämmande används följande gränser:

- Bestämmande inflytande uppnås vid mer än 50 % röstinnehav i företagets beslutande organ. Ett sådant företag kallas dotterföretag.
- Betydande inflytande uppnås vid mer än 20 % och upp till 50 % röstinnehav i företagets beslutande organ. Ett sådant företag kallas intresseföretag.

Enligt RKR är dessa gränser i form av röstetal tumregler. Det betyder att vid fastställandet av inflytandets grad så ska även frågor som avtal, hur övrigt ägande är fördelat, ekonomisk betydelse och andra faktorer som begränsar eller inskränker inflytandet beaktas. RKR använder också begreppet den kommunala koncernen som beteckning på den kommunala förvaltningsorganisationen och kommunens koncernföretag.

RKR har också en definition av kommunalt uppdragsföretag utan att markera det som normerande text. Det är enligt RKR en annan juridisk person till vilken kommunen med stöd av KL har överlämnat vården av en kommunal angelägenhet, men där överlämnandet skett på ett sätt så att ett betydande inflytandet inte erhållits. Överlämnandet kan t.ex. ske genom upphandling. Bland uppdragsföretagen ingår företag där kommunens röstandelar understiger 20 procent och kommunala entreprenader, dvs. företag som helt ägs av andra juridiska personer än kommunen och till vilka kommunen överlämnat vården av en kommunal angelägenhet. Kommunala entreprenader finns numera inte som begrepp i KL.

12.2.2 Sammanställda resultat- och balansräkningar

Enligt 8 kap. 2 § första stycket KRL ska den sammanställda redovisningen innehålla en resultaträkning som utgör en sammanställning av kommunens eller landstingets resultaträkning och resultaträkningarna för de övriga juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande. Enligt paragrafens andra stycke ska redovisningen vidare innehålla en balansräkning som utgör en sammanställning av kommunens eller landstingets balansräkning och balansräkningarna för de övriga juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande. Rekvisitet betydande inflytande finns även i 8 kap. 1 § andra stycket KRL. Innebörden enligt utredningens uppfattning är densamma i båda paragraferna.

Kassaflödesanalys och tilläggsupplysningar

Den sammanställda redovisningen ska enligt bestämmelserna i KRL bestå av en gemensam förvaltningsberättelse samt sammanställda resultat- och balansräkningar. Enligt RKR:s rekommendation 8.2 ska även en kassaflödesrapport och tilläggsupplysningar ingå.

Enligt rekommendationen ska tilläggsupplysningar lämnas enligt följande:

- Noter till resultat- och balansräkningens poster ska i årsredovisningen utgöras av specifikationer till resultat- och balansposterna och vara av samma typ som kommunens samt redovisas jämte dessa.
- Upplysningar om hur den kommunala koncernen definierats/avgränsats, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under året.

Jämförelsesiffror och räkenskapsschema

Enligt RKR:s rekommendation 8.2 ska den kommunala koncernens räkenskaper ställas upp jämte kommunens eller landstingets, och jämföras med föregående års siffror. Samma räkenskapsscheman som kommunens eller landstingets ska användas för koncernen

med tilläggsposter för sådant som inte täcks av KRL:s räkenskaps-scheman.

12.2.3 Undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper

Enligt 8 kap. 2 § KRL ska sammanställda resultat- och balansräkningar upprättas om kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande i andra juridiska personer. Något undantag från denna skyldighet finns inte i lag.

RKR har emellertid i sin rekommendation infört en begränsning. I rekommendationen anges att kommuner är skyldiga att upprätta sammanställd redovisning om ett av nedanstående villkor är uppfyllda:

- a) Kommunens andel av de kommunala koncernföretagens omsättning (högsta värdet av intäkter eller kostnader) uppgår till 5 % eller mer av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag, eller om
- b) Kommunens andel av de kommunala koncernföretagens balansomslutning uppgår till 5 % eller mer av kommunens balansomslutning.

12.2.4 Möjligheter att undanta juridiska personer från den sammanställda redovisningen

Något undantag från kravet att alla företag, som kommunen eller landstinget har betydande inflytande i, ska ingå i de sammanställda balans- och resultaträkningarna finns inte i lag.

RKR har i sin rekommendation angett att de företag som uppfyller följande krav inte ska eller kan ingå i de sammanställda räkenskaperna:

Följande företag ska (a och b) eller kan (c) undantas från den sammanställda redovisningen:

- a) Företag som förvärvats i syfte att avyttras inom ett år.
- b) Företag där det finns ett betydande och varaktigt hinder att utöva det kommunala inflytandet.

- c) Företag vars verksamhet är av obetydlig omfattning, vilket definieras som företag där kommunens andel av omsättning och omslutning är mindre än 2 % av skatteintäkter och generella statsbidrag. Den sammanlagda kommunala andelen av omsättningen/omslutningen hos de företag som undantas, får dock inte överstiga 5 % av skatteintäkter och generella statsbidrag.

12.2.5 Konsolideringsmetod

Vilken metod för konsolidering som ska användas vid den sammanställda redovisningen regleras inte i lag. I rekommendationen från RKR anger att de sammanställda räkenskaper ska med hänsyn till värdering upprättas enligt förvärvsmetoden, och med hänsyn till specificering enligt proportionell metod.

Förvärvsmetoden och den proportionella metoden (klyvningsmetoden) beskrivs av RKR enligt följande:

Förvärvsmetoden: Konsolideringsmetod som innebär att tillgångar och skulder ska värderas med kommunkoncernens anskaffningsvärde som grund och att det egna kapital koncernföretaget har vid förvärvet ska elimineras. Det betyder att endast eget kapital intjänat i koncernföretaget efter förvärvet får medräknas i kommunkoncernens egna kapital.

Proportionell konsolidering: Konsolideringsmetod som innebär att endast ägd andel av koncernföretagens räkenskapsposter medtas i den sammanställda redovisningen. Minoritetsandelar av räkenskapsposter i dotterföretag och andra externa intressen i intresseföretags räkenskapsposter ska inte ingå i den sammanställda redovisningen.

Justeringar för skillnader i redovisningsprinciper

I RKR:s rekommendation 8.2 anges att de sammanställda räkenskaper ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper och att kommunens redovisningsprinciper ska vara vägledande. Om koncernföretagens redovisningsprinciper avviker från kommunens ska de justeras före konsolidering. Ett undantag från ovanstående princip görs för pensionsredovisningen. Pensionsåtaganden för de kommunala företagen ska i de sammanställda räkenskaper redovisas enligt de principer och regler som gäller för företagen. Pensions-

åtaganden i kommuner och landsting ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt den s.k. blandmodellen.

Räkenskapsåret

Enligt RKR utgörs räkenskapsåret för den kommunala koncernen av kalenderåret. Enligt rekommendationen ska periodbokslut per den 31 december utgöra underlag till de sammanställda räkenskaperna om koncernföretaget tillämpar brutet räkenskapsår.

Förvärvsanalys, förvärvskalkyl och övrig dokumentation

Enligt RKR:s rekommendation 8.2 ska en förvärvsanalys göras vid ett förvärv eller första gången en sammanställd redovisning upprättas. Analysen ska sammanfattas i en förvärvskalkyl som sedan ligger till grund för eliminering av kommunens eller landstingets aktier i koncernföretaget och det egna kapital företaget hade vid förvärvstillfället. Minst följande ska framgå av förvärvskalkylen:

- Förvärvspris,
- beskattat eget kapital,
- obeskattat eget kapital och dess fördelning på uppskjuten skatt respektive eget kapital, och
- koncernmässiga över- och undervärden och deras fördelning på balansposter.

Till kalkylen ska enligt rekommendationen även avskrivnings- och upplösningssplaner till koncernmässiga över- och undervärden fogas.

12.3 Koncernredovisning

Koncernredovisning är en finansiell rapport som avser flera företag inom samma koncern. Redovisningen görs som om det var ett enda företag. Det innebär att interna mellanhavanden som skulle medföra dubbelräkningar ska justeras eller elimineras. Koncern-

redovisningen ingår inte i moderföretagets årsredovisning utan ska upprättas separat från denna.

I ÅRL finns bestämmelser om koncernredovisning för privata företag. Bestämmelserna om koncernredovisning i ÅRL grundar sig till stor del på EU:s redovisningsdirektiv². Noterade bolag ska upprätta koncernredovisning enligt internationella redovisningsstandarder, IFRS (International Financial Reporting Standards), som antagits av EU. I följande avsnitt redogörs för bestämmelser om koncernredovisning i ÅRL.

12.3.1 Definitioner

Koncerner m.m.

Definitioner av moderföretag, dotterföretag, koncern och koncernföretag finns i 1 kap. 4 § ÅRL. Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern. Med koncernföretag avses företag i samma koncern. I paragrafen anges följande fyra situationer då ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag.

- Ett företag innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.
- Ett företag äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med de andra delägarna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar.
- Ett företag äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.
- Ett företag äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

² Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

Det finns även bestämmelser i paragrafen om när en juridisk person är dotterföretag till dotterföretag till moderföretaget.

BFN anger i K3 att bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett annat företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Vid bedömningen av om ett företag har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade egetkapitalinstrument. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten.

Ägarintresse och intresseföretag

I 1 kap. 5 § ÅRL anges att om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är som huvudregel den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. I 1 kap. 4 a § ÅRL ges definitionen av ägarintresse. Med ägarintresse avses ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. En juridisk person som i och för sig uppfyller kriterierna för intresseföretag, är ändå inte att anse som ett sådant om det i stället utgör ägarföretagets dotterföretag eller är ett gemensamt styrt företag som ägarföretaget samäger. Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna.

Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget presumeras utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. Ett exempel som ges i förarbetena på när presumptionen kan frångås är att det står klart att ett andelsinnehav som uppgår till 20 procent endast är en investering som inte är avsedd att främja verksamheten i ägarföretaget (prop. 2015/16:3 s. 196).

I 1 kap. 5 a § ÅRL finns definitionen av gemensamt styrt företag. Tidigare inrymdes sådana företag i begreppet intresseföretag. Med gemensamt styrt företag avses en juridisk person som två eller flera

parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. I förarbetena sägs att ett gemensamt bestämmande inflytande föreligger när styrningen av det samägda företaget kräver samtycke från samtliga parter som utövar inflytande över företaget. Det krävs inte att inflytandet följer av ett andelsinnehav, utan det kan även följa av avtal (prop. 2015/16:3 s. 197).

12.3.2 Skyldighet att upprätta koncernredovisning

Huvudregeln är att ett moderföretag måste upprätta koncernredovisning för varje år. Om ett moderföretag är ett dotterföretag som, tillsammans med dess samtliga dotterföretag, omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, behöver det under vissa förutsättningar inte upprätta koncernredovisning. Vidare behöver inte moderföretag i mindre koncerner upprätta koncernredovisning (7 kap. 1–3 §§ ÅRL).

Det finns även ytterligare fall angivna i lagen då moderföretag inte behöver upprätta en koncernredovisning. Det är i fall samtliga dotterföretag, sedda såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse. Ett moderföretag behöver inte heller upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag inte omfattas av en koncernredovisning av vissa angivna skäl. Det handlar om betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget, nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller om andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare (7 kap. 3 a § ÅRL).

12.3.3 Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen

En koncernredovisning ska som huvudregel omfatta samtliga dotterföretag. Ett dotterföretag behöver dock inte omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,

2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller
3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar undantagsreglerna ska i en not upplysa om skälen för detta (7 kap. 5 § ÅRL).

Den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § ÅRL ger ett utrymme att utelämna dotterföretag som är utan väsentlig betydelse från koncernredovisningen (prop. 2015/16:3 s. 241).

12.3.4 Koncernredovisningens delar och principer för upprättande av koncernredovisning m.m.

En koncernredovisning ska bestå av en koncernbalansräkning, en koncernresultaträkning, noter, en förvaltningsberättelse och en kassaflödesanalys (7 kap. 4 § ÅRL). Koncernredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Koncernbalansräkning, koncernresultaträkning och noter ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska tilläggsupplysningar lämnas. Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not (7 kap. 6 § ÅRL).

I 7 kap. 7 § ÅRL anges vilka bestämmelser i 2 kap. som ska tillämpas för koncernredovisning. Det gäller bestämmelser om grundläggande redovisningsprinciper (4 §, se avsnitt 5.3), väsentlighet (3 a §), form m.m. (5 §), valuta (6 §) och om undertecknande (7 §). Av paragrafen framgår också att beloppen i koncernredovisningen ska anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning.

12.3.5 Koncernbalansräkning och koncernresultaträkning

Av 7 kap. 8 § ÅRL framgår bl.a. att koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen var för sig ska utgöra en samman-

ställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Det framgår också av paragrafen vilka bestämmelser i 3 kap. om resultat- och balansräkningen som ska tillämpas vid koncernredovisningen.

Innehav utan bestämmande inflytande och balansdag

Den del av eget kapital i ett dotterföretag som är att hänföra till andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernbalansräkningen redovisas som innehav utan bestämmande inflytande. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som är att hänföra till sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande (7 kap. 9 § ÅRL). Koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag (7 kap. 10 § ÅRL).

Värderingsregler

Bestämmelserna i 4 kap. ÅRL om värderingsregler ska tillämpas vid koncernredovisning (7 kap. 11 § ÅRL). Huvudregeln är att koncernredovisningen och årsredovisningen ska upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Om det finns särskilda skäl får olika värderingsprinciper användas. I sådant fall ska upplysning om det lämnas i not med angivande av skälen för avvikelserna.

För det fall något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen har tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än de som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer. Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med bestämmelserna i 7 kap. 6 § ÅRL om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild, får avvikelse göras. En upplysning om skälen för avvikelserna ska anges i en not (7 kap. 12 § ÅRL).

Elimineringar mellan koncernföretag

Enligt 7 kap. 13 § ÅRL ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras i koncernbalansräkningen. Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, ska elimineras i koncernresultaträkningen. Med internvinst avses en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtit till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

Förvärvsmetoden

Förvärvsmetoden ska användas när dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen. Den grundläggande principen för förvärvsmetoden är att dotterföretagets tillgångar och skulder tas in i koncernredovisningen till marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten.

När ett dotterföretag förvärvas ska en förvärvsanalys göras för att fastställa värdet på dotterföretagets tillgångar och skulder, dvs. vad moderföretaget har betalat för. Konsolidering ska sedan ske rad för rad efter justering i enlighet med förvärvsanalysen. Det innebär att alla poster i dotterföretagets balansräkning påverkar koncernredovisningen (7 kap. 18–23 §§ ÅRL).

Kapitalandelsmetoden

Andelar i intresseföretag ska enligt huvudregeln räknas in i koncernredovisningen genom kapitalandelsmetoden. Bestämmelserna i 7 kap. 26–29 §§ ÅRL ska då tillämpas (7 kap. 25 § första stycket ÅRL). Ägarandelar i gemensamt styrda företag ska redovisas enligt kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden.

Enligt 7 kap. 26 § ÅRL ska moderföretaget göra en beräkning av värdet av andelarna i ett intresseföretag enligt 4 kap. 3 § första och andra styckena, 5 § första–tredje styckena och 6 § första stycket ÅRL, första gången som andelarna redovisas i koncernbalansräkningen. Skillnaden mellan det värde som följer av beräkningen

och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna ska anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Om ett intresseföretag är moderföretag i en koncern avses, enligt 7 kap. 27 § ÅRL, med eget kapital vad som redovisats som sådan post i intresseföretagets koncernredovisning.

Skillnadsbeloppet ska beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Vid ett positivt skillnadsbelopp, ska det belopp som har räknats fram enligt beräkningen minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 4 kap. 4 och 5 §§ ÅRL, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld ska anses som goodwill.

Det belopp som har räknats fram ska vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare ska avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn ska också tas till andra förändringar i intresseföretagets eget kapital. Andelarna ska i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp.

I efterföljande koncernbalansräkningarna ska enligt 7 kap. 28 § ÅRL de andelar som avses i 7 kap. 25 § ÅRL, tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde ska justeras med tillämpning av 7 kap. 26 § ÅRL.

Enligt 7 kap. 29 § ÅRL ska vid redovisning enligt 7 kap. 26–28 §§ ÅRL den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt.

Klyvningsmetoden

Vid redovisning av ägarandelar i gemensamt styrda företag ska klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden användas. Då klyvningsmetoden tillämpas får så stor andel av det gemensamt styrda

företagets tillgångar, avsättningar och skulder tas upp som avser ägarandelen. I koncernresultaträkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets intäkter och kostnader som avser ägarandelen (7 kap. 30 § ÅRL).

Övriga bestämmelser

Utöver de bestämmelser som utredningen har redogjort för ovan finns i 7 kap. ÅRL fler bestämmelser rörande koncernredovisningen, bl.a. avseende krav på notupplysningar, upprättande av förvaltningsberättelse och kassaflödesanalys.

12.4 Utredningens överväganden och förslag

I dag bedrivs en relativt stor andel av kommunernas och landstingens verksamheter genom andra juridiska personer. Det handlar t.ex. om företag som är hel- eller delägda av kommunen eller landstinget och om privata utförare. Hur stor del av verksamheten och vilka verksamheter som bedrivs av andra juridiska personer varierar dock mellan olika kommuner och landsting.

Det kan argumenteras för att den sammanställda redovisningen är viktig ur ett demokrati-, effektivitets och styrningsperspektiv. Dessa är sammankopplade med varandra.³ Demokratiperspektivet handlar om rätt till insyn i kommunens ekonomi och åtaganden. Fullmäktige har ett politiskt och ekonomiskt ansvar för kommunens eller landstingets samlade verksamhet. Det är därför viktigt att det i den kommunala redovisningen finns information som kan ge intressenter som medborgare och politiker en helhetsbild av kommunens ekonomiska förutsättningar och vilken verksamhet som kommunen ansvarar för. Styrningsperspektivet handlar om att kommunens ledning måste planera och följa upp den samlade verksamheten, vilket är en utmaning när verksamheten drivs i flera olika organisations-

³ RKR:s idéskrift om sammanställd redovisning (2014) och Carlsson, Jörgen m.fl. (2016) Sammanställd redovisning i förgrunden, bakgrunden eller avgrunden – en kartläggning av Skånes kommuners årsredovisningar (Skriftserie 2016:1), Institutet för ekonomisk forskning vid Lunds universitet.

former. Det finns också ett effektivitetsintresse, dvs. att resurser ska användas på ett ändamålsenligt sätt.

Ett sätt att undersöka effektivitet är att göra jämförelser mellan olika kommuner och landsting. Om redovisningen ger en helhets-syn på kommunens eller landstingets verksamhet och ekonomi, som är organisationsneutral underlättar det jämförelser. Samtidigt måste det poängteras att det finns problem med jämförelser som inte den sammanställda redovisningen ensam kan lösa. Det handlar om skillnader i redovisningen som beror på att kommuner och landsting kan välja att bedriva sin verksamhet i förvaltningsform, genom kommunala företag eller genom att överlämna skötseln av en kommunal angelägenhet till privata utförare. När verksamheten drivs i förvaltningsform redovisar kommunen eller landstinget tillgångarna och skulderna i balansräkningen och alla kostnader och eventuella intäkter i resultaträkningen. Bedrivs verksamheten genom en privat utförare påverkas kommunens eller landstingets resultaträkning endast av kostnaderna för den privata utföraren. Detta innebär att årsredovisningen måste kompletteras med ytterligare information för att ge en helhetsbild av verksamheten.

Bedrivs verksamheten genom företag som kommunen helt eller delvis äger framgår endast värdet på andelarna i den juridiska personen i balansräkningen och i resultaträkningen redovisas endast intäkter från och kostnader för den juridiska personen. I den sammanställda redovisningen framgår i stället tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna för verksamheten i förhållande till kommunens eller landstingets ägarandel i den juridiska personen, dvs. som om kommunen hade drivit verksamheten i egen regi.

Innehållet i den sammanställda redovisningen är i dag endast översiktligt reglerat i KRL. Rekommendation 8.2 om sammanställd redovisning från RKR är däremot relativt detaljerad. Utredningen anser att de grundläggande bestämmelserna om, det som utredningen benämner, sammanställda räkenskaper ska framgå direkt av lag. Utredningen föreslår därför att fler frågor om sammanställda räkenskaper ska regleras i lag.

Vid utformningen av regelverket för de sammanställda räkenskaperna måste hänsyn tas till den kommunala särarten, bl.a. att det grundläggande syftet med verksamheten är att sköta de kommunala angelägenheterna, och inte att skapa vinst. Informationen i års-

redovisningen ska vara densamma oavsett hur kommunen eller landstinget väljer att organisera sin verksamhet.

Förslagen innebär att jämförbarheten mellan olika kommuners och landstings årsredovisningar ökar. Förslaget kan också medföra större insyn i, och överblick över, kommunens eller landstingets samlade ekonomi och verksamhet.

Balanskravets utformning gör att dess praktiska omfattning varierar beroende på hur kommunen eller landstinget har valt att organisera sin verksamhet. Balanskravet gäller inte kommunal verksamhet som bedrivs i företag utan bara den verksamhet som bedrivs i förvaltningsform. De kommunala företagen omfattas dock indirekt av balanskravet eftersom transaktioner mellan kommunen respektive landstinget och dess företag, som är resultatpåverkande, ska ingå i resultaträkningen. Utredningens förslag rörande de sammanställda räkenskaper och vilka upplysningar som ska lämnas i förvaltningsberättelsen om kommunalgruppsföretag och uppdragsföretag bedöms inte påverka balanskravet.

Kravet på en god ekonomisk hushållning gäller både i den verksamhet som kommuner eller landsting bedriver i förvaltningsform, och sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Innehållet i de sammanställda räkenskaperna och de upplysningar som lämnas om kommunalgruppsföretag och uppdragsföretag i förvaltningsberättelsen är viktiga underlag vid bedömningen av om kommunens eller landstingets samlade verksamhet uppfyller kravet på god ekonomisk hushållning. Utredningens förslag bedöms dock inte ha en direkt påverkan på kravet på god ekonomisk hushållning.

12.4.1 Definition av kommunalgruppsföretag

Förslag: Med ett kommunalgruppsföretag avses en juridisk person vars verksamhet, mål och strategier en kommun eller ett landsting, själv eller tillsammans med ett eller flera kommunalgruppsföretag, har ett varaktigt betydande inflytande över.

Betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna.

Om inflytandet inte är betydande ska den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalgruppsföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

Av 8 kap. 2 § KRL följer att sammanställda resultaträkningar och balansräkningar ska upprättas om kommunen eller landstinget har ett *betydande* inflytande i en annan juridisk person. För sådana juridiska personer ska också särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet lämnas. Någon samlingsbeteckning för dessa juridiska personer finns inte i KRL.

I ÅRL görs åtskillnad mellan dotterföretag och intresseföretag. Betydande inflytande krävs för att ett företag ska kunna betecknas som ett intresseföretag och bestämmande inflytande för att ett företag ska kunna ses som ett dotterföretag. Klassificeringen av ett företag som dotterföretag eller intresseföretag har i ÅRL betydelse för hur konsolideringen ska ske.

Utredningen föreslår bestämmelser om konsolideringsmetod vars tillämpning inte är beroende av hur stort inflytandet ifråga är över kommunalgruppsföretaget. Något behov av att i lagen införa begreppen dotterföretag eller intresseföretag bedöms därför inte finnas. I stället föreslår utredningen att samlingsbegreppet kommunalgruppsföretag införs i lag för andra juridiska personer än kommunen och landstinget, som enligt huvudregeln ska ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Utredningen föreslår att kommunalgruppsföretag ska definieras som en juridisk person som kommunen själv, eller med stöd av andra kommunalgruppsföretag, har ett varaktigt betydande inflytande över vad gäller verksamhet, mål och strategier. Av lagen ska framgå att betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av *minst* 20 procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna. Det är samma procentuella gräns som finns i ÅRL för när inflytandet ska anses som betydande. Denna gräns anges också i förarbetena till bestämmelserna om sammanställda resultat- och balansräkningar och för betydande inflytande i 8 kap. 2 § KRL (prop. 1996/97:52 s. 90).

Vid bedömningen av inflytandets grad bör avtal, hur övrigt ägande är fördelat och andra faktorer som begränsar eller

inskränker inflytandet beaktas. Tillfälliga innehav i andra juridiska personer bör inte kunna leda till att dessa ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. Utredningen föreslår därför att det ska finnas ett krav på varaktighet vad gäller inflytandet.

Det kan också finnas situationer där det, trots att inflytandet inte bedöms vara betydande, finns skäl för att inkludera den juridiska personen i de sammanställda räkenskaperna. Kravet att det ska finnas ett inflytande och att inflytandet ska vara varaktigt ska dock kvarstå. Det kan handla om att den juridiska personen har särskild ekonomisk betydelse för kommunen och landstinget och därför bör kunna ingå i de sammanställda räkenskaperna. Den ekonomiska betydelsen för kommunen kan bedömas utifrån mått som t.ex. kommunens andel av den juridiska personens omsättning och omslutning, i förhållande till kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag. Det kan också finnas fall där den juridiska personen har en särskild betydelse för den kommunala verksamheten och därför bör ingå i de sammanställda räkenskaperna. Det kan t.ex. vara fråga om renhållningsverksamhet som drivs i ett företag som ägs av flera kommuner och som den enskilda kommunen har ett varaktigt inflytande över. Inflytandet är dock inte betydande. Renhållningsverksamheten är en sådan verksamhet som generellt sett har särskild betydelse för kommunens verksamhet och företaget kan därför ses som ett kommunalgruppsföretag. Ett annat exempel på verksamhet som typiskt sett har särskild betydelse för kommunens verksamhet är räddningstjänsten.

Utredningen föreslår därför att en juridisk person även ska anses vara ett kommunalgruppsföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi, även om inflytandet inte är betydande. Krav på att det ska finnas ett varaktigt inflytande över kommunalgruppsföretaget gäller dock alltså.

12.4.2 Definition av kommunalgrupp

Förslag: Med en kommunalgrupp avses den kommunala förvaltningsorganisationen och kommunalgruppsföretagen.

Upplysningar ska lämnas i not om hur kommunalgruppen avgränsas, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under räkenskapsåret.

I dag är det vanligt att kommuners och landstings verksamhet bedrivs i andra former än förvaltningsform. Begreppet koncern har hittills inte använts i KRL. I förarbetena till lagen anförde regeringen att begreppet koncern avser moderföretag och dotterföretag inom associationsrätten. Regeringen ansåg därför att koncernbegreppet inte skulle införas i KRL (prop. 1996/97:52 s. 57).

Utredningen anser att begreppet koncern även fortsättningsvis inte ska användas i lagstiftningen om kommunal bokföring och redovisning. Innebörden av begreppet koncern skulle få en annan innebörd i den kommunala sektorn jämfört med inom den privata sektorn. Att samma begrepp ges olika betydelse i olika sektorer riskerar att medföra missförstånd. I stället för koncern föreslås att ett nytt begrepp, kommunalgrupp, används som ett samlingsbegrepp för den kommunala förvaltningen och kommunalgruppsföretagen.

För att underlätta förståelsen av de sammanställda räkenskaperna är det viktigt att upplysningar ges om kommunalgruppens sammansättning i årsredovisningen. Utredningen föreslår därför att det i lag införs krav på att upplysningar i not ska lämnas om hur kommunalgruppen avgränsas, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under räkenskapsåret.

12.4.3 Definition av uppdragsföretag

Förslag: Med uppdragsföretag avses en juridisk person eller en enskild individ som kommunen eller landstinget har överlämnat vården av en kommunal angelägenhet till.

Med ett uppdragsföretag avses inte ett kommunalgruppsföretag.

Utredningen anser att det finns behov av ett samlingsbegrepp i lagen för andra juridiska personer, utöver kommunalgruppsföretagen, som det krävs upplysningar om i kommunens eller landstingets förvaltningsberättelse. Detsamma gäller för enskilda individer som av en kommun eller ett landsting har fått uppdrag att bedriva kommunal verksamhet. Utredningen föreslår att samlingsbegreppet uppdragsföretag ska användas, vilket är samma begrepp som återfinns i RKR:s rekommendation 8.2.

Ett uppdragsföretag ska enligt utredningens förslag definieras som en juridisk person eller enskild individ som kommunen eller landstinget har överlämnat vården av kommunal angelägenhet till enligt 3 kap. 16 § KL. Kommuner och landsting får enligt 3 kap. 16 § KL lämna över vården av en kommunal angelägenhet till en juridisk person eller en enskild individ. Om det i lag eller förordning anges att angelägenheten ska bedrivas av en kommunal nämnd eller om den innefattar myndighetsutövning får den dock inte överlämnas med stöd av denna bestämmelse.

Uppdragsföretagen kan bedriva sin verksamhet i olika företagsformer. Exempel är samägda företag, privata utförare enligt KL, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser. Ett kommunalgruppsföretag är dock aldrig ett uppdragsföretag.

12.4.4 De sammanställda räkenskapernas delar

Förslag: Med sammanställda räkenskaper för kommunalgruppen avses en sammanställning av kommunens eller landstingets och kommunalgruppsföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

Sammanställd redovisning är en del av årsredovisningen enligt KRL. Enligt dagens bestämmelser i 8 kap. KRL ingår sammanställda resultaträkningar och balansräkningar, samt upplysningar i en gemensam förvaltningsberättelse, i den sammanställda redovisningen. Enligt RKR:s rekommendation 8.2 ska även en kassaflödesrapport och tilläggsupplysningar ingå.

Utredningen föreslår att gemensam förvaltningsberättelse som begrepp tas bort från lagen. Alla lagbestämmelser om förvaltningsberättelsen ska samlas i ett kapitel. Detta för att tydliggöra att det endast finns en förvaltningsberättelse i årsredovisningen. Förvaltningsberättelsen, som är en egen del av årsredovisningen, ska innehålla upplysningar om dels kommunen eller landstinget, dels kommunalgruppen och uppdragsföretagen (se avsnitt 11.3).

Utredningen anser att begreppet Sammanställd redovisning ska tas bort från lagen. Att behålla begreppet med annan innebörd än tidigare, dvs. att den numera bl.a. inte längre omfattar delar av

förvaltningsberättelsen, framstår som mindre lämpligt. Utredningen föreslår i stället att begreppet sammanställda räkenskaper införs som benämning på en del av årsredovisningen. Sammanställda räkenskaper består av den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen, som redan i dag krävs i lag, samt en sammanställd kassaflödesanalys och noter.

I en kassaflödesanalys förklaras årets förändring av likvida medel genom att räkenskapsårets inbetalnings- och utbetalningsströmmar presenteras. Denna del av årsredovisningen underlättar förståelsen för de olika posterna i resultat- och balansräkningen. Upplysningar i noter är ett nödvändigt komplement till årsredovisningens övriga delar, framför allt för att det finns få lagstadgade poster i resultat- och balansräkningen. Utredningen har därför valt att tillföra krav på att de sammanställda räkenskaperna även ska innehålla sammanställd kassaflödesanalys och noter.

Kravet på att upprätta sammanställda räkenskaper finns för att möjliggöra jämförelser mellan kommuner och landsting oavsett hur dessa har valt att organisera sin verksamhet. Om det inte ställs krav i lag på att även sammanställd kassaflödesanalys och noter ska ingå riskerar jämförbarheten mellan olika kommuner och landsting att minska och positiva effekter ur styrnings- och demokratisynpunkt uteblir.

12.4.5 Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper

Förslag: En kommun eller ett landsting ska upprätta sammanställda räkenskaper för kommunalgruppen.

Sammanställda räkenskaper behöver inte upprättas för kommunalgruppen om samtliga kommunalgruppsföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Utredningen föreslår att kommunen eller landstinget ska upprätta sammanställda räkenskaper om de ingår i en kommunalgrupp. Förslaget innebär inte någon förändring i förhållande till nuvarande reglering i 8 kap. 2 § KRL vad gäller skyldigheten att upprätta sammanställd resultaträkning och balansräkning. En förändring är

dock att skyldighet att upprätta noter och sammanställd kassaflödesanalys föreslås införas (se förslag ovan).

I dag finns inget undantag i KRL från skyldigheten att upprätta sammanställda resultaträkningar och balansräkningar. Utredningen anser att det bör finnas undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper. Det för att undvika att kommuner och landsting måste upprätta sammanställda räkenskaper trots att deras kommunalgruppsföretag har en mycket liten betydelse ur ekonomisk synvinkel. Undantagen ska regleras i lag.

Sammanställda räkenskaper behöver enligt förslaget inte upprättas för kommunalgruppen om samtliga kommunalgruppsföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget. Ett exempel är en mindre stiftelse som en kommun har ett varaktigt betydande inflytande över, men som ur ekonomisk synvinkel är utan väsentlig betydelse för kommunen.

Om en undantagsbestämmelse inte införs måste kommuner och landsting enligt lag upprätta sammanställda räkenskaper även när kommunalgruppsföretaget, eller kommunalgruppsföretagen, är utan väsentlig betydelse för kommunen. De sammanställda räkenskaperna kan under sådana förhållanden inte anses tillföra något informationsmervärde för kommunen eller landstinget. Ett sådant krav leder till en onödig administrativ börda för kommuner och landsting.

12.4.6 Kommunalgruppsföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna

Förslag: Ett kommunalgruppsföretag behöver inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget. Om kommunalgruppsföretag inte ingår i de sammanställda räkenskaperna ska upplysning om det lämnas i not.

Om två eller flera av dessa kommunalgruppsföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Enligt dagens bestämmelser i 8 kap. 2 § KRL ska samtliga andra juridiska personer som kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande i ingå i de sammanställda resultat- och balansräkningarna.

Enligt RKR:s rekommendation behöver inte vissa företag omfattas av de sammanställda räkenskaperna. Företag som förvärvats i syfte att avyttras inom ett år, och företag där det finns ett betydande och varaktigt hinder att utöva det kommunala inflytandet behöver inte ingå i de sammanställda räkenskaperna. I rekommendationen görs också undantag för företag vars verksamhet är av obetydlig omfattning. Det definieras som företag där kommunens andel av omsättning och omslutning är mindre än 2 procent av skatteintäkter och generella statsbidrag. Enligt rekommendationen får dock den sammanlagda kommunala andelen av omsättningen/omslutningen hos de företag som undantas inte överstiga fem procent av skatteintäkter och generella statsbidrag.

I ÅRL finns bestämmelser som reglerar när dotterföretag inte behöver tas med i koncernredovisningen.

Utredningen anser att det finns skäl att i vissa fall tillåta att ett kommunalgruppsföretag undantas från de sammanställda räkenskaperna. Undantaget ska regleras i lag. Utredningen föreslår att ett kommunalgruppsföretag inte behöver ingå i de sammanställda räkenskaperna om företaget är utan väsentlig betydelse. Om två eller flera av dessa kommunalgruppsföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Utredningen föreslår att om kommunalgruppsföretag inte ingår i de sammanställda räkenskaperna ska upplysning om det lämnas i not. Av upplysningen ska skälen för det framgå.

Utgångspunkten vid bedömningen om kommunalgruppsföretaget ska ingå i de sammanställda räkenskaperna är dess ekonomiska betydelse för kommunen eller landstinget. Utredningen anser det vara mindre lämpligt att i lag ange specifika ekonomiska mått för när ett kommunalgruppsföretag inte behöver tas med i de sammanställda räkenskaperna. Men det kan t.ex. handla om mindre stiftelser eller samordningsförbund av begränsad ekonomisk betydelse för kommunen eller landstinget.

Om en sådan undantagsbestämmelse inte införs riskerar kommuners och landstings arbete med de sammanställda räkenskaperna tyngas av konsolidering av juridiska personers resultat- och balansräkningar som inte ger någon nämnvärd påverkan på de sammanställda räkenskaperna. Det leder till en onödigt administrativ börda för kommuner och landsting.

12.4.7 Förförvsanalys

Förslag: Vid förvärfv av en juridisk person eller första gången som ett kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna ska en förvärfvsanalys göras. I förvärfvsanalysen ska anskaffningsvärdet på det förvärfvade kommunalgruppsföretagets identifierbara tillgångar och skulder, fastställas.

I dag framgår det inte av bestämmelserna i KRL att en förvärfvsanalys ska upprättas. Det är en skillnad gentemot ÅRL som innehåller bestämmelser om förvärfvsanalys. RKR har i sin rekommendation 8.2 angett att en förvärfvsanalys ska göras vid förvärfv eller första gången som en sammanställd redovisning upprättas.

Ett förvärfv av ett kommunalgruppsföretag innebär att kommunen i sin balansräkning tar upp en finansiell anläggningstillgång i form av aktier, andelskapital eller motsvarande. Den ekonomiska innebörden för kommunen är att den övertar tillgångar och skulder i förhållande till hur stor andel av kommunalgruppsföretaget som förvärfvats. Förvärfvas andelarna i en redan existerande juridisk person kan det bokförda värdet på tillgångarna och skulderna i det förvärfvade företaget skilja sig från de verkliga värdena vilka utgör kommunens anskaffningsvärde. Det är de verkliga värdena på identifierbara nettotillgångar som ska konsolideras in i den sammanställda balansräkningen utifrån hur stor del som kommunen eller landstinget har förvärfvat.

Utredningen anser att krav på att en förvärfvsanalys ska upprättas är en sådan grundläggande bestämmelse som ska framgå direkt av lag.

12.4.8 Konsolideringsmetod

Förslag: Kommunalgruppsföretag ska räknas in i de sammanställda räkenskaperna enligt klyvningsmetoden (proportionell metod). Kapitalandelsmetoden får dock användas om det finns särskilda skäl och är förenligt med rättvisande bild.

Upplysning ska lämnas om kapitalandelsmetoden används. Av upplysningen ska framgå vilka kommunalgruppsföretag som har konsolideras med denna metod och skälen för det.

Av KRL framgår i dag inte vilken konsolideringsmetod som ska användas när kommunalgruppsföretag räknas in i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen. Det är en skillnad jämfört med ÅRL som innehåller krav på konsolideringsmetoder. Att reglera vilken konsolideringsmetod som ska användas bedömer utredningen vara en åtgärd som bidrar till ökad jämförbarhet mellan olika kommuners och landstings årsredovisningar. Vilken konsolideringsmetod som ska användas är en sådan grundläggande fråga som ska regleras i lag.

Vid valet av konsolideringsmetod måste hänsyn tas till den kommunala särarten. Ett grundläggande syfte med att bedriva ett privat företag är att ge ägarna avkastning på satsat kapital och att generera medel för att kunna driva verksamheten vidare. I koncernredovisningen för privata företag blir information om vilka tillgångar som kontrolleras i syfte att skapa lönsamhet och annan information som gör det möjligt att beräkna avkastning särskilt intressant. Förvärvsmetoden används i normalfallet när dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen. Däremot räknas andelar i intresseföretag in i koncernredovisningen genom kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden.

Kommunernas och landstingens uppdrag, och syftet med verksamheten, är att sköta angelägenheter av allmänt intresse. I de sammanställda räkenskaperna blir det därför mer intressant att ge en bild av de samlade kostnaderna och åtagandena.

Enligt RKR:s rekommendation 8.2 ska kommuner och landsting använda klyvningsmetoden (proportionell metod). Ett argument för klyvningsmetoden är att bilden av de samlade kostnaderna och åtagandena blir tydligare när endast kommunens eller landstingets andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i kommunalgruppsföretaget tas med i redovisningen.

Klyvningsmetoden ger vidare ett bättre underlag för jämförelser än kapitalandelsmetoden. En aspekt är att kostnaderna blir bättre återgivna när klyvningsmetoden används. Kapitalandelsmetoden gör att kostnaderna blir för lågt återgivna medan förvärvsmetoden enligt full konsolidering gör att kostnaderna blir överskattade. Det är inte ovanligt att kommuner har samägda företag, vilket gör att en regelmässig användning av förvärvsmetoden eller kapitalandels-

metoden skulle försvåra jämförelser mellan olika kommuner och landsting som valt olika sätt att organisera verksamheten.⁴

Utredningen anser mot denna bakgrund att klyvningsmetoden är mest lämpad för den kommunala sektorn och föreslår att den som huvudregel ska användas vid konsolidering av kommunalgruppsföretag. Om konsolideringsmetod inte skulle regleras i lag finns en fortsatt risk för bristande jämförbarhet mellan olika kommuner och landstings årsredovisningar.

Utredningen föreslår således att ett kommunalgruppsföretags identifierbara tillgångar och skulder enligt förvärvsanalysen ska räknas in i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen i proportion till kommunens eller landstingets ägda andel av kommunalgruppsföretaget. Är kommunalgruppsföretag en juridisk person som det inte går att äga andelar i ska konsolidering ske i proportion till kommunens eller landstingets andel av kommunalgruppsföretagets tillgångar och skulder. Det gäller stiftelser, kommunalförbund och samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

Utredningen skulle med hänsyn till behovet av jämförbarhet kunna välja att föreslå att förvärvsmetoden alltid ska användas vid konsolidering. Det kan dock finnas vissa situationer där det finns särskilda skäl som gör att kapitalandelsmetoden är mer lämplig än förvärvsmetoden. Det gäller t.ex. fall där en kommun eller ett landsting äger delar av stora företag som bedriver verksamhet på affärsmässiga grunder. Om kommunens eller landstingets andel av ett sådant företags tillgångar, skulder, intäkter och kostnader tas med i de sammanställda räkenskaperna skulle dessa dominera hela redovisningen. Det innebär risk för att förändringar i tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i kommunens eller landstingets övriga verksamheter riskerar att förbises. Det kan därför vara mer lämpligt att använda kapitalandelsmetoden vid konsolideringen i sådana fall. Det är också förenligt med rättvisande bild.

Utredningen föreslår därför att kapitalandelsmetoden ska få användas om det finns särskilda skäl och det är förenligt med rättvisande bild. En grundläggande förutsättning för att kapitalandelsmetoden ska kunna användas är dock alltid att kommunen

⁴ Tagesson, Torbjörn (2009) Arguments for proportional consolidation; the case of Swedish local government, Public Money & Management, juli 2009.

eller landstinget äger en andel av kommunalgruppsföretaget. I ÅRL har kapitalandelsmetoden beskrivits på mycket utförligt sätt. Kapitalandelsmetoden är i grunden densamma oavsett om det gäller ett kommunalgruppsföretag eller ett privat företag som ska konsolideras. Eftersom att kapitalandelsmetoden endast kommer att användas i undantagsfall anser utredningen att lagen inte bör tyngas av detaljerade bestämmelser om metoden. Utredningen väljer därför att i lag hänvisa till relevanta bestämmelser i ÅRL om kapitalandelsmetoden.

Uppllysning i not ska lämnas om kapitalandelsmetoden används. Detta för att underlätta läsarens förståelse av innehållet i de sammanställda räkenskaperna. Av uppllysningen ska framgå vilka kommunalgruppsföretag som har konsolideras med denna metod och skälen för det.

12.4.9 Upprättandet av de sammanställda räkenskaperna

Förslag: Bestämmelserna i 5 kap. ska i regel tillämpas när den sammanställda resultaträkningen upprättas, och bestämmelserna i 6 kap. tillämpas när den sammanställda balansräkningen upprättas. Bestämmelsen om specifikation till balansräkningsposter i 4 kap. 5 § gäller även för posterna i den sammanställda balansräkningen.

Vid upprättande av den sammanställda kassaflödesanalysen ska bestämmelsen i 8 kap. tillämpas.

Vid upprättande av noter till den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska bestämmelserna i 9 kap. 11 och 16 §§ inte tillämpas.

Om inte annat följer av kravet på överskådlighet enligt 4 kap. 2 §, ska noter som avser enskilda poster i den sammanställda resultaträkningen eller i den sammanställda balansräkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster till vilka noterna hänför sig.

I KRL finns i dag ingen reglering av hur den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska ställas upp. I ÅRL finns däremot relativt detaljerade bestämmelser

om innehållet i de olika delarna i koncernredovisningen och krav på uppställning.

Det är viktigt att det i den kommunala redovisningen finns information som kan ge intressenter som medborgare och politiker en helhetsbild av kommunens ekonomiska förutsättningar och vilken verksamhet som kommunen ansvarar för. Utgångspunkten vid en reglering av innehållet i de sammanställda räkenskapernas delar bör vara att informationen i årsredovisningen ska vara densamma oavsett om kommunen eller landstinget väljer att driva verksamheten i förvaltningsform eller i ett kommunalgruppsföretag. Utredningen anser att de grundläggande kraven ställs på de sammanställda räkenskapernas innehåll bör framgå av lagen. Det kan också underlätta jämförelser mellan olika kommuner och landsting. Utredningen föreslår därför att krav på innehållet i de sammanställda räkenskapernas delar ska ställas i lagen. De föreslagna lagbestämmelserna har utformats utifrån tanken att det, i så hög grad som möjligt, ska finnas samma information i de sammanställda räkenskaperna om kommunalgruppsföretagen som det finns om kommunen eller landstinget i deras resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys och noter.

13 Delårsrapport

Med delårsrapport avses en uppföljning av resultat och ställning vid ytterligare en tidpunkt under året förutom vid årsskiftet, dvs. faktiska förhållanden för en given period.

Innehållet i delårsrapporten är endast översiktligt reglerat i KRL. De praxisundersökningar som RKR låtit göra visar att variationen är mycket stor när det gäller både innehållet i delårsrapporterna och hur delårsrapporterna tidsmässigt fördelas över räkenskapsåret.

Utredaren har därför fått i uppdrag att

- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på delårsrapporterna vad gäller innehåll och omfattning,
- utreda hur delårsrapporterna tidsmässigt bör fördelas över räkenskapsåret, och
- vid behov lämna författningsförslag.

13.1 Krav på delårsrapporter i lag för kommuner och landsting

Innan tillkomsten av KRL fanns det inte någon reglering i lag om delårsrapporter för kommuner och landsting. Det fanns inte heller någon bestämmelse om delårsrapporter i normalreglementet. Referensgruppen hade dock gjort ett uttalande om att åtminstone en delårsrapport borde upprättas under redovisningsåret (prop. 1996/97:52 s. 60). Referensgruppen ansåg att delårsrapporten borde omfatta kommunen respektive landstinget och de kommunala företagen. Uppställningen borde också överensstämma med normalreglementets utformning av resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys. Graden av specifikation angavs dock kunna vara lägre än i årsredovisningen.

I förarbetena till KRL anförde regeringen att kravet på ekonomisk balans och på att återställa ett negativt resultat ställer stora krav på den löpande ekonomiska uppföljningen. Därutöver menade regeringen att kommunernas och landstingens finansiella villkor även i övrigt ställer allt större krav på uppföljning. Det konstaterades att det i ÅRL finns bestämmelser om att större företag ska upprätta delårsrapport. Regeringen menade att det inte fanns skäl som talade för att kraven i detta avseende borde vara lägre på kommuner, landsting och kommunalförbund än på företag. Regeringen såg inga skäl att i lag detaljreglera utformningen av delårsrapporter. Det överlämnades till praxis att inom ramen för god redovisningssed ange den närmare utformningen av delårsrapporter (prop. 1996/97:52 s. 60).

Bestämmelser om delårsrapporter infördes därför i KRL. Enligt 9 kap. 1 § KRL ska kommuner och landsting minst en gång under räkenskapsåret upprätta en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. I 9 kap. 2 § KRL anges att delårsrapporten ska innehålla en översiktlig redogörelse för utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. Enligt 9 kap. 3 § KRL ska det i anslutning till uppgifterna enligt 2 § även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret, om det inte finns särskilda hinder. Begrepp och termer ska så långt som möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen.

13.1.1 Fullmäktige ska behandla delårsrapporter

Enligt 8 kap. 20 a § KL ska minst en delårsrapport behandlas av fullmäktige. Av propositionen God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting, framgår att regeringen ansåg att uppföljning av ekonomi och verksamhet är viktiga medel i strävan att uppnå en god ekonomisk hushållning och att delårsrapporten är ett viktigt uppföljningsdokument som är väsentlig för ekonomistyrningen (prop. 2003/04:105). Genom att fullmäktige behandlar delårsrapporten ansåg regeringen att fullmäktiges möjligheter till bedömning av det ekonomiska läget och förmågan att upprätthålla

en god ekonomisk hushållning under löpande verksamhetsår skulle förbättras. Med en behandling av fullmäktige markerades delårsrapportens politiska betydelse för den ekonomiska förvaltningen. Delårsrapporten skulle på detta sätt bli ett viktigt inslag i kommunernas och landstingens uppföljningssystem. Informationen i delårsrapporten bör leda till åtgärder om utvecklingen inte följer planen. Av rapporten bör det också framgå om prognosen enligt gällande förutsättningar visar om ekonomisk balans kommer att uppnås under räkenskapsåret. En sådan avstämning bör göras av alla kommuner och landsting, oavsett hur det ekonomiska resultatet i delårsrapporten ser ut (prop. 2003/04:105 s. 14).

13.1.2 Revisorerna ska bedöma måluppfyllelsen

Enligt 9 kap. 9 a § KL ska revisorerna bedöma om resultatet i delårsrapporten är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Av bestämmelsen framgår att revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av delårsrapporten. Avsikten med att i lag införa en sådan skyldighet var att stärka den kommunala revisionens ställning och att säkerställa att revision av mål för den ekonomiska förvaltningen sker i landets alla kommuner och landsting. I arbetet för en god ekonomisk hushållning ansåg regeringen att det var viktigt att tillvarata de kunskaper och erfarenheter som finns hos de kommunala revisorerna (prop. 2003/04:105 s. 15).

13.2 Kompletterande normgivning och upprättandet av delårsrapport

RKR redovisade 2003 i en idéskrift, Kommunala delårsrapporter – praxis och idéer, en studie av praxis när det gäller upprättande och användning av delårsrapporter i kommuner och landsting. Enligt studien fanns det stora skillnader vad gäller innehållet, ambitionsnivån och utformningen av delårsrapporterna.

Mot bakgrund av studiens resultat gav RKR ut rekommendation 22 Delårsrapport (maj 2013). Den behandlar vad en delårsrapport ska bestå av, vilka poster som ska tas med i de finansiella rapporterna i en delårsrapport och vilka värderingsprinciper som ska tillämpas. Rekommendationen anger vad minst en delårsrapport ska innehålla.

Det finns inget hinder för en kommun eller ett landsting att lämna ytterligare information i sin delårsrapport.

Enligt rekommendationen ska en delårsrapport minst innehålla följande delar:

- a) Förkortad förvaltningsberättelse
- b) Balansräkning
- c) Resultaträkning
- d) Vissa andra upplysningar.

13.2.1 Förkortad förvaltningsberättelse

Med hänsyn till behovet av tidig information och med beaktande av kostnadsaspekter behöver delårsrapporten enligt rekommendationen inte innehålla en fullständig förvaltningsberättelse. Följande avsnitt ska dock alltid inkluderas i delårsrapportens förvaltningsberättelse enligt RKR:

- a) Händelser av väsentlig betydelse som inträffat under eller efter delårsperiodens slut, men innan delårsrapporten upprättas, och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten.
- b) Upplysningar om kommunens förväntade utveckling avseende ekonomi och verksamhet.
- c) En samlad, men övergripande, redovisning av kommunens investeringsverksamhet.
- d) En redovisning av hur helårsprognosen förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.
- e) En samlad bedömning om huruvida målen för god ekonomisk hushållning kommer att kunna uppnås.
- f) En bedömning av balanskravsresultatet utifrån helårsprognosen.
- g) Upplysningar om hur den kommunala koncernen definierats/avgränsats, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under delårsperioden.

13.2.2 Resultaträkning och balansräkning

Enligt RKR:s rekommendation ska delårsrapport också innehålla:

- a) En balansräkning per den aktuella delårsperiodens slut och jämförelsetal för närmast föregående räkenskapsårs utgång.
- b) En resultaträkning för delårsperioden med jämförelsetal för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår, helårsprognos samt årsbudget.

Enligt RKR ska den kommunala koncernens räkenskaper presenteras jämte kommunens om minst ett av nedanstående villkor är uppfyllda:

- a) De kommunala koncernföretagens andel av kommunkoncernens intäkter, vilket omfattar såväl verksamhetsintäkter som skatteintäkter och statsbidrag, uppgår till minst 30 procent.
- b) De kommunala koncernföretagens balansomslutning uppgår till minst 30 procent av kommunkoncernens balansomslutning.

13.2.3 Vissa andra upplysningar

En användare av en delårsrapport förutsätts ha tillgång till kommunens senaste årsredovisning. I delårsrapporten räcker det därför enligt rekommendationen med en förklaring av händelser och transaktioner som är väsentliga för att man ska kunna förstå kommunens eller landstingets prestationer och förändring av dess finansiella ställning sedan den senaste årsredovisningen.

I rekommendationen finns också krav på att upplysningar ska lämnas om händelser och transaktioner som är betydelsefulla för att förstå utvecklingen under den aktuella rapportperioden. En delårsrapport ska minst innehålla följande upplysningar:

- a) Ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen eller, om dessa principer eller metoder har ändrats, en beskrivning av karaktären på och effekten av förändringen.
- b) Kommentarer som förklarar säsongvariationer eller cykliska effekter som påverkat verksamheten.

- c) Karaktären och storleken på jämförelsestörande och extraordinära poster samt effekten härav på tillgångar, skulder, eget kapital och resultat.
- d) Uppgifter om de effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar som har redovisats under tidigare räkenskapsår om ändringarna har en väsentlig effekt på den aktuella rapportperioden.
- e) Förändringar i väsentliga ansvarsförbindelser som inträffat efter räkenskapsårets början.

13.3 Ekonomisk information om kommunsektorn i den officiella statistiken

Vid sidan av kommunernas och landstingens interna behov av löpande uppföljning och prognoser, finns andra intressenter som vill få ekonomisk information om kommunsektorn. SCB samlar in uppgifter till den officiella statistiken och nationalräkenskaperna från kommuner och landsting med stöd av lagen (2001:99) om den officiella statistiken.

Av förordningen (2001:100) om den officiella statistiken framgår vilken information som ska lämnas till SCB. Enligt förordningen ska kommuner och landsting bl.a. årligen lämna uppgifter om de preliminära och definitiva boksluten i de s.k. räkenskapssammandragen och uppgifter om budget och plan för resultat- och balansräkning. Uppgifterna i SCB:s räkenskapssammandrag ska ge allmänhet och beslutsfattare tillförlitlig information om kommunsektorns ekonomi, nuläge och utveckling.

Kommuner och landsting ska dessutom enligt förordningen lämna uppgifter om utfall av kommunernas och landstingens resultaträkningar för räkenskapsårets första tertial samt årsprognoser för innevarande år vid utgången av samma tertial. Dessa uppgifter använder regeringen i budgetpropositionen för att beskriva kommunsektorns ekonomi.

Samtliga landsting och kommuner med fler än 30 000 invånare ska för den officiella statistiken och nationalräkenskaperna därutöver lämna kvartalsvisa uppgifter om intäkter och kostnader, finansiella tillgångar och skulder, balansräkningsposter, investerings-

utgifter samt kvartalsvisa årsprognoser för dessa. Uppgifterna används vid beräkningen av BNP.

13.4 Utredningens överväganden och förslag

13.4.1 Inget krav på fler delårsrapporter eller förändring av vilken period som måste omfattas

Bedömning: Det finns inget behov av att ändra kraven gällande antalet delårsrapporter som ska upprättas och vilken period av räkenskapsåret som delårsrapporten ska omfatta.

En delårsrapport är i första hand ett internt styrdokument som används av fullmäktige för uppföljning av målen för ekonomi och verksamhet. Kommuner och landsting bör därför få ha kvar utrymme att själva utforma sin interna ekonomistyrning.

Utredningen anser att det i hög grad kan överlämnas till kommuner och landsting att själva bedöma hur många delårsrapporter som behövs per räkenskapsår och vilka tidsperioder dessa bör omfatta. Utredningen bedömer att dagens krav på antal delårsrapporter och vilken tidsperiod som delårsrapporten ska omfatta inte behöver ändras. Vid bedömningen har utredningen beaktat att externa intressenter såsom staten kan få tillgång till ytterligare information om kommunsektorns ekonomi under pågående räkenskapsår genom de uppgifter som lämnas till SCB.

13.4.2 När fullmäktige och revisorerna senast ska få tillgång till delårsrapporter

Förslag: Styrelsen ska inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar, överlämna delårsrapport till fullmäktige och revisorer.

I dag är det inte reglerat i lag när styrelsen senast ska ha överlämnat en delårsrapport till fullmäktige och revisorer. Däremot är det reglerat i KL att styrelsen snarast möjligt och senast den 15 april

året efter det år som redovisningen avser, ska överlämna årsredovisning till fullmäktige och revisorer.

En delårsrapport är ett viktigt styrdokument som används av fullmäktige för uppföljning av målen för ekonomi och verksamhet. I propositionen God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting, påpekade regeringen vikten av att informationen i delårsrapporten tas till vara och att den leder till åtgärder om utvecklingen inte följer det som planerats. För att kunna vidta nödvändiga åtgärder är det därför, enligt regeringen, viktigt att få information så tidigt som möjligt (prop. 2003/04:105 s. 20).

Det är enligt utredningens mening angeläget att fullmäktige och revisorer tar del av delårsrapporten så tidigt som möjligt. Det för att eventuella beslut om åtgärder ska kunna tas i sådan tid att det fortfarande finns möjligheter att åstadkomma förändringar under pågående räkenskapsår.

Utredningen föreslår därför att styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar. Bestämmelsen bör införas i KL.

13.4.3 Innehållet i en delårsrapport

Resultat- och balansräkning samt förenklad förvaltningsberättelse

Förslag: Delårsrapporten ska innehålla

- en resultaträkning,
- en balansräkning, och
- en förenklad förvaltningsberättelse.

Som utredningen tidigare nämnt är delårsrapporten ett viktigt styrdokument som används av fullmäktige för uppföljning av ekonomi och verksamhet. Även om det främst är fråga om ett internt styrdokument bör det säkerställas att delårsrapport har visst grundläggande innehåll. Det bör regleras i lag vilka delar en delårsrapport minst ska innehålla. Med hänsyn till arbetsbördan, behovet av tidig information och kostnadsaspekter för kommuner och landsting

anser utredningen att det i lag inte ska ställas för höga krav på en delårsrapport.

Utredningen föreslår därför att det i lag bara ska ställas krav på att en delårsrapport ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning samt en förenklad förvaltningsberättelse. Med förenklad menas att informationen kan vara mer översiktlig jämfört med den information som lämnas i årsredovisningen.

Utredningen har övervägt om det i lag ska ställas krav på att även kommunalgruppsföretagen ska omfattas av delårsrapporten. Eftersom delårsrapporten i första hand är ett internt uppföljningsdokument anser dock utredningen att kommuner respektive landsting även fortsättningsvis själva får avgöra om kommunalgruppen ska ingå i delårsrapporten.

Det nuvarande kravet på att upplysningar ska lämnas om sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning och sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut tas därför bort.

Jämförelse och avstämning

Förslag: I delårsrapporten ska jämförelsetal lämnas.

I resultaträkningen ska belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskapsår, prognos för räkenskapsårets resultat och budget för innevarande räkenskapsår redovisas.

I balansräkningen ska belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

Bestämmelsen om att begrepp och termer ska överensstämma med de som används i årsredovisningen tas bort.

Av 9 kap. 2 § KRL framgår vad en delårsrapport ska innehålla. I 9 kap. 3 § KRL anges att det i anslutning till uppgifter enligt 2 § även ska lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret, om det inte finns särskilda hinder.

Skyldigheten att lämna jämförelsetal får ses som omfattande eftersom bestämmelsen avser samtliga uppgifter som anges i 9 kap. 2 § KRL. Som tidigare nämnts anser utredningen att det med

hänsyn till arbetsbördan, behovet av tidig information och kostnadsaspekter för kommuner och landsting inte ska ställas för höga krav på en delårsrapport. Utredningen föreslår därför att jämförelsetal för motsvarande period föregående räkenskapsår bara behöver lämnas för resultaträkningen. Balansräkningen ska innehålla jämförelsetal för närmast föregående räkenskapsårs utgång. Skälet för detta är att värdet vid årsskiftet utgör den ingående balansen för rapportperioden.

För avstämning mot kommunallagens krav på en ekonomi i balans är det viktigt att kommuner och landsting tar fram en prognos för helårsresultatet. Att göra avstämning mot budgeterat resultat är centralt för arbetet med att upprätthålla en god ekonomisk hushållning.

Utredningen föreslår därför att det i lagen införs krav på att kommuner och landsting i resultaträkningen ska redovisa prognos för helårsresultatet samt gällande årsbudget.

Utredningen anser att det är tillräckligt att det av lag framgår vilka delar och jämförelsetal som delårsrapporten ska bestå av. Det nuvarande kravet på att begrepp och termer ska så långt som möjligt stämma överens med de som har använts i den senast framlagda årsredovisningen, tas därför bort.

14 Samordningsförbund

Lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser ger Arbetsförmedlingen, Försäkringskassan samt enskilda landsting och kommuner möjlighet att finansiellt samordna sina insatser avseende individer som är i behov av samordnade rehabiliteringsinsatser. Enligt 24 § i nämnda lag svarar ett samordningsförbunds styrelse för samordningsförbundets räkenskaper och ska årligen upprätta årsbokslut och årsredovisning. KRL gäller i tillämpliga delar.

14.1 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Kravet på att samordningsförbundets styrelse ska upprätta årsbokslut tas bort.

Den 1 januari 2001 togs kravet på att kommuner och landsting ska upprätta ett årsbokslut bort. I förarbetena anförde regeringen att det inte behövde ställas större krav på kommuner och landsting än på privata företag i detta avseende (prop. 1999/2000:115 s. 33). En ny bestämmelse tillkom i stället i 3 kap. 5 § KRL som innebär att poster i balansräkningen som är sammanslagna ska specificeras i en särskild förteckning.

Då kommuner och landsting inte behöver upprätta årsbokslut bör kravet på årsbokslut även tas bort för samordningsförbund. Utredningen anser att det inte behöver ställas större krav på samordningsförbund än på kommuner och landsting i detta avseende. Utredningen föreslår därför att kravet på att samordningsförbundets styrelse ska upprätta ett årsbokslut tas bort ur lagen.

15 Efterlevnad av lag och kompletterande normgivning

Regeringen uttryckte i samband med införandet av KRL avsikten att följa tillämpningen och vid behov överväga ytterligare skärpta krav eller en annan utformning av reglerna (prop. 1996/97:52 s. 46).

Utredaren har därför fått i uppdrag att

- undersöka hur lagstiftning samt allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området följs,
- utreda förutsättningarna och behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden, och
- vid behov lämna författningsförslag.

15.1 Lagen om kommunal redovisning

15.1.1 Ramlagstiftning

Lagregleringarna om redovisning för såväl den kommunala sektorn som den privata sektorn är avsedda att vara ramlagstiftningar, t.ex. ÅRL och KRL. Ramlagstiftningen innehåller grundläggande riktlinjer för redovisningen samt vissa minimikrav på denna. Lagstiftningen ska sedan kompletteras med annan normgivning. Detta kommer bl.a. till uttryck genom bestämmelser om skyldighet att iaktta god redovisningssed.

Extern redovisning är ett område under ständig utveckling, bl.a. till följd av den fortgående utvecklingen av normering på internationell nivå. Användningen av ramlagstiftning medför att den kompletterande normgivningen får större betydelse och utrymme än vid en detaljreglerande lagstiftning. En fördel med ramlagstiftning som brukar framhållas är att den är mer flexibel än lagstiftning

som har hög detaljeringsgrad. Lagstiftningsprocessen tar relativt lång tid medan ett normgivande organ kan genomföra förändringar enklare och snabbare, och därigenom fortlöpande möta de krav på förändringar som uppkommer.

I förarbetena till KRL anförde regeringen bl.a. att lagen endast bör reglera områden där det finns ett behov av lagregler och där det är möjligt att ställa generella krav. Det gäller i första hand frågor om löpande bokföring och sådana årsredovisningsfrågor som kan anses falla inom ramen för kommunstyrelsens respektive landstingsstyrelsens ansvar enligt 6 kap. 1–2 §§ KL. Vidare anförde regeringen att lagen inte heller bör ge någon uttömmande reglering av alla de redovisningsprinciper som bör ligga till grund för kommunernas och landstingens bokföring och redovisning. Regeringen menade att det är omöjligt att i lag reglera alla frågor som kan uppkomma om bokföringens och redovisningens utformning. Det är knappast heller önskvärt, eftersom en långtgående detaljreglering skulle hämma den utveckling inom redovisningsområdet som är både nödvändig och positiv. Regeringen anförde att lagen därför bör utformas så att den ger utrymme för normbildning och att det kan ske genom att man i lagen tar in ett krav på iakttagande av god redovisningssed (prop. 1996/97:52 s. 44).

15.1.2 God redovisningssed

God redovisningssed kan beskrivas som en allmän rättslig standard vars innehåll har förskjutits under tid. God redovisningssed infördes för första gången i svensk lagstiftning genom tillkomsten av bokföringslagen (1976:125). I förarbetena beskrevs god redovisningssed som en faktiskt förekommande praxis i en kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga (prop. 1975:104 s. 148).

I förarbetena till 1995 års ÅRL uttalade regeringen att god redovisningssed givetvis innebär en skyldighet att följa i lag intagna redovisningsprinciper. Bland dessa kan särskilt nämnas kravet på rättvisande bild. Innehållet i god redovisningssed bör liksom hittills också bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Särskild betydelse måste tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom BFN och Redovisningsrådet

samt, såvitt gäller finansiella företag, FI. På så vis kommer hänvisningen till god redovisningssed bl.a. att innebära en skyldighet för företagen att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler. Det kan däremot lika lite som tidigare komma i fråga att åsidosätta lagens bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed (prop. 1995/96:10 del 2 s. 181).

I förarbetena till BFL nyanserades synen på begreppet god redovisningssed ytterligare. Det anfördes att vad som utgör god redovisningssed måste så långt möjligt bestämmas genom traditionell lagtolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras. En sådan utfyllande tolkning bör lämpligen ha en förankring i faktisk förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Det är naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed men vad som utgör god redovisningssed bestäms i sista hand av domstol med utgångspunkt från BFL:s och ÅRL:s regler (prop. 1998/99:130).

God redovisningssed i kommunsektorn

Enligt 1 kap. 3 § första stycket KRL ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. I förarbetena till KRL¹ anförde regeringen att god redovisningssed även i fortsättningen bör vara ett centralt begrepp i den kommunala redovisningen. I lagen bör inte läggas fast vad som är god redovisningssed. I stället bör det oberoende normgivande organ som regeringen har för avsikt att inrätta i sin uttolkning av lagen lägga fast den närmare innebörden av denna sed. Liksom tidigare bör god redovisningssed inte tillmätas betydelse i de fall en fråga har blivit uttryckligen reglerad i lagen; i sådana fall ska givetvis lagen gälla. Det

¹ Prop. 1996/97:52 s. 45.

är med andra ord aldrig god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler.

15.2 Kompletterande normgivning

Inom redovisningsområdet finns det både statliga organ och privata organisationer som agerar normgivare. Den anglosaxiska redovisningstraditionen lägger vikt vid självreglering genom privata normgivare som agerar vid sidan av de statliga organen. De privata normgivarna är då ofta sammanslutningar av starka professionella intresseorganisationer, t.ex. för revisorer. Internationellt sett finns det ett flertal starka privata normgivare som bidrar till normgivningen, främst avseende redovisning för privata företag. På den privata sidan är IASB dominerande. För den offentliga sektorn är motsvarande normgivare IPSASB.

Statliga respektive privata normgivare har dock delvis olika förutsättningar för sitt normeringsarbete. I 8 kap. RF finns de grundläggande bestämmelserna om normgivningsmakten. En myndighet har inte någon på regeringsformen direkt grundad rätt att meddela föreskrifter. Regeringen och riksdagen kan dock delegera viss normgivningskompetens till en myndighet. Sådan normgivningsmakt som avses i 8 kap. RF kan inte delegeras till enskilda som t.ex. ideella föreningar. Det utgör dock inte hinder för att ett normgivande offentligt organ i lag eller annan bindande föreskrift hänvisar till s.k. standarder, dvs. regler som har utarbetats av ett internationellt eller svenskt standardiseringsorgan. En hänvisning till en sådan standard torde dock inte kunna omfatta framtida ändringar av denna.

Enligt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) definieras författningar som lagar, förordningar och andra rättsregler som i 8 kap. RF betecknas som föreskrifter. Enligt denna bestämmelse är allmänna råd sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende. Allmänna råd skiljer sig alltså från föreskrifter på så sätt att de inte är bindande för myndigheter eller enskilda. Det behövs inte heller något särskilt bemyndigande för att en myndighet ska få besluta om allmänna råd inom sitt område (prop. 1983/84:119 s. 24).

15.2.1 Privata företag

Enligt 8 kap. 1 § BFL ansvarar BFN för utvecklandet av god redovisningssed. BFN är en statlig myndighet som ger ut allmänna råd om tillämpningen av BFL och ÅRL. De allmänna råden är inte formellt bindande men måste i praktiken tillmätas stor betydelse vid bedömning av vad som utgör god redovisningssed. BFN ger också ut vägledningar och uttalanden. Nämndens arbete är inriktat på frågor om löpande bokföring och arkivering samt bokslutsfrågor som rör icke-noterade företag. Vad som är god redovisningssed varierar beroende på företagsform och företagens storlek (företagskategori).

FI ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. FI är en statlig myndighet och utfärdar både bindande föreskrifter och allmänna råd.

Rådet för finansiell rapportering är en privat normgivare som verkar för att anpassa och utveckla god redovisningssed samt regelbunden finansiell rapportering för företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i Sverige.²

I förarbetena till BFL (prop. 1998/99:130 s. 187) diskuterades förhållandet mellan statlig och privat normgivning. Regeringen ansåg att staten bör ha huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Det skulle komma till uttryck genom att en utpekad statlig myndighet anges som ansvarig för utvecklandet av god redovisningssed. Att staten bär huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed bör enligt regeringen förstås så att staten tillhandahåller en yttersta garanti för att verksamheten i praktiken fungerar och att de normgivande organens uttalanden ligger i linje med lagar eller andra föreskrifter. Det ansågs inte utgöra något hinder mot att privata organ deltar i det praktiska arbetet med att utarbeta vägledande uttalanden. Vidare anförde regeringen att det på flera områden inte bör vara nödvändigt att det statliga organet självt utfärdar uttalanden om innebörden i god redovisningssed.

² Jfr BFN:s allmänna råd om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (BFNAR 2012:3).

Sådana uttalanden bör i stället kunna komma till stånd genom privata organ.

15.2.2 Rådet för kommunal redovisning

Frågan om tillskapandet av ett normerande organ inom kommunal redovisning diskuterades i samband med tillkomsten av KRL. En viktig fråga var vilken form som organet skulle få. I promemorian Kommunal redovisning föreslog en arbetsgrupp att ett oberoende organ för redovisningsfrågor inom kommunsektorn skulle bildas av staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (Ds 1996:30). En majoritet av styrelsens ledamöter föreslogs komma från den kommunala sektorn. Alternativa verksamhetsformer redovisades men ideell förening respektive myndighet bedömdes av arbetsgruppen ha störst förutsättningar att passa för den tilltänkta verksamheten. Det anfördes att det vid valet av associationsform finns skäl som talar för att associationsformen ideell förening är att föredra framför statlig myndighet. Det främsta skälet var att redovisningsområdet tidigare inte varit föremål för lagreglering av den omfattning som då föreslogs. De båda kommunalförbunden hade hittills spelat en aktiv roll i den frivilliga normbildningen inom sektorn. Regeringen menade att om de båda kommunförbunden bildade en ideell förening tillsammans med staten skulle det innebära att dessa organisationer även fortsättningsvis finns med som aktörer inom redovisningsområdet för kommuner och landsting. Detta bör kunna borga för att det oberoende organet kan nå en hög acceptans och ges legitimitet i kommunsektorn, vilket i sin tur bör ge goda förutsättningar för hög följsamhet till lämnade rekommendationer etc. Enligt regeringen borde detta vara ett för parterna gemensamt intresse (Ds 1996:30 s. 80 f.).

Av propositionen Den kommunala redovisningen, som innehöll förslag till KRL, framkom regeringens avsikt att skapa ett oberoende organ för kommunala redovisningsfrågor (prop. 1996/97:52). Regeringen ansåg att organet bör ha till uppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting i enlighet med redovisningslagen och att organets form, uppgifter och sammansättning skulle bli föremål för överläggningar mellan regeringen och Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.

Efter överläggningar bildades RKR sommaren 1997. Det är en ideell förening vars medlemmar inledningsvis var staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Kommunförbunden gick samman i mars 2007 och blev SKL. RKR har därför numera bara två medlemmar; staten och SKL. Av stadgarna framgår att det inte finns några hinder mot att ta in andra organisationer som medlemmar. KEF, som är en yrkesförening för ekonomer i kommuner och landsting, har ansökt om medlemskap men fått avslag. RKR har efter sin tillkomst angetts som normerande organ inom kommunal redovisning i förarbeten på området (se t.ex. prop. 1997/98:52).

Huvuduppgiften för RKR är enligt stadgarna att främja och utveckla god redovisningssed i enlighet med KRL. RKR ska inom ramen för detta göra uttolkningar av god redovisningssed och utarbeta rekommendationer i redovisningsfrågor som är av principiell betydelse eller av större vikt. Vidare ska RKR sprida information om sådana uttolkningar och rekommendationer samt följa genomslaget i kommuners och landstings externa redovisning. Det anges även i stadgarna att RKR ska följa utvecklingsarbetet inom redovisningsområdet i Sverige och internationellt, samt ta initiativ till utveckling av god redovisningssed i kommuner och landsting.

RKR ska enligt dess stadgar ledas av en styrelse med kompetens på redovisningsområdet från olika samhällssektorer. En majoritet av styrelsens ledamöter bör enligt stadgarna ha anknytning till den kommunala sektorn. En expertgrupp biträder styrelsen i frågor som rör främjande och utveckling av god redovisningssed. Det finns ett kansli som har hand om RKR:s löpande arbete.

RKR ger ut rekommendationer, idéskrifter och informationer samt publicerar regelbundet nyhetsbrev. RKR har gjort flera undersökningar av kommunernas och landstingens efterlevnad av KRL och RKR:s rekommendationer. RKR deltar i informations- och utbildningsdagar som anordnas av bl.a. SKL och KEF. I stort sett allt som publicerats av RKR och som fortfarande äger någon form av aktualitet finns tillgängligt på RKR:s webbplats.

15.3 Efterlevnad av lagen om kommunal redovisning och kompletterande normgivning

15.3.1 Rådet för kommunal redovisning följer efterlevnaden

RKR följer upp den egna verksamhetens genomslag på kommuners och landstings externa redovisningar och som ett led i uppföljningen har RKR låtit göra praxisundersökningar avseende 2002, 2006, 2008 och 2013 års årsredovisningar.

RKR hade före det genomfört enkätundersökningar av kommuners och landstings efterlevnad av gällande normgivning. Slutsatserna av dessa var att kommunerna följde normgivningen i hög utsträckning. En granskning av 2002 års upprättade årsredovisningar visade dock på en sämre efterlevnad än vad enkätundersökningarna hade visat. Detta ledde till att RKR valde att göra förändringar av sin metod för informationsinsamling.

Praxisundersökningarna innefattade enkätundersökningar och granskningar av årsredovisningar. Det var 70 årsredovisningar som granskades vid 2003 års undersökning. Vid 2008 års undersökning granskades 30 årsredovisningar och det gjordes ”vissa punktinsatser” gällande övriga årsredovisningar. Vid 2003 års praxisundersökning genomfördes även intervjuer.

Praxisundersökning 2013

KEF har på uppdrag av RKR genomfört en praxisundersökning av tillämpningen av RKR:s rekommendationer i 2013 års årsredovisningar. Praxisundersökningen av 2013 års årsredovisningar innefattade en enkät och ”ett begränsat antal dokumentstudier”. Enkäten innehöll i huvudsak frågor om tillämpningar av redovisningsprinciper kopplade till RKR:s rekommendationer. Det ställdes även några frågor om tillämpningar av bestämmelser i KRL. Frågor om tilläggsupplysningar ställdes endast i begränsad omfattning eftersom detta granskades i en separat studie (se nedan). Enkäten skickades till samtliga kommuners ekonomichefer och samtliga landstings redovisningschefer. Sammanlagt 247 kommuner och landsting svarade, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 80 procent.

Av inkomna svar framgår att 48 kommuner/landsting (19 procent) öppet angav i årsredovisningen att de bröt mot KRL. Det var

121 kommuner och landsting som angav att de inte följt en eller upp till fyra av RKR:s rekommendationer.

Tabell 15.1 Avvikelser från RKR:s rekommendationer enligt praxisundersökningen avseende 2013 års årsredovisningar

Rekommendation	Antal kommuner /landsting
2.1 Särskild avtalspension och visstidspension	4
3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål	2
4.2 Redovisning av skatteintäkter	2
6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar	2
7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser	7
8.2 Sammanställd redovisning	14
10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser	17
11.4 Materiella anläggningstillgångar	37
12.1 Redovisning av immateriella tillgångar	4
13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal	43
14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel	3
15.1 Redovisning av lånekostnader	3
16.2 Redovisning av kassaflöden	0
17 Värdering av och upplysningar om pensionsförpliktelser	5
18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar	43
19 Nedskrivningar	2
20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder	8
21 Redovisning av derivat och säkringsredovisning	1

Källa: RKR.

Enligt praxisundersökningen gjordes flest avvikelser avseende RKR:s rekommendationer om sammanställd redovisning, avsättningar och ansvarsförbindelser, materiella anläggningstillgångar, redovisning av hyres-/leasingavtal, och intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar. Enligt den separata studie som genomfördes var de genomsnittliga avvikelserna från de krav på obligatoriska

upplysningar som framgår av KRL och RKR:s rekommendationer cirka 26 procent.³

Enligt de slutsatser som drogs i praxisundersökningen tog sig den bristande efterlevnaden i huvudsak uttryck i avvikelser rörande värderingsprinciper, och innehåll eller avsaknad av tilläggsupplysningar. I de fall bristerna avsåg värderingsprinciperna konstaterades det att det fanns en betydande risk att den rättvisande bilden gått förlorad och att jämförbarheten påverkats negativt.

15.3.2 Rådets för kommunal redovisning syn på efterlevnaden

RKR:s styrelse har i en kommentar från december 2015 som publicerats på dess hemsida gett sin syn på efterlevnaden av lag och normering inom den kommunala redovisningen. RKR anför bland annat följande:

En grundläggande förutsättning för finansiering av verksamheten inom kommuner och landsting är att den som betalar skatt lämnar riktiga uppgifter som underlag för beräkningen av denna. På samma sätt är det självklart att skattebetalare och samhället i övrigt får en öppen och korrekt redovisning av hur denna skatt sedan använts. Hur detta ska gå till framgår av lagen om kommunal redovisning.

Ur ett demokratiskt perspektiv är transparens och jämförbarhet avgörande för möjligheten att föra en saklig politisk debatt, och för att journalister ska kunna ha en rimlig möjlighet att granska hur kommuner och landsting fullgör sina uppdrag. Vidare ligger redovisningsinformation till grund för fördelning av resurser till fristående utförare av tjänster, inom exempelvis skola och primärvård. Den används som besluts- och dataunderlag i en mängd andra sammanhang, exempelvis av banker och andra långgivare, i nationalräkenskaperna och i statistikuppgifter som lämnas till EU. I förlängningen kan felaktig, bristfällig eller på annat sätt missvisande redovisning få sociala och ekonomiska konsekvenser som påverkar många individer. Sammanfattningsvis finns såväl demokratiska, moraliska som ekonomiska argument för att redovisningen från kommuner och landsting måste fullgöras på ett korrekt och transparent sätt, i enlighet med lagstiftning och normering.

Rådet för kommunal redovisning (...) granskar med jämna mellanrum hur den kommunala sektorn tillämpar lagstiftning och normering på

³ Adolfsson och Karlsson (2014) Upplysningar i kommunala årsredovisningar – medborgarnas rätt att veta, Linköpings Universitet.

redovisningsområdet. Den senaste undersökningen avsåg 2013 års årsredovisningar. En generell iakttagelse är att följsamheten har förbättrats.

Problemen vi vill lyfta i detta sammanhang är mer principiella och visar sig inom områden där det inte borde råda någon otydlighet om vad som faktiskt gäller. Innan lagen om kommunal redovisning infördes år 1998 var det i praktiken upp till fullmäktige att besluta om hur redovisningen skulle fullgöras. Den gamla ordningen kan vara en förklaring till att det, trots att lagen nu funnits i 17 år, finns exempel där egna regler tillämpas. I några fall redovisas intäkter till för höga eller för låga belopp. I andra fall används inte regelverken vid bedömningen av hur länge tillgångar kommer att användas och därmed hur stora de årliga kostnaderna för avskrivningar blir. Felaktig tillämpning av detta slag uppmuntrar till att den som läser årsredovisningen drar felaktiga slutsatser, t.ex. i fråga om hur budgeten följs.

(...) Det är hög tid för hela sektorn att bejaka att externredovisning i kommuner och landsting är ett lagreglerat område som ska garantera medborgare och samhälle insyn i verksamheten genom att man har tillgång till en redovisning av hög kvalitet. Detta skulle kunna åstadkommas av respekt för befintlig lagstiftning, inte att staten ska behöva införa sanktioner och skärpt lagstiftning.

15.3.3 En kartläggning av Skånes kommuners årsredovisningar

Vid Institutet för ekonomisk forskning vid Lunds universitet har en praxisundersökning gjorts avseende sammanställd redovisning⁴. Den bygger på en dokumentstudie av Skånes kommuners årsredovisningar för 2014. Praxis har dokumenterats utifrån en checklista som utformats för att mäta bl.a. informationsinnehåll i förhållande till normering. Underlaget till utformningen av checklistan utgörs i första hand av RKR:s rekommendation om sammanställd redovisning, RKR:s idéskrift Sammanställd redovisning samt KL och KRL.

Resultatet av undersökningen visar enligt författarna på att det inte finns någon likartad praxis om var i årsredovisningen uppgifter, uppställningar och analyser för den samlade kommunala verksamheten ska lämnas, eller hur dessa ska utformas. På den mest basala nivån upprättar alla skånska kommuner en sammanställd redovisning i

⁴ Carlsson, Jörgen m.fl. (2016) Sammanställd redovisning i förgrunden, bakgrunden eller avgrunden – en kartläggning av Skånes kommuners årsredovisningar (Skriftserie 2016:1), Institutet för ekonomisk forskning vid Lunds universitet.

form av resultat- och balansräkningar samt kassaflödesanalys. Det finns normalt sett noter till dessa rapporter. Tilläggsupplysningarnas förekomst, omfattning och kvalitet varierar dock stort mellan olika kommuners årsredovisningar. Kvalitet och ambition för tilläggsupplysningarna för förvaltningsorganisation avspeglas generellt sett i den sammanställda redovisningen. Vad gäller den sammanställda redovisningen saknas dock det i många fall upplysningar som gör det möjligt att förstå t.ex. förändringar i balansposter under året. Den sammanställda redovisningen kan både ur en redovisningsteoretisk och tekniskt synvinkel vara svårt att förstå för läsaren. Det ökar betydelsen av välutvecklade redovisningsprinciper. Författarna bedömer sammantaget att redovisningsprinciperna avseende den sammanställda redovisningen inte är tillräckligt omfattande och tydliga i årsredovisningarna.

En förutsättning för att den sammanställda redovisningen ska kunna svara mot ställda krav och tillföra värde, är enligt författarna att den har en grundläggande kvalitet. Vid analysen av de skånska kommunernas årsredovisningar för 2014 anser författarna att det är svårt att se att den sammanställda redovisningen, generellt sett, håller denna kvalitet eller att den kan användas för sina syften. Det saknas dessutom riktlinjer, mål, information, nyckeltal, förklaringar och analyser avseende kommunkoncernens utfall och hur detta förhåller sig till de olika delverksamheter som bedrivs. Att det finns betydande avvikelser från normering vägs också in vid bedömningen av den övergripande kvalitén. Redovisningsprinciperna är inte tillräckligt omfattande och tydliga. Författarna konstaterar att det är relativt svårt att både hitta och förstå den information som finns i den sammanställda redovisningen, även för den som är insatt i normeringen och redovisningstekniken.

15.3.4 Bokslutspolitik

En kritik som ofta riktas mot kommuners och landstings årsredovisningar är att det finns inslag av bokslutspolitik. Med bokslutspolitik avses här sådana transaktioner som påverkar resultatet men som enligt normer och regler är tveksamma utifrån god redovisningssed eller direkt lagstridiga (SOU 2011:59 s. 129). Det kan vara redovisningsåtgärder som vidtas för att göra ett redan svagt resultat ännu

svagare eller för att göra stora överskott mindre. Bokslutspolitik handlar om att anpassa resultat för att få ett bättre ekonomiskt utgångsläge inför kommande år. Exempel på detta är avsättningar för framtida projekt, avsättningar för pensioner intjänade före 1998, ogrundade nedskrivningar och felaktiga periodiseringar.

Det finns ett antal undersökningar gjorda som påvisar förekomsten av bokslutspolitik i svenska kommuner och landsting. Enligt en enkätundersökning som Utredningen kommunsektorn och konjunkturen lät genomföra hade nästan hälften av kommunerna och cirka 80 procent av landstingen någon gång under perioden 2005–2009 gjort tveksamma avsättningar i balansräkningen (SOU 2011:59 bilaga 3). De vanligaste förekommande tveksamma avsättningar var enligt undersökningen extra pensionsavsättningar och avsättning för framtida omstruktureringar. Det framkom också att 3 procent av de som svarade hade gjort avsättningar för resultatutjämnningar.

I en fallstudie av två kommuner påvisades att dessa under perioden 2005–2011 hade jämnat ut resultatmått. Utjämnningen hade framförallt gjorts genom att i efterhand, när det underliggande ekonomiska resultatet var känt, bestämma beloppen för avsättningar till ett antal förpliktelser. Dessutom klassificerade den ena kommunen realisationsvinster som extraordinära intäkter i stället för jämförelsestörande intäkter, vilket bidrog till att jämna ut resultatet före extraordinära kostnader. Tänkbara orsaker till bokslutspolitik är att politiker och tjänstemän inte vill redovisa stora överskott eftersom de då riskerar kritik för överbeskattning eller för att inte ha gjort tillräckligt stora satsningar på verksamheterna. Genom att redovisa tveksamma avsättningar kan stora redovisade överskott undvikas. Att försöka förhindra att respekten för ekonomiska begränsningar och prognoser minskar kan också vara ett motiv för bokslutspolitik.⁵

Överskott medför vidare en inlåsnings effekt i det egna kapitalet på grund av balanskravet. Genom bokslutspolitik sätts balanskravet i praktiken ur spel.

⁵ Donatella, Pierre (2012) När resultatet blev för bra – Earnings management som lösning, rapport 10 i det nationella kommunforskningsprogrammet rapportserie.

15.4 Tillsyn och ansvarsutkrävande

15.4.1 Tillsyn

Det finns ingen statlig myndighet med tillsynsansvar över den kommunala redovisningen. Granskningen av årsredovisningarna sker därför i huvudsak av kommunerna och landstingen själva. Däremot finns det statliga myndigheter som på grund av bestämmelser om sårredovisning gällande viss verksamhet inhämtar s.k. årsrapporter från bl.a. kommunala förvaltningar (se avsnitt 16.1).

Kommunal revision

Det är styrelsen som ska upprätta årsredovisningen. Årsredovisningen ska sedan läggas fram till fullmäktige som godkänner årsredovisningen och beslutar om ansvarsfrihet ska beviljas. Den kommunala revisionen är fullmäktiges organ för att granska den kommunala verksamheten.

Den kommunala revisionen regleras i första hand i KL. Fullmäktige måste utse minst fem revisorer för varje mandatperiod (9 kap. 2 § KL). Revisorerna ska varje år lämna en revisionsberättelse till fullmäktige och de sakkunnigas rapporter ska bifogas (9 kap. 16 och 17 §§ KL). Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt och kan därför anföra en egen mening i revisionsberättelsen eller avge en egen revisionsberättelse (9 kap. 7 § KL). Granskningen sker utifrån en risk- och väsentlighetsanalys.

Granskningen omfattar all den verksamhet, med undantag från myndighetsutövning mot enskild, som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden och i den omfattning som följer av god revisionsred. Revisorerna granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmannarevisorer som utsetts i kommunala företag, även verksamheten i de juridiska personerna. Revisorernas prövning ska omfatta om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, ska de anmäla förhållandet till berörd nämnd.

Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Revisorerna får dock underlåta att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger en sådan misstanke (9 kap. 9 och 10 §§ KL).

Revisorerna ska också bedöma om resultatet i delårsrapporten och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning ska biläggas delårsrapporten och årsbokslutet (9 kap. 9 a § KL).

Det har skett flera förändringar i lag i syfte att stärka den kommunala revisionen. Bland annat ställs numera krav på att de förtroendevalda revisorerna ska biträdas av sakkunniga och att de sakkunniga ska ha viss kompetens (9 kap. 8 § KL). Det har också införts ett förbud mot att välja ledamöter i fullmäktige till revisorer i den kommunen eller landstinget (4 kap. 6 a § första stycket KL).

Det finns även krav som rör den kommunala revisionen i andra lagar. Revisorer ska t.ex. intyga om öppen eller separat särredovisning har upprättats i enlighet med lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m., samt granska och intyga särredovisning och årsrapport för fjärrvärme enligt förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet.

Förslag till en ny kommunallag

I betänkandet En kommunallag för framtiden⁶ föreslår utredningen om en kommunallag för framtiden att de sakkunnigas roll ska stärkas genom att de alltid ska beredas tillfälle att yttra sig när fullmäktige behandlar revisionsberättelsen. De sakkunniga föreslås också få rätt till upplysningar från nämnder och fullmäktigebereidningar. Vidare föreslår utredningen att fullmäktiges presidium ska upprätta förslaget till budget för revisorer.

Det framgår av ovan nämnda betänkande att det varierar mycket mellan olika kommuner och landsting vilka belopp dessa anslår för revision. Framförallt vissa små kommuner anslår mycket låga belopp. Dessa kommuner har inte egna anställda revisorer, varför sakkunniga måste upphandlas. I betänkandet konstaterades det att

⁶ SOU 2015:24 Del A s. 634.

de resurser som anslås endast räcker till en mycket begränsad granskning och att det inte är rimligt med så begränsade resurser för granskningen. Det konstaterades att om en god revision ska kunna ske utifrån alla de aspekter som god kommunal revisionsledning kräver, måste tillfredsställande resurser anslås.

I betänkandet konstaterades vidare att det inte finns någon självklar nivå för vad som krävs för att uppnå god revision. Behovet av resurser för revision kan variera t.ex. beroende på lokala förhållanden. Ett krav i lag på att anslå ett visst andelstal, t.ex. 0,7 promille av kommunens eller landstingets budget, till revision skulle medföra en risk för att de kommuner och landsting som egentligen borde anslå mer medel betraktar kravet som ett tak snarare än ett golv. Mot denna bakgrund menade utredningen om en kommunallag för framtiden att det inte är möjligt att föreslå en bestämmelse i kommunallagen som reglerar vilka resurser som revisionen ska få. Utredningen betonade dock att redan med nuvarande ordning ska revisorerna enligt 9 kap. 8 § KL anlita sakkunniga i den omfattning som behövs för att fullgöra granskning enligt god revisionsledning.

15.4.2 Personligt ansvar för kommunalpolitiker

Ansvar för redovisningens innehåll för den förtroendevalde i en kommunal styrelse eller nämnd är i första hand politiskt. I förlängningen kan dock förtroendevalda vägras ansvarsfrihet och entledigas.

Förtroendevalda kan, liksom andra, dömas till ansvar för brott som trolöshet mot huvudman och tagande av muta. Även personlig skadeståndsskyldighet kan komma ifråga. En skillnad mellan privat och kommunal sektor är att den som åsidosätter bokföringskyldighet enligt BFL under vissa förutsättningar kan dömas till ansvar för bokföringsbrott (11 kap. 5 § brottsbalken). Det finns ingen motsvarande straffbestämmelse avseende KRL.

15.5 Laglighetsprövning

Kommunala beslut kan överklagas genom laglighetsprövning eller förvaltningsrättsligt överklagande. Enligt 10 kap. 3 § KL gäller inte bestämmelserna om laglighetsprövning om det i lag eller annan

författning finns särskilda föreskrifter om överklagande. Det innebär att en prövning enligt bestämmelserna i 10 kap. KL och ett förvaltningsrättsligt överklagande utesluter varandra.

Det finns ingen särskild möjlighet att överklaga beslut enligt KRL genom förvaltningsrättsligt överklagande. I förarbetena till KRL anfördes att det inte föreslogs några sanktioner för de fall reglerna inte följs. Regeringen angav dock att den hade för avsikt följa tillämpningen och vid behov överväga ytterligare skärpta krav eller en annan utformning av reglerna (prop. 1996/97:52 s. 46).

Det finns vissa förhållanden som är utmärkande för laglighetsprövningsmål. Endast kommun- eller landstingsmedlemmar får överklaga och besluten kan bara angripas på de grunder som anges i 10 kap. 8 § KL. Förvaltningsdomstolens prövning är begränsad till lagligheten och inte lämpligheten av ett beslut, och om överklagandet bifalls kan domstolen endast upphäva beslutet men inte ersätta det med något nytt beslut. Det är alltså fråga om en begränsad prövning.

Frågor om kommunal redovisning kan bli aktuella i mål om laglighetsprövning. Det är dock ovanligt att innehållet i en kommuns eller landstings årsredovisning blir föremål för en domstolsprövning.

På grund av det samband som finns mellan kommunens eller landstingets externredovisning och budget kan det ske en indirekt prövning av redovisningen genom en laglighetsprövning av budgeten. Fullmäktiges budgetbeslut kan nämligen som huvudregel bli föremål för en fullständig laglighetsprövning. Vissa budgetbeslut har dock uttryckligen i lag undantagits från en fullständig laglighetsprövning; beslut att åberopa synnerliga skäl för att inte balansera budgeten (8 kap. 4 § tredje och fjärde styckena KL), beslut om ianspråktagande av resultatutjämningsreserver (8 kap. 3 d § tredje stycket KL) och beslut om reglering av ett negativt balanskravsresultat (8 kap. 5 a och 5 b §§ KL). Undantagen innebär att prövning inte ska göras om det organ som har fattat beslutet har överskridit sina befogenheter eller om beslutet strider mot lag eller annan författning. Lagstiftaren har ansett att dessa beslut ska prövas inom ramen för det politiska systemet. Enligt uttalanden i förarbeten och praxis kan inte heller bestämmelserna i 8 kap. 1 och 2 §§ KL om god ekonomisk hushållning och god avkastning angripas genom laglighetsprövning.

Utredningen om en kommunallag för framtiden har i sitt slutbetänkande En kommunallag för framtiden föreslagit att den begränsning i vilka prövningsgrunder som kan tillämpas vid laglighetsprövning för vissa budgetbeslut tas bort (SOU 2015:24).

15.6 Intresseorganisationer

Det finns intresseorganisationer som arbetar med redovisningsfrågor som rör kommuner och landsting. Det är bland annat SKL och KEF.

Sveriges Kommuner och Landsting

SKL är en arbetsgivar- och intresseorganisation. Alla kommuner och landsting har valt att vara medlemmar i SKL. SKL erbjuder bland annat rådgivning inom kommunal redovisning, samt arbetar med utveckling och intressebevakning.

I regelbundna cirkulär (för kommuner) och EkonomiNytt (för landsting) informerar SKL om förändringar i lag samt förändringar i RKR:s rekommendationer, t.ex. inför bokslutsarbetet. De anordnar konferenser och kurser inom redovisningsområdet. SKL ger ut normalkontoplaner för externredovisningen i kommuner och landsting (Kommun-Bas respektive L-Bas). Strukturen i kontoplanen grundas på de i KRL reglerade uppställningsformerna för resultat- och balansräkningen. Den Bas-kontoplan som finns för näringslivet har alltid varit och är en förebild för olika versioner av Kommun-Bas.

Genom detta arbete kan det uppfattas om SKL i praktiken fått en normerande roll inom kommunal redovisning.

Kommunalekonomernas förening

Merparten av Sveriges ekonomer inom kommuner och landsting är medlemmar i KEF. Föreningens syfte är att genom olika insatser för kompetensutveckling stödja medlemmarna i deras yrkesroller och på så sätt vara till nytta för utvecklingen inom det kommunala området. KEF tillhandahåller kurser och konferenser inom

området samt stödjer forskning om utveckling inom området. KEF vill verka för ett nationellt och internationellt kollegialt erfarenhetsutbyte. Föreningen medverkar aktivt i debatten om kommunal redovisning.

KEF har utvecklat en yrkesetisk kodex för kommunekonomen. På KEF:s webbplats finns också Ta steget, som är ett verktyg som ska hjälpa enskilda medlemmar i KEF att kunna skatta sitt kompetens- och utvecklingsbehov.

15.7 Utredningens överväganden och förslag

KRL är en ramlagstiftning och innehåller, jämfört med redovisningslagstiftningen för privata företag, förhållandevis få lagregleringar. Det finns inte heller någon statlig myndighet som kan utfärda allmänna råd eller föreskrifter om den kommunala redovisningen.

De förslag som utredningen lämnar ökar antalet lagregleringar. Karaktären som ramlag kommer dock att kvarstå och även fortsättningsvis lämnas ett stort utrymme till det normgivande organet på området. Utredningens förslag innebär tillkomsten av fler bestämmelser i lagen. Därigenom ges en tydligare struktur för den kommunala redovisningen, vilket kan underlätta RKR:s arbete. Vidare kan även lagstadgade redovisningsprinciper bidra till att förenkla RKR:s arbete.

Det finns såväl demokratiska som effektivitetsskäl till varför kvaliteten på den kommunala redovisningen måste säkerställas. En målsättning måste vara att kommuners och landstings årsredovisning i största möjliga utsträckning ska vara jämförbar och enhetlig. En viktig faktor för att uppnå jämförbarhet är efterlevnaden av normeringen på området.

Bristande efterlevnad

Som tidigare nämnts har RKR genomfört flera undersökningar av kommunernas och landstingens efterlevnad av KRL och de rekommendationer som RKR har gett ut. Dessa undersökningar visar på bristande efterlevnad av RKR:s rekommendationer. Undersökningarna tyder visserligen på att det skett förbättringar av

kommunernas och landstingens efterlevnad. Det kan dock enligt utredningens mening inte anses vara ett tillfredsställande resultat.

15.7.1 Behov av utbildningsinsatser?

Bristen på efterlevnad kan till viss del bero på bristande kompetens på redovisningsområdet i kommuner och landsting. Informations- och utbildningsinsatser är viktiga för att hålla sektorns redovisningsansvariga informerade om lag och rekommendationer.

De aktörer som finns inom området är bland annat RKR, SKL och KEF. Även revisionsbolag har utbildningsinsatser både för sina egna revisorer och för ekonomer i kommuner och landsting.

En av RKR:s uppgifter är enligt stadgarna att sprida information om uttolkningar och rekommendationer som RKR gett ut. SKL erbjuder rådgivning inom området redovisning samt arbetar med utveckling och intressebevakning. I cirkulär (för kommuner) och EkonomiNytt (för landsting) informerar SKL om förändringar och rekommendationer inför bokslutsarbetet. KEF tillhandahåller bland annat kurser och konferenser. Sammanfattningsvis bedrivs i dag utbildningsinsatserna för verksamma ekonomer i kommuner och landsting i hög grad av de aktörer som finns på området. Mot denna bakgrund ser utredningen inte skäl att lämna något förslag i denna del.

15.7.2 Upplysning om kostnaden för räkenskapsrevision

Förslag: Upplysning ska lämnas i not om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Ett antal lagändringar har under senare tid gjorts för att stärka den kommunala revisionen. Det har därutöver lagts fram förslag från Utredningen om en kommunallag för framtiden som syftar till att ytterligare förstärka den kommunala revisionen. Däribland kan nämnas förslaget om att de sakkunniga alltid ska beredas tillfälle att yttra sig när fullmäktige behandlar revisionsberättelsen. Den kommunala

revisionens organisering och arbetssätt är en kommunallagsfråga som ligger utanför denna utrednings uppdrag.

För intressenter av den kommunala redovisningen är det naturligtvis intressant att få kunskap om vilka förutsättningar som har funnits för revisionsarbetet. En viktig förutsättning för revisionsarbetet är tilldelningen av tillräckliga medel. Utredningen föreslår därför att upplysning om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning ska finnas i årsredovisningen. Upplysningen ska lämnas i not.

Utredningen vill i detta sammanhang påminna om att det redan i dag finns ett krav i 9 kap. 8 § KL på att sakkunniga ska anlitas i den omfattning som behövs för att fullgöra granskning enligt god revisionsred.

15.7.3 Inga sanktioner föreslås

Bedömning: Det föreslås inga sanktioner i det fall de föreslagna reglerna inte följs.

Kommunerna och landstingen är skyldiga att följa KRL och måste därmed också iaktta god redovisningssed. Undersökningar på området har visat att det finns brister i efterlevnaden av framförallt rekommendationer från RKR. Undersökningarna tyder dock på att det skett förbättringar av kommunernas och landstingens efterlevnad. Utredningen vill understryka styrelsens och fullmäktiges politiska ansvar för efterlevnaden av normeringen på området. Till sin hjälp har fullmäktige den kommunala revisionen.

Det finns i dag ingen statlig myndighet med tillsynsansvar över den kommunala redovisningen. När det gäller normgivande organ på området är RKR en viktig uttolkare av vad som är god redovisningssed. För att kunna införa sanktioner i de fall en kommun eller ett landsting frångår normeringen inom kommunal redovisning krävs, enligt utredningens mening, någon form av institutionell förändring, t.ex. i form av tillskapandet av en statlig tillsynsmyndighet.

Med beaktande av den kommunala självstyrelsen finns dock, enligt utredningen, anledning att även i fortsättningen låta kommuner och

landsting själva sköta tillsynen av externredovisningen. Utredningen ser här möjligheter till en förbättrad kommunal redovisning genom den förstärkta kommunala revisionen.

Utredningen föreslår således inte några sanktionsmöjligheter i det fall lagstiftningen inte följs.

Utvecklingen vad gäller efterlevnaden av lag och kompletterande normgivning måste dock även fortsättningsvis följas.

16 Särredovisning

Verksamheter som traditionellt skötts av det offentliga bedrivs i allt större utsträckning av privata företag. I en konkurrens-situation är redovisningen en viktig källa till information.

Utredaren ska därför

- utreda förutsättningarna för och behovet av att samordna reglerna kring särredovisning samt beakta risken för motverkande skillnader, och
- vid behov lämna författningsförslag.

16.1 Bakgrund

Kommuner och landsting har med stöd av den kommunala självstyrelsen en relativt stor frihet att själva organisera sin verksamhet (se avsnitt 3.1). Numera bedriver i stort sett alla kommuner delar av sin verksamhet i företagsform.

Utredningen använder fortsättningsvis begreppet kommunala företag som en samlingsbeteckning för hel- och delägda kommunala bolag, stiftelser som bildats av en kommun eller ett landsting ensamt eller tillsammans med någon annan, och föreningar där kommunen eller landstinget bestämmer tillsammans med någon annan (3 kap. 16 a och 18 b §§ KL).

De kommunägda företagen finns främst inom områdena fastigheter, energi, vatten, avlopp och avfallshantering. Men det finns även kommunägda företag inom områdena transporter, näringslivsutveckling, kultur, fritid, turism och försäkring. De landstingsägda företagen finns huvudsakligen inom områdena transporter och sjukvård,

men återfinns också inom områdena kultur, turism och näringslivsutveckling.¹

Kommuner och landsting använder sig av möjligheten att anlita privatägda företag för att utföra verksamhet. I 3 kap. 18 c § KL definieras en privat utförare som en juridisk person eller en enskild individ som har hand om vården av en kommunal angelägenhet. Med en privat utförare avses inte kommunala företag. I 3 kap. 16 § KL regleras när kommuner och landsting får överlämna vården av en kommunal angelägenhet till en juridisk person eller en enskild individ.

Under 2014 köpte kommunerna verksamhet för 110 miljarder kronor och landstingen för 55 miljarder kronor. Det inkluderar såväl köp från privata utförare som köp från andra kommuner och landsting.²

Utvecklingen går mot att gränsen mellan privat och offentlig sektor blir allt mindre markerad. Det kan då uppstå konkurrenskonflikter beroende på skilda grundförutsättningar för privat och offentlig verksamhet. Det handlar t.ex. om när kommuner och landsting bedriver en blandning av monopolskyddad och konkurrensutsatt verksamhet (risk för korssubventionering, dvs. att intäkterna från en verksamhet bekostar en annan), säljer överskottskapacitet, gynnar egen verksamhet vid offentlig upphandling, samt kommunal försäljning över kommungränsen.

Olika åtgärder för att skapa konkurrensneutralitet har vidtagits från lagstiftarens sida. Det har t.ex. införts regler om konkurrensbegränsande offentlig säljverksamhet i 3 kap. konkurrenslagen (2008:579). Dessa bestämmelser innebär att domstol kan förbjuda visst förfarande i offentligt bedriven säljverksamhet om konkurrensen begränsas. Förbud kan också meddelas för viss offentligt bedriven säljverksamhet som sådan, om konkurrensen begränsas. Bestämmelserna omfattar även kommunala företag i det fall en kommun eller ett landsting direkt eller indirekt har ett dominerande inflytande över företaget. Enligt 5 kap. 1 § konkurrenslagen får Konkurrensverket genom åläggande inhämta utredningsmaterial om det behövs för att verket ska kunna fullgöra sina uppgifter enligt konkurrenslagen. Konkurrensverket får bl.a. med stöd av denna paragraf ålägga ett

¹ Statistik om offentligt ägda företag, SCB.

² Räkenskapsammandrag för kommuner och landsting, SCB.

företag eller någon annan att tillhandahålla uppgifter, handlingar eller annat, och en kommun eller ett landsting som driver verksamhet av ekonomisk eller kommersiell natur att redovisa kostnader och intäkter i verksamheten. Åläggandet kan enligt 6 kap. 1 § konkurrenslagen förenas med vite.

Ett sätt att skapa konkurrensneutralitet som lagstiftaren har använt är att införa lagkrav på särredovisning inom olika områden. Det finns en rad olika kommunala verksamheter som träffas av krav på särredovisning.

16.1.1 Den kommunala kompetensen

Som utredningen tidigare har redovisat (se avsnitt 3.1) styrs kommunal verksamhet av vad som brukar benämnas den kommunala kompetensen. Den utgör ramen för vilken verksamhet som kommuner och landsting kan bedriva. I 2 kap. 1 § KL finns bestämmelser som reglerar kommunens s.k. allmänna kompetens, vilka bl.a. påverkar deras möjlighet att bedriva näringsverksamhet. I befogenhetslagen finns bestämmelser som ger kommuner och landsting ökade befogenheter i förhållande till vad som gäller enligt KL. Även när kommunen bedriver verksamhet inom den kommunala kompetensen finns det principer som begränsar dess handlingsfrihet, till exempel självkostnadsprincipen och likställighetsprincipen.

I olika speciallagstiftningar finns det också kompetensutvidgande bestämmelser. Det brukar benämnas den specialreglerade kommunala kompetensen. Kompetensutvidgande bestämmelser behöver inte bara gälla verksamheten som sådan, de kan också innehålla tydliggöranden om att t.ex. den kommunala självkostnads-, lokaliserings- eller likställighetsprincipen undantas.

Näringsverksamhet

Kommunernas och landstingens möjligheter att engagera sig på näringslivsområdet styrs i huvudsak av den allmänna kompetensregeln. Enligt denna får kommuner och landsting själva ha hand om sådana angelägenheter av allmänt intresse som har anknytning till kommunens eller landstingets område eller deras medlemmar och

som inte ska handhas enbart av staten, en annan kommun, ett annat landsting eller någon annan. Den s.k. lokaliseringsprincipen kommer till uttryck i 2 kap. 1 § KL, dvs. kravet att en kommunal åtgärd måste vara knuten till kommunens eller landstingets eget område eller medlemmar.

Det finns också särskilda regler om näringsverksamhet i 2 kap. 7 och 8 §§ KL. Enligt 2 kap. 7 § KL får kommuner och landsting driva näringsverksamhet, om den drivs utan vinstsyfte och går ut på att tillhandahålla allmännyttiga anläggningar eller tjänster åt medlemmarna i kommunen eller landstinget. Sådana verksamheter är att anse som sedvanlig kommunal affärsverksamhet. Det handlar om att producera nyttigheter av mer kollektiv natur. Den del av näringslivet, som av tradition är förbehållen den enskilda företagsamheten, brukar kallas det egentliga näringslivet.

En kommun får inte driva s.k. spekulativa företag. Det är dock inte fråga om något absolut vinstförbud i den meningen att något överskott i verksamheten aldrig kan tillåtas. Det centrala är att verksamheten inte inrättas eller drivs i det huvudsakliga syftet att vara vinstbringande. Bedömningen av om överskott som ibland uppkommer är tillåtet eller inte får göras enligt självkostnadsprincipen.

Av praktiska skäl har det ansetts rimligt att tillåta viss verksamhet av anknytande karaktär, trots att verksamheten i sig faller utanför den kommunala kompetensen. Enligt 2 kap. 8 § KL får kommuner och landsting genomföra åtgärder för att allmänt främja näringslivet i kommunen eller landstinget. Individuellt inriktat stöd till enskilda näringsidkare får lämnas bara om det finns synnerliga skäl.

Det finns dock specialförfattningar som tillåter kommuner och landsting att bedriva vissa verksamheter på affärsmässiga grunder, vilket innebär undantag från både förbudet mot spekulativ verksamhet och självkostnadsprincipen.

Självkostnadsprincipen

Även när kommuner och landsting agerar inom sin kompetens begränsas de av självkostnadsprincipen, vilket gör att de inte har fri avgiftssättning. Självkostnadsprincipen gäller som huvudregel för

all kommunal verksamhet, dvs. både i den frivilliga verksamheten och i den specialreglerade verksamheten.

Principen har utvecklats i rättspraxis och finns numera uttryckt i 8 kap. 3 c § KL. Enligt denna bestämmelse får inte kommuner och landsting ta ut högre avgifter än som svarar mot kostnaderna för de tjänster eller nyttigheter som kommunen eller landstinget tillhandahåller (självkostnaden). Det är fråga om ett maximipris som inte får överskridas, men får underskridas. Syftet med självkostnadsprincipen är att hindra att kommuner utnyttjar den monopolsituation som ofta föreligger.

Utgångspunkten i svensk kommunalrätt är att kommunens medelsbehov ska täckas av kommunalskatt. Det råder alltså inte något avgiftstväng. En kommun kan därför underlåta att avgiftsfinansiera en verksamhet eller besluta om avgifter som understiger självkostnaden. Självkostnad innebär, om inte annat är särskilt föreskrivet, de sammanlagda kostnaderna för hela den avgiftsupptagande verksamheten eller rörelsen. I rättspraxis har principen fått en karaktär av målsättningsprincip. Ett tillfälligt överuttag av avgifter kan godtas förutsatt att avgifterna inte till väsentlig eller påtaglig del överstiger en för verksamheten beräknad självkostnad.³

I förarbetena till bestämmelsen i KL har angetts vad som ska räknas med i självkostnaden (prop. 1993/94:188, s. 85). Regeringen anförde att det rent allmänt kan sägas att i princip samtliga kostnader som vid en normal affärsmässig drift är motiverade från företagsekonomisk synpunkt bör kunna läggas till grund för självkostnadsberäkningen. Alla relevanta direkta och indirekta kostnader som verksamheten ger upphov till ska ingå i en självkostnadsberäkning. Regeringen anförde vidare att det utöver externa kostnader och intäkter är självklart att även ta med alla relevanta interna eller kalkylerade poster. Verksamhetens eventuella andel av kommunens centrala service- och administrationskostnader ska även räknas med.

I speciallagstiftning finns undantag från självkostnadsprincipen. Det finns undantag vad gäller t.ex. el, fjärrvärme, naturgas och kollektivtrafik som innebär att verksamhet ska prissättas på affärsmässig grund. Självkostnadsprincipen anses inte heller gälla i den medels- och egendomsförvaltande kommunala verksamheten.

³ Bohlin, Alf (2011) Kommunalrättens grunder, Norstedts Juridik, s. 114 ff.

Likställighetsprincipen

En annan restriktion för den kommunala kompetensen är den s.k. likställighetsprincipen som finns lagfäst i 2 kap. 2 § KL. Den innebär att kommunmedlemmar i samma situation ska behandlas lika om det inte finns någon saklig grund för annat (jfr t.ex. RÅ 1977 ref. 55). Likställighetsprincipen blir bl.a. aktuell när kommuner ska bestämma avgifter.

Principen gäller endast i relation till kommunens egna medlemmar. Det är alltså möjligt för en kommun att särbehandla de som inte är kommunmedlemmar, t.ex. genom att ta ut högre avgifter av dessa än av sina kommunmedlemmar.

16.2 Krav på särredovisning i lag och förordning

I följande avsnitt redogörs för krav på särredovisning i lagstiftningen som berör kommuner och landsting. Det ska dock inte betraktas som en heltäckande redogörelse av alla de krav på särredovisning som kan träffa kommunal verksamhet. Lagstiftning som innehåller krav på särredovisning, men som endast träffar enstaka eller ett fåtal kommuner eller landsting, omfattas inte av redogörelsen då dess innehåll får antas ha begränsad betydelse för utredningen.

16.2.1 Kollektivtrafik

Kommunala aktiebolag fick i mitten av 1990-talet möjlighet att på försök bedriva uppdragsverksamhet inom kollektivtrafiken.⁴ Det innebar en utvidgning av den kommunala kompetensen inom kollektivtrafiken. För att aktiebolagen skulle få bedriva uppdragsverksamhet i en annan kommun eller i ett annat landsting uppställdes ett antal villkor. Krav på särredovisning av uppdragsverksamheten infördes för att se till att konkurrensneutralitet rådde och för att kommuner och landsting inte subventionerade verksamheten med skattemedel. Regeringen anförde i

⁴ Försöksverksamheten bedrevs med stöd av lagen (1996:637) om försöksverksamhet med rätt för kommunala aktiebolag att bedriva uppdragsverksamhet inom viss trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490).

propositionen att det borde säkerställas att den verksamhet som bedrivs åt annan ges en sådan utformning att det går att utläsa resultat samt de kostnader och intäkter som hänför sig till uppdragsverksamheten (prop. 1995/96:167 s. 30).

Lagstiftaren valde att i lagen (2005:952) om vissa kommunala befogenheter i fråga om kollektivtrafik permanenta den tidigare försöksverksamheten. Lagen ifråga har därefter förts samman med ett antal andra ”smålagar” avseende den kommunala kompetensen i befogenhetslagen (se avsnitt 3.1). Det finns bara en bestämmelse om särredovisning i befogenhetslagen och den avser kollektivtrafik.

Lagen om vissa kommunala befogenheter

I 3 kap. 3 § befogenhetslagen anges att kommunala aktiebolag får ingå avtal med regionala kollektivtrafikmyndigheter om att utföra lokal och regional linjetrafik med buss samt motsvarande trafik med tåg, tunnelbana eller spårvagn. Av 1 kap. 3 § framgår att sådan verksamhet ska bedrivas på affärsmässiga grunder. Enligt 3 kap. 4 § befogenhetslagen ska en kalkyl göras som ska vara underlag till bedömningen av uppdragsersättningens affärsmässighet.

Särredovisning av uppdragsverksamhet

I 3 kap. 5 § befogenhetslagen anges att i aktiebolagets årsredovisning ska intäkterna, kostnaderna och resultatet av den uppdragsverksamhet som avses i 3 § redovisas särskilt. Av särredovisningen ska det enligt bestämmelsen framgå följande: omsättning och resultat efter finansnetto för uppdragsverksamheten, borgensförbindelser och övriga ansvarsförbindelser som kommuner eller landsting har ingått för bolaget och för uppdragsverksamheten samt kostnaderna för förbindelserna, kapital som kommuner eller landsting tillskjutit uppdragsverksamheten, och kapital som sysselsätts i uppdragsverksamheten. Kravet på särredovisning i årsredovisningen gäller endast den uppdragsverksamhet som de kommunala trafikaktiebolagen bedriver med stöd av befogenhetslagen. För årsredovisningen för det kommunala trafikaktiebolaget som helhet gäller vad som är föreskrivet i ÅRL.

Regeringen anförde i förarbetena till lagen om vissa kommunala befogenheter i fråga om kollektivtrafik att det bör preciseras vilka krav som uppställs på särredovisning i den externa redovisningen (prop. 2004/05:159). Regeringen anförde vidare att det är viktigt att beakta vilken typ och mängd av information som kan lämnas för att ge externa parter möjlighet att bedöma verksamheten, utan att detta är till nackdel för de berörda bolagen. Regeringen menade att det är rimligt att ställa krav på att redovisa uppgifter om omsättning och resultat efter finansnetto för uppdragsverksamheten, vilka ansvarsförbindelser som ingåtts för bolaget respektive uppdragsverksamheten och kostnaderna för dessa, kapitaltillskott samt kapital som sysselsätts i verksamheten. Dessa uppgifter ska alltid ingå i särredovisningen avseende uppdragsverksamheten i årsredovisningen. Det är således, enligt regeringen, inte förenligt med den föreslagna lagen att särredovisa uppdragsersättningen på något annat sätt, exempelvis internt i bolaget.

16.2.2 El

Elmarknaden avreglerades 1996 i Sverige. Försäljning av el är konkurrensutsatt men distribution av el är däremot ett monopol. Det är olika företag som ansvarar för olika delar av elnätet i Sverige.

Elförsörjning anses falla under den allmänna kommunala kompetensen. Kommunala elföretag gavs i samband med avregleringen av elmarknaden en vidgad kompetens genom ellagen (1997:857) att agera på affärsmässig grund utanför den egna kommunen.

Ellagen

Av 7 kap. 1 § ellagen framgår att ett kommunalt företag, trots lokaliseringsprincipen, utanför kommunens område får bedriva produktion av och handel med el samt därmed sammanhängande verksamhet, eller nätverksamhet i geografisk närhet till företagets nätverksamhet inom kommunen i syfte att uppnå en ändamålsenlig nätverksamhet.

En förutsättning för att undantag från lokaliseringsprincipen ska vara tillåten är att verksamheten bedrivs i en egen juridisk person,

dvs. det är inte tillåtet att bedriva verksamheten i ett kommunalt verk (prop. 1996/97:136 s. 168).

Särredovisning av produktion och handel med el samt därmed sammanhängande verksamhet

Enligt 7 kap. 2 § ellagen ska ett kommunalt företags produktion av och handel med el samt därmed sammanhängande verksamhet utanför kommunens område drivas på affärsmässig grund och redovisas särskilt. Om verksamheten väljs måste verksamheten bedrivas med iakttagande av gällande kommunala principer. Bestämmelserna infördes för att göra konkurrensvillkoren för kommunala elföretag likvärdiga dem som gäller för övriga företag på elmarknaden (prop. 1996/97:136 s. 72 f.).

Kravet på särredovisning avser den samlade verksamheten som bedrivs på affärsmässig grund. I förarbetena anförde regeringen att det är viktigt att den konkurrensutsatta verksamheten hålls klart åtskild från annan kommunal verksamhet så att konkurrensnedvridande effekter undviks (prop. 1993/94:162 s. 128). Verksamhet som bedrivs med undantag från självkostnads- och likställighetsprinciperna ska redovisas särskilt. För att tillgodose kravet på insyn i verksamheten och skapa bättre förutsättningar för särredovisning föreslog regeringen att aktuella undantag från kommunalrättsliga principer endast ska medges under förutsättning att verksamheten bedrivs i form av ett sådant företag, i praktiken vanligen ett aktiebolag, som avsågs i den då gällande lydelsen av 3 kap. 16–18 §§ KL.

Särredovisning av nätverksamhet

I ellagen finns också en reglering om särredovisning som inte bara avser kommunala företag utan alla som bedriver nätverksamhet⁵. Enligt 3 kap. 2 § ellagen ska nätverksamhet ekonomiskt redovisas

⁵ Av 1 kap. 4 § ellagen framgår vad som avses med nätverksamhet. Med nätverksamhet avses att ställa elektriska starkströmsledningar till förfogande för överföring av el. Till nätverksamheten hör också projektering, byggande och underhåll av ledningar, ställverk och transformatorstationer, anslutning av elektriska anläggningar, mätning av överförd effekt och energi samt annan verksamhet som behövs för att överföra el på det elektriska nätet.

skilt från annan verksamhet. I 3 kap. 3 och 3 a §§ finns bl.a. bestämmelser om verksamhet som grundas på nätkoncession för område eller linje ska redovisas samlat eller skilt från varandra.⁶

I 3 kap. 4 § ellagen anges att regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, nätmyndigheten får meddela närmare föreskrifter om redovisning av nätverksamhet.

Förordningen om redovisning av nätverksamhet

Regeringen har genom förordningen (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet meddelat närmare föreskrifter om bl.a. särredovisning av nätverksamhet enligt 3 kap. 2 § ellagen.

Den som bedriver nätverksamhet ska enligt 2 § förordningen om redovisning av nätverksamhet särskilt för nätverksamheten upprätta årsrapport för varje räkenskapsår. Denna ska bestå av balansräkning, resultaträkning, noter och förvaltningsberättelse. I årsrapporten ska även ingå en finansieringsanalys om det krävs enligt 3 §. I årsrapporten ska balansräkning och resultaträkning från närmast föregående räkenskapsår ingå, sammanställda så att de är jämförbara med motsvarande redovisning för året. Årsrapporten ska i övrigt upprättas enligt god redovisningssed som den tillämpas av aktiebolag. I 3–4 a §§ och 6–8 §§ anges vilka krav som ställs på årsrapportens innehåll och utformning.

I 9–16 §§ finns bl.a. regler om anläggningsregister och särskilda bestämmelser för vissa former av nätverksamhet. Årsrapporten ska enligt 16 a § undertecknas i enlighet med vad som gäller för undertecknande av årsredovisningar enligt ÅRL. Om nätverksamheten bedrivs av en kommun, ska årsrapporten i stället beslutas av kommunfullmäktige eller av den som fullmäktige utsett. Om någon årsredovisning enligt ÅRL eller KL inte upprättas, ska årsrapporten undertecknas av den som bedriver nätverksamheten eller av behöriga ställföreträdare för den som bedriver nätverksamheten. Årsrapporten ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

⁶ Bestämmelser om särredovisning infördes till följd av Europaparlamentets och rådets direktiv 96/92/EG av den 19 december 1996 om gemensamma regler för den inre marknaden för el (elmarknadsdirektivet), se prop. 1997/98:159 s. 26.

Energimarknadsinspektionen har utfärdat föreskrifter och allmänna råd om redovisning av nätverksamhet (EIFS 2012:4).

16.2.3 Fjärrvärme

Fjärrvärmeverksamhet⁷ innefattar produktion och distribution av hetvatten. Distribution av hetvatten har stordriftsfördelar som gör att det inte anses kostnadseffektivt att konkurrera med parallella rörsystem. Distributionsverksamheten har därför karaktären av ett naturligt monopol. Det är ofta bara en aktör, ett fjärrvärmeföretag, som har tillgång till distributionsnätet vilket gör att andra aktörer i praktiken blir utestängda från att konkurrera på den marknaden (jfr rapporten Prisförändringsprövning och likabehandlingsprincip för fjärrvärme av Energimarknadsinspektionen, Ei R2013:07).

Före elmarknadsreformen 1996 omfattades fjärrvärmeverksamhet av självkostnads- och likställighetsprinciperna. Det innebar bl.a. att verksamheten inte kunde drivas i vinstsyfte. Kommunala elföretag gavs i samband med avregleringen av elmarknaden vidgad kompetens att agera på affärsmässig grund och utanför den egna kommunen. Samtidigt infördes motsvarande reglering i ellagen för kommunala företag som bedrev fjärrvärmeverksamhet i syfte att bibehålla konkurrensneutraliteten mellan el och fjärrvärme.

Innan tillkomsten av fjärrvärmelagen (2008:263) fanns endast ett fåtal bestämmelser i lag som särskilt avsåg fjärrvärmeverksamhet. Fjärrvärmelagen innebar att tidigare gällande bestämmelser om fjärrvärmeverksamhet i ellagen samordnades med nya bestämmelser om fjärrvärmeverksamhet, dvs. en sammanhållen reglering av fjärrvärmeverksamhet.

Fjärrvärmelagen

Enligt 38 § fjärrvärmelagen ska, om ett kommunalt företag bedriver fjärrvärmeverksamhet, verksamheten bedrivas på affärsmässig grund. Ett kommunalt företag får med stöd av 39 § fjärrvärmelagen

⁷ Fjärrvärme är vatten som värms upp i ett värmeverk och sedan överförs via rörsystem och värmeväxlare till en fastighets element och varmvattenkranar (hämtat från Energiinspektionens hemsida).

bedriva fjärrvärmeverksamhet utanför kommunen, vilket är ett undantag från lokaliseringsprincipen (se avsnitt 3.1). Det måste dock göras i geografisk närhet till fjärrvärmeverksamheten inom kommunen och i syfte att uppnå en ändamålsenlig fjärrvärmeverksamhet.

Särredovisning av fjärrvärmeverksamhet

Ett fjärrvärmeföretag ska enligt 40 § första och andra styckena fjärrvärmelagen ekonomiskt redovisa fjärrvärmeverksamheten särskilt genom att för varje år upprätta en årsrapport. Vid redovisning av fjärrvärmeverksamhet ska produktion av el som har skett samtidigt med produktion av den värme som distribueras i fjärrvärmeverksamheten anses ingå i verksamheten. Detsamma gäller försäljning av sådan el. Bestämmelsens första och andra stycke motsvaras av tidigare reglering i ellagen. Enligt 41 § fjärrvärmelagen har fjärrvärmeföretag skyldighet att lämna uppgifter om drift- och affärsförhållanden i fjärrvärmeverksamhet. Detta kan, enligt förarbetena till lagen, ses som en komplettering av kravet på särredovisning.

Syftet med en särredovisning av fjärrvärmeverksamhet är att skapa insyn i de ekonomiska förutsättningarna för en fjärrvärmeverksamhet och att motverka att intäkter från en fjärrvärmeverksamhet subventionerar annan verksamhet som ett fjärrvärmeföretag eventuellt bedriver inom en mera konkurrensutsatt marknad (prop. 2007/08:60 s. 21).

Vid tillkomsten av fjärrvärmelagen infördes en bestämmelse som bemyndigade regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer, att meddela ytterligare föreskrifter om redovisning av fjärrvärmeverksamheten. Ett skäl till att införa föreskrifträtten var intresset av en enhetlig reglering på fjärrvärme-, el- och naturgasområdet (prop. 2007/08:60 s. 96).

Förordningen om redovisning av fjärrvärmeverksamhet

Regeringen har genom förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet meddelat ytterligare föreskrifter om redovisning av fjärrvärmeverksamhet enligt 40 § fjärrvärmelagen.

Årsrapporten ska enligt 2 § upprättas i enlighet med god redovisningssed som den tillämpas vid upprättande av årsredovisning enligt ÅRL om inte annat följer av förordningen. Det gäller även om den som bedriver fjärrvärmeverksamheten inte upprättar någon årsredovisning. Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun ska årsrapporten i stället upprättas i enlighet med god redovisningssed som den tillämpas vid upprättande av årsredovisning enligt KRL.

Årsrapporten ska enligt 3 § ge en rättvisande bild av fjärrvärmeverksamhetens ställning och resultat. I 4 § anges vad årsrapporten ska bestå av, bl.a. en balansräkning för räkenskapsåret och för det föregående räkenskapsåret, en kostnadsslagsindelad resultaträkning för räkenskapsåret och för det föregående räkenskapsåret, noter och en förvaltningsberättelse. I 5–11 §§ finns krav på årsrapportens innehåll och utformning samt regler kring undertecknandet. I 12 och 15 §§ finns bestämmelser om granskning av årsrapporten m.m. Energimarknadsinspektionen får med stöd av 16 § meddela närmare föreskrifter i vissa frågor. Energimarknadsinspektionen har utfärdat föreskrifter och allmänna råd om redovisning av fjärrvärmeverksamhet (EIFS 2010:1).

16.2.4 Naturgas

Naturgas introducerades i Sverige 1985 när det danska naturgas-systemet byggdes ut till södra Sverige. Naturgasmarknaden kan delas upp i handel med naturgas och överföring av naturgas. Den svenska naturgashandeln sker på en helt konkurrensutsatt marknad sedan 2007. Överföringen av gas är däremot ett naturligt monopol eftersom det endast finns ett nätföretag som driver ledningarna i ett geografiskt område.

Naturgaslagen

Ett kommunalt företag får med stöd av 5 kap. 1 § naturgaslagen (2005:403), trots lokaliseringsprincipen, utanför kommunens område bedriva handel med naturgas samt därmed sammanhängande verksamhet, eller överföring av naturgas i geografisk närhet till

företagets överföringsverksamhet inom kommunen i syfte att uppnå en ändamålsenlig överföringsverksamhet.

Särredovisning av handel med naturgas samt därmed sammanhängande verksamhet

Om ett kommunalt företag bedriver handel med naturgas samt därmed sammanhängande verksamhet, ska verksamheten enligt 5 kap. 2 § naturgaslagen drivas på affärsmässig grund och redovisas särskilt. Om företaget även bedriver sådan verksamhet som avses i 7 kap. 1 § 1 ellagen, får företaget redovisa de berörda verksamheterna tillsammans.

I förarbetena (prop. 1999/2000:72 s. 63) anförde regeringen bl.a. följande. Den bestämmelse för kommunal handelsverksamhet med naturgas som föreslås innebär undantag från grundläggande kommunala principer. Det ska inte vara möjligt att i denna verksamhet räkna in verksamheter från andra icke konkurrensutsatta områden. Det är också viktigt att konkurrensutsatt verksamhet hålls klart åtskild från annan kommunal verksamhet så att konkurrensnedvidande effekter undviks. Med hänsyn till detta ska den verksamhet som bedrivs med ett uttryckligt undantag från självkostnads- och likställighetsprinciperna redovisas särskilt.

Särredovisning av överföring av naturgas, lagring av naturgas och drift av förgasningsanläggning

Det finns även regleringar om särredovisning i naturgaslagen som inte bara avser kommunal verksamhet. Av 3 kap. 3 § naturgaslagen framgår att verksamhet som rör överföring av naturgas ska ekonomiskt redovisas skilt från annan verksamhet. Transmission och distribution ska då redovisas var för sig. Nuvarande lydelse av bestämmelsen är en anpassning till gasmarknadsdirektivet⁸.

I 4 kap. 3 § naturgaslagen anges att verksamhet som rör lagring av naturgas och drift av en förgasningsanläggning ekonomiskt ska

⁸ Den 22 juni 1998 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv 98/30/EG om gemensamma regler för den inre marknaden för naturgas, se prop. 1999/2000:72 s. 24.

redovisas så att lagringen av naturgas och driften av förgasningsanläggningen redovisas var för sig och skilt från annan verksamhet.

Förordningen om redovisning och revision av överföring av naturgas, lagring av naturgas och drift av förgasningsanläggning

Regeringen har genom förordningen (2006:1051) om redovisning och revision av överföring av naturgas, lagring av naturgas och drift av förgasningsanläggning meddelat närmare föreskrifter om den redovisning som ska göras enligt 3 kap. 3 § och 4 kap. 3 § naturgaslagen samt även om revision.

Enligt 2 § ska den som bedriver överförings-, lagrings- eller förgasningsverksamhet för varje verksamhet upprätta en årsrapport. Av 3 § framgår vad årsrapporten ska innehålla, bl.a. balansräkning för det aktuella räkenskapsåret samt den från det närmast föregående räkenskapsåret, en resultaträkning för det aktuella räkenskapsåret samt den från det närmast föregående räkenskapsåret, noter och en förvaltningsberättelse. Av bestämmelsen framgår att årsrapporten ska upprättas för varje räkenskapsår och enligt god redovisningssed så som den tillämpas av aktiebolag. I 4–12 §§ anges vilka krav som ställs på årsrapportens innehåll och utformning, bl.a. avseende ingångsbalansräkning.

I 13–16 §§ finns bestämmelser om anläggningsregister samt särskild granskning av överförings-, lagrings- och förgasningsverksamhet. I 17 § finns vidare regleringar om insändande av årsrapportshandlingar och vem som ska underteckna årsrapporten, samt krav på att dagen för underskrift ska anges. Energimarknadsinspektionen får med stöd av 18 § meddela närmare föreskrifter i vissa frågor.

16.2.5 Allmänna vattentjänster

Lagen om allmänna vattentjänster

Enligt LAV har kommuner långtgående skyldigheter att ordna vattentjänster genom allmänna va-anläggningar. Enligt 2 § LAV avses med allmän va-anläggning en va-anläggning över vilken en kommun har ett rättsligt bestämmande inflytande över och som har ordnats och

används för att uppfylla kommunens skyldigheter enligt LAV.⁹ I 3 § LAV finns bestämmelser om när en kommun anses ha ett rättsligt inflytande över en va-anläggning. Enligt 2 § LAV är huvudman den som äger en allmän va-anläggning. Huvudmannen har vissa skyldigheter enligt LAV och ska bl.a. ordna ledningar för vattenförsörjning. VA-avgifter får enligt 30 § första stycket LAV inte överskrida det som behövs för att täcka de kostnader som är nödvändiga för att ordna och driva va-anläggningen.

Särredovisning av verksamheten att ordna och driva en allmän va-anläggning

Enligt 50 § LAV ska en huvudman, i fråga om verksamheten med att ordna och driva en allmän va-anläggning, se till att verksamheten bokförs och redovisas i enlighet med god redovisningssed där resultat- och balansräkningar redovisas särskilt¹⁰ och där det av tilläggsupplysningar framgår hur huvudmannen har fördelat kostnader som varit gemensamma med annan verksamhet. Vidare ställs krav på att redovisningen, när den är fastställd, ska finnas tillgänglig för fastighetsägarna.

Lagen innehåller inte någon detaljreglering av särredovisningen utan det har överlämnats till praxis.¹¹ Regeringen anförde i förarbetena att hur huvudmannen väljer att redovisningstekniskt genomföra särredovisningen bör kunna överlämnas till den redovisningspraxis som utvecklas inom ramen för vad som ska anses vara god redovisningssed (prop. 2005/06:78 s. 101). Det viktiga ansågs vara 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. Regeringen

⁹ Numera kan endast kommunala anläggningar vara allmänna va-anläggningar. Möjligheten att allmänförklara enskilda va-anläggningar finns inte längre kvar i LAV. Allmänna va-anläggningar som inte är kommunala ska omvandlas i gemensamhetsanläggningar eller på annat sätt utvecklas inom viss tid.

¹⁰ I författningskommentaren till bestämmelsen noterades att kravet på att huvudmannen ska fullgöra bokföring och redovisning enligt god redovisningssed följer redan av BFL och ÅRL när det gäller de kommunala bolagen och av KRL när det gäller kommunerna och kommunalförbunden. Redovisningsreglerna kräver inte särredovisning av VA-verksamheten. Därför infördes ett sådant krav (prop. 2005/06:78).

¹¹ I "Särredovisning inom VA-branschen" av Mattias Haraldsson (Svenskt Vatten Utveckling, Rapport nr 2013-21) gjordes ett försök att kartlägga befintlig praxis för särredovisning inom VA-sektorn utifrån särredovisningar i sektorn för redovisningsåret 2010.

anförde vidare att denna verksamhet måste redovisas för sig, skild från annan verksamhet som huvudmannen driver, inte minst om huvudmannen är en särskild juridisk person. Regeringen menade att en sådan särredovisning är nödvändig för att huvudmannen ska få grepp om avgiftsunderlaget och kunna beräkna avgifternas storlek i enlighet med kommunens taxeföreskrifter.

Särredovisning av drift av en allmän VA-anläggning i andra kommuner

I 57 § LAV finns ett undantag från lokaliseringsprincipen. En kommun får sköta driften av en allmän VA-anläggning i andra kommuner, om driften sker på affärsmässiga grunder och ekonomiskt redovisas skilt från annan verksamhet. Bestämmelsen avser både kommunal verksamhet som drivs i förvaltningsform och i företagsform.

I förarbetena till bestämmelsen anförde regeringen att det är viktigt att undvika underprissättning och snedvridning av konkurrensen vid driftsentreprenader där kommuner tillåts delta (prop. 2005/06:78 s. 115 f.). Att bedriva uppdragsverksamhet innebär även ett ekonomiskt risktagande. En kommun som åtar sig att sköta driften av en va-anläggning i en annan kommun bör därför bedriva den driftsverksamheten på affärsmässiga grunder. Regeringen anförde vidare att det främst innebär att kommunen ska tillämpa ett affärsmässigt beteende och en korrekt prissättning. För neutrala spelregler på marknaden bör också krävas att en kommunal aktör som bedriver driftsverksamhet i en annan kommun tydligt redovisar driftsverksamheten skilt från annan verksamhet. Regeringen ansåg att en sådan redovisning är viktig för att ge insyn i verksamheten, vilket i sin tur minskar riskerna för korssubventionering och underprissättning. Det framhölls också att en sådan redovisning också är viktig för att tillgodose medborgarnas krav på tydlighet avseende användningen av skattemedel i kommunen.

16.2.6 Transparenslagstiftningen

EU-kommissionen utövar tillsyn över att medlemsstaterna följer EU:s statsstödsregler. Det övergripande syftet med det s.k. transparensdirektivet¹² är att ge kommissionen tillgång till den ekonomiska information som behövs för att kontrollera att företag inte får statliga stöd eller andra fördelar av en medlemsstat som strider mot EU:s konkurrensregler. I direktivet finns bestämmelser om särredovisning som kan träffa kommunal affärsverksamhet. I Sverige har direktivet genomförts bl.a. genom tillkomsten av lagen (2005:590) om finansiella förbindelser m.m., även kallad transparenslagen.

Lagen om finansiella förbindelser m.m.

Transparenslagen innehåller bestämmelser som syftar till att ge EU-kommissionen insyn i de finansiella förbindelserna mellan det allmänna och offentliga företag samt i vissa företags ekonomiska verksamhet. Med offentligt företag avses ett företag som det allmänna direkt eller indirekt har ett dominerande inflytande över på grund av ägarskap, finansiell medverkan eller de regler som gäller för företaget.

En förutsättning för att redovisningsskyldighet enligt transparenslagen ska kunna föreligga är att företagets nettoomsättning för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har överstigit 40 miljoner euro. Vid beräkningen av omsättningen ska all omsättning som är kopplad till företagsverksamheten ingå. Omsättningen av annan verksamhet, som exempelvis förvaltningsuppgifter och myndighetsutövning, ska inte ingå i beräkningen. Det finns också andra undantag från när redovisningsskyldighet föreligger, bl.a. avseende företag som tillhandahåller tjänster som inte kan påverka handeln med andra EES-länder. I transparenslagen ställs bl.a. krav på att det tydligt ska redovisas vilka offentliga medel som det allmänna har tillfört företagsverksamheten och hur medlen har använts (öppen redovisning). Under vissa förutsättningar kan också företag vara

¹² Kommissionens direktiv 80/723/EEG av den 25 juni 1980 om insyn i de finansiella förbindelserna mellan medlemsstater och offentliga företag.

skyldiga att upprätta en separat redovisning, det gäller bl.a. företag som bedriver ekonomisk verksamhet med ett legalt monopol.

16.3 Frivillig särredovisning

Det finns kommunala verksamhetsområden som saknar särskilda lagkrav på särredovisning men som många kommuner och landsting på frivillig bas upprättar särredovisningar inom. Exempel på sådana områden är avfall och folktandvård som kommer att redogöras närmare för nedan.

16.3.1 Avfall

Varje kommun har enligt 15 kap. 8 § miljöbalken ansvar för att hushållsavfall inom kommunen transporteras till en behandlingsanläggning, om det behövs för att tillgodose såväl skyddet för människors hälsa och miljön som enskilda intressen, och att hushållsavfall från kommunen återvinns eller bortscaffas.

Kommunernas ansvar gäller inte det avfall som omfattas av bestämmelser om producentansvar. Hanteringen av hushållsavfallet finansieras genom avgifter från berörda fastighetsägare.

Utöver sitt lagstadgade avfallsuppdrag, agerar många kommuner och kommunala företag på den konkurrensutsatta marknaden. I propositionen Kommunernas roll i avfallshanteringen föreslog regeringen att det skulle göras tydligt att kommuner får transportera och ta hand om sådant avfall som inte är hushållsavfall (prop. 2005/06:176). För sådan hantering föreslogs ett uttryckligt undantag från lokaliserings- och självkostnadsprinciperna. För att det tydligt ska framgå att ingen korssubventionering sker föreslogs att kommunen ska redovisa den konkurrensutsatta delen och annan avfallshantering skilt från varandra och skilt från övrig verksamhet inom kommunen. Regeringen återkallade propositionen i en skrivelse (Skr. 2005/06:211).

Avfall Sverige, den svenska intresse- och branschorganisationen inom avfallshantering och återvinning, har gett ut rekommendationer om särredovisning; Särredovisning inom kommunal avfallshantering–Motiv och rekommendationer (RVF Utveckling 2005:22).

16.3.2 Folktandvård

Landstingen är enligt tandvårdslagen (1985:125) skyldiga att erbjuda en god tandvård bl.a. åt dem som är bosatta inom landstinget. Denna skyldighet finns också för kommuner som inte ingår i ett landsting. Tandvård som landsting bedriver benämns folktandvård.

Det finns ett stort inslag av privata aktörer inom tandvårdsmarknaden. De offentliga och privata aktörerna konkurrerar till stor del om samma patienter. Regeringen gav 2008 Statskontoret i uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården och dess olika verksamheter. Uppdragets syfte var att ge underlag för en bedömning av graden av transparens och risken för konkurrenssnedvridande subventioner till folktandvården. I delrapporten Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården (dnr 2008/207-5) från 2009 anförde Statskontoret att folktandvården saknade tillräcklig grad av transparens för bedömningar om det förekommer konkurrenssnedvridande subventioner till folktandvården och förordade en lagreglering kring huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården. Landstingen tog därefter gemensamt fram en modell för en enhetlig särredovisning av tandvårdsverksamhet. Modellen presenterades av SKL i december 2011 och avsikten var att den skulle införas samtidigt av samtliga landsting från och med 2012. Åtagandet har inte formaliserats genom beslut eller överenskommelse landstingen emellan. Modellen innebär bl.a. att en detaljerad resultaträkning ska göras. Av den detaljerade resultaträkningen ska tydligt framgå vilka fördelningar som har gjorts. Om andra fördelningar har gjorts än utifrån tidsredovisning ska en komplettering med kolumner göras. Under respektive verksamhetsgren/uppdrag ska eventuella överföringar såsom avkastningskrav och amorteringsfria lån anges.

Statskontoret har följt upp landstingens tillämpning av den gemensamma redovisningsmodellen bl.a. i promemorian Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården (dnr 2014/20-5). Statskontorets samlade bedömning var att landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården generellt sett har förbättrats betydligt, samt att den kan fortsätta på frivillig väg. Redovisningen behöver dock enligt Statskontoret utvecklas för att den i sin helhet ska kunna bedömas som tillfredsställande. Av

Statskontorets rapport framgår att Norrbottens läns landsting och Stockholms läns landsting inte har upprättat någon särredovisning baserad på den gemensamma modellen.

16.4 Utredningens överväganden och bedömning av förutsättningarna för samordning

Bedömning: Det finns inte, inom ramen för utredningens uppdrag, förutsättningar för att samordna bestämmelserna om särredovisning i lag.

Av utredningens genomgång av den lagstiftning som innehåller krav på särredovisning som kan träffa kommunal verksamhet framgår att någon enhetlig definition av vad särredovisning innebär saknas, annat än att det rör sig om någon form av ekonomisk redovisning som ska särskilja en verksamhet.

16.4.1 Form och innehåll

Både den föreskrivna formen för, och kraven på innehållet i, särredovisningen varierar mellan olika lagar. Särredovisning enligt 3 kap. 5 § befogenhetslagen ska göras i det kommunala aktiebolagets årsredovisning. I lagstiftning inom energiområdet, bl.a. 40 § fjärrvärmelagen, anges att särredovisningen ska göras i form av en årsrapport. Den ska sedan skickas till Energimarknadsinspektionen. Det finns även exempel på krav på särredovisning i lag där det helt saknas närmare reglering av i vilken form som redovisningen ska ske och det bara anges att verksamheten ska ”redovisas särskilt”. Det finns i dessa fall inte alltid någon ledning i förarbetena för vilken form som särredovisning ska ske. Ett exempel på en sådan reglering är bestämmelsen i 5 kap. 2 § naturgaslagen. Formen för särredovisning varierar inte bara mellan olika lagar utan även inom specifika lagar. Ett exempel på detta är de krav på särredovisning som ställs i ellagen.

Motsvarande variationer finns mellan olika regleringar avseende innehållet i särredovisningen. Vissa regleringar är detaljerade kring innehållet medan andra regleringar inte innehåller någon närmare

information alls om vad lagstiftaren efterfrågar. Exempel på detaljerade regleringar är 3 kap. 3 § och 4 kap. 3 § naturgaslagen och förordningen om redovisning och revision av överföring av naturgas, lagring av naturgas och drift av förgasningsanläggning.

Utredningen konstaterar att bristen på samordning av vilka krav på form- och innehåll som ska ställas på en särredovisning gör att de olika regelverken är svåröverskådliga. Bristen på ledning i vissa bestämmelser gällande vad lagstiftaren egentligen efterfrågar avseende form och innehåll, riskerar enligt utredningen att negativt påverka jämförbarheten och kvalitén på särredovisningarna.

16.4.2 Förutsättningar för samordning av lagstiftning

Motiven till varför lagstiftaren valt att i lag ställa krav på särredovisning varierar, inte bara mellan lagar utan ibland också mellan olika bestämmelser i samma lag. Utredningens genomgång visar att det vanligaste är att krav på särredovisning har tillkommit av olika konkurrensskäl.

Vissa krav på särredovisning gäller bara kommunal verksamhet medan andra regleringar gäller samtliga aktörer på en viss marknad. Regleringarna som avser kommunal verksamhet gäller ibland bara när verksamheten bedrivs i viss juridisk form.

Särredovisning vid undantag från kommunala principer och för att kontrollera efterlevnaden av självkostnadsprincipen

Krav på särredovisning har införts i lag ibland när undantag har gjorts från kommunala principer inom en viss verksamhet och lagstiftaren på så sätt vill motverka att kommuner eller landsting får otillbörliga konkurrensfördelar. Flertalet av dessa regleringar kan bara bli tillämpliga då kommuner eller landsting bedriver verksamheten i företagsform. Det gäller t.ex. regleringarna för kommunala aktiebolag i 3 kap. 5 § befogenhetslagen och för kommunala företag i 7 kap. 2 § ellagen.

Kravet på särredovisning av verksamheten att ordna och driva en allmän VA-anläggning i 50 § LAV har tillkommit för att efterlevnaden av självkostnadsprincipen ska kunna kontrolleras. Bestämmelsen i 57 § LAV gäller krav på särredovisning av konkurrensskäl. Båda

bestämmelserna gäller kommunal verksamhet oavsett om den bedrivs i förvaltningsform eller i företagsform. Utredningen bedömer att det inte finns något behov av att samordna form eller innehåll i dessa två bestämmelser med varandra eller med någon annan existerande lagstiftning.

Utredningen gör bedömningen att den, inom ramen för uppdraget, inte kan lägga förslag som gäller företags redovisning med undantag för den sammanställda redovisningen. Utredningen kan därför inte föreslå samordningsåtgärder vad gäller form och innehåll i kommunala företags särredovisning. Det betyder att inga förslag kan läggas för att samordna de regleringar som bara blir tillämpliga då kommunen eller landstinget bedriver verksamheten i en företagsform.

Särredovisning av andra skäl än konkurrensskäl

I lagstiftningen ställs ibland krav på särredovisning som en del av de åtgärder som vidtas för att åstadkomma en fungerande marknad i stort. Det gäller bl.a. många av de regleringar om särredovisning som finns på energimarknaden. Det finns inte sällan bakomliggande EU-direktiv på området. Dessa krav på särredovisning tenderar att vara förhållandevis detaljerade.

Regleringarna kan ibland träffa verksamhet som drivs inom ramen för den kommunala förvaltningen. Det finns svårigheter vad gäller samordning av regleringarna inom ramen för den av utredningen föreslagna lagen, om kraven i så fall även ska gälla företag. Som ovan anförts har utredningen inte möjlighet att, inom ramen för uppdraget, lägga förslag som gäller kommunala företags redovisning med undantag för den sammanställda redovisningen.

Det är här fråga om lagstiftning som syftar till att åstadkomma en välfungerande marknad i stort. Utredningen anser att det inte är lämpligt att i sådan lagstiftning införa särskilda regler för viss kommunal verksamhet som bedrivs i förvaltningsform. Det kan också vara svårt att införa sådana ändringar i befintliga regler om det finns bakomliggande EU-direktiv som har styrt utformningen av reglerna om särredovisning. Vidare skulle sådana särskilda bestämmelser bara gälla när verksamheten bedrivs av kommunen eller landstinget i förvaltningsform och inte när den bedrivs i

företagsform. Effekten av en sådan samordning skulle därför bli mer begränsad. Utredningen föreslår därför inte några regler om samordning av dessa bestämmelser.

16.5 Utredningens överväganden och förslag om upplysning om särredovisningar

Förslag: Upplysning ska lämnas i not om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelse i lag eller förordning.

Utredningens genomgång av de krav på särredovisning i lagstiftningen som kan träffa kommunal verksamhet visar på ett svåröverskådligt regelverk. En orsak till detta är att kraven på särredovisning finns i en mängd olika lagar inom skilda verksamheter. Det gör det svårt för den enskilde att få vetskap om vilken kommunal verksamhet som har krav på särredovisning.

Det finns i dag inte något lagkrav som gör det möjligt att utifrån den kommunala årsredovisningen få en samlad bild över den särredovisning som upprättats av kommunen och de kommunalgruppsföretag som ingår i de sammanställda räkenskaperna. Det finns anledning att, av insyns- och tillgänglighetsskäl, försöka underlätta för enskilda som vill ta del av särredovisningar. Utredningen föreslår därför att det i lag regleras att upplysning ska lämnas i årsredovisningen om vilka särredovisningar som upprättats till följd av bestämmelse i lag eller förordning av kommunen eller landstinget, och de kommunalgruppsföretag som ingår i de sammanställda räkenskaperna.

17 Lagteknisk översyn

17.1 Nuvarande struktur

KRL är indelad i nio kapitel som reglerar bland annat följande frågor:

1 kap. Inledande bestämmelser

I kapitlet regleras lagens tillämpningsområde, god redovisningssed och vissa definitioner.

2 kap. Bokföring

I kapitlet finns bl.a. bestämmelser om bokföring, räkenskapernas bevarande och arkivering.

3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

I detta kapitel finns bestämmelser om årsredovisningens syfte, delar, form, ansvaret för årsredovisningens upprättande och specifikation till årsredovisning.

4 kap. Förvaltningsberättelse

I detta kapitel regleras innehållet i förvaltningsberättelsen.

5 kap. Resultaträkning och balansräkning

Här finns bestämmelser om resultat- och balansräkning, bl.a. regleras uppställningsformer.

6 kap. Värdering

I detta kapitel finns bestämmelser om hur värdering ska göras.

7 kap. Kassaflödesanalys

I detta kapitel finns bestämmelse om kassaflödesanalys.

8 kap. Sammanställd redovisning

Här finns bestämmelser om gemensam förvaltningsberättelse och sammanställda resultat- och balansräkningar.

9 kap. Delårsrapporter

I detta kapitel finns bestämmelser om delårsrapport, bl.a. om innehållet i delårsrapporter.

17.2 En ny lag om kommunal bokföring och redovisning

KRL är en ramlagstiftning och innehåller, jämfört med redovisningslagstiftningen för privata företag, förhållandevis få lagregleringar. Det finns inte någon statlig myndighet som kan utfärda allmänna råd eller föreskrifter om den kommunala redovisningen. Lagstiftaren har därmed lämnat ett betydande utrymme till normgivande organ att tolka lagen och utveckla god redovisningssed inom den kommunala redovisningen. RKR är det normgivande organ som finns inom den kommunala redovisningen.

Det är naturligtvis inte möjligt för lagstiftaren att i den alltmer komplicerade verkligheten förutse och i lag detaljreglera alla redovisningsfrågor som kan dyka upp. Där har det normgivande organet inom kommunal redovisning en viktig roll och kan förhållandevis snabbt anpassa sina rekommendationer i en föränderlig omvärld. Vissa frågor är dock lämpligare att reglera i lag. Det gäller bl.a. bestämmelser som enligt utredningen måste anses som grundläggande. Förslaget innebär att det blir en tydligare ram för den kommunala redovisningen, fler lagregleringar och en bättre struktur.

Skälen till förslagen om införande av enskilda lagregleringar framgår av respektive avsnitt. De förslag som utredningen lämnar ökar dock antalet lagregleringar inom den kommunala redovisningen. Lagens karaktär som ramlag kvarstår även med dessa föreslagna förändringar. Mot bakgrund av antalet nya paragrafer och behovet av en tydligare struktur föreslås en ny lag.

Namnet har ändrats till lagen om kommunal bokföring och redovisning för att bättre återspegla innehållet i lagen.

17.3 En tydligare struktur

Förslag: Lagen innehåller bestämmelser om bokföring och redovisning. Lagen är indelad i följande kapitel:

- inledande bestämmelser (1 kap.),
- definitioner (2 kap.),
- bokföring och arkivering (3 kap.),
- allmänna bestämmelser om årsredovisning (4 kap.),
- resultaträkning (5 kap.),
- balansräkning (6 kap.),
- värdering (7 kap.),
- kassaflödesanalys (8 kap.),
- noter (9 kap.),
- drift- och investeringsredovisning (10 kap.),
- förvaltningsberättelse (11 kap.),
- sammanställda räkenskaper (12 kap.), och
- delårsrapporter (13 kap.).

Utredningens förslag till ny lag om kommunal bokföring och redovisning bygger till stora delar på nuvarande KRL. Den nya lagen har dock tillförts ett stort antal nya bestämmelser. Vidare har lagtexten fått en ny utformning; regelmassan har delats upp på ett större antal kapitel och paragrafer, språket har moderniserats och mellan paragraferna har förts in flera nya rubriker.

Följande kapitel föreslås finnas i lagen:

1 kap. Inledande bestämmelser

Av kapitlet framgår lagens innehåll inklusive kapitelindelning. Kapitlet innehåller även bestämmelser om lagens tillämplighet vad gäller kommunalförbund, god redovisningssed och räkenskapsår.

2 kap. Definitioner

I kapitlet finns definitioner av vissa begrepp som används i lagen.

3 kap. Bokföring och arkivering

I kapitlet finns bl.a. bestämmelser om bokföring, räkenskapernas bevarande och arkivering.

4 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

I detta kapitel finns bestämmelser om årsredovisningens delar, rättvisande bild, andra redovisningsprinciper, årsredovisningens form och specifikation till balansräkningspost.

5 kap. Resultaträkning

Här finns bestämmelser om resultaträkning, bl.a. regleras uppställningsformen.

6 kap. Balansräkning

Här finns bestämmelser om balansräkning, bl.a. regleras uppställningsformen. Regler för klassificeringen av tillgångar som anläggnings- eller omsättningstillgångar finns i detta kapitel.

7 kap. Värdering

I detta kapitel finns bestämmelser om hur värdering ska göras.

8 kap. Kassaflödesanalys

I detta kapitel finns bestämmelse om kassaflödesanalys.

9 kap. Noter

I detta kapitel finns bestämmelser om upplysningar som ska lämnas i not.

10 kap. Drift- och investeringsredovisning

I detta kapitel finns bestämmelser om driftredovisning och investeringsredovisning.

11 kap. Förvaltningsberättelse

I detta kapitel regleras innehållet i förvaltningsberättelsen.

12 kap. Sammanställda räkenskaper

Här finns bestämmelser om de sammanställda räkenskaperna, bl.a. vilka delar som de sammanställda räkenskaperna ska innehålla.

13 kap. Delårsrapport

I detta kapitel finns bestämmelser om delårsrapport, bl.a. om vilka delar som en delsårsrapport ska innehålla.

17.4 Följdändringar i andra författningar

Hänvisningar till KRL i andra författningar:

- Kommunallagen (1991:900), 8 kap. 3 d, 5 a, 14, 16 och 20 a §§.
- Lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, 24 §.
- Lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m., 6 §.
- Förordningen (2001:100) om den officiella statistiken, 5 c §.
- Förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet, 2, 4, 6, 11 och 12 §§.

18 Konsekvensanalys

18.1 Kraven på konsekvensanalysen

Enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen (1998:1474) ska en utredning redovisa vilka konsekvenser som utredningens förslag får för kostnader och intäkter för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda. En beräkning av eventuella konsekvenser samt, i förekommande fall, förslag till finansiering ska också redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt ska dessa redovisas.

Utredningen ska belysa förslagets konsekvenser för det kommunala självstyret. Av 14 kap. 3 § RF framgår att en inskränkning i den kommunala självstyrelsen inte bör gå utöver vad som nödvändigt med hänsyn till de ändamål som föranlett den. Bestämmelsen ger uttryck för en proportionalitetsprincip vad gäller inskränkningar i den kommunala självstyrelsen.

Om förslagen i övrigt har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen, ska detta också redovisas.

Om ett betänkande innehåller förslag till nya eller ändrade regler ska föreskrifternas konsekvenser redovisas i en konsekvensutredning i enlighet med bestämmelserna i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Enligt 6 § konsekvensutredningsförordningen ska en konsekvensutredning innehålla bl.a. en beskrivning av vad man vill uppnå, en beskrivning av vilka alternativa lösningar som finns för det man vill uppnå och vilka effekterna blir om någon reglering inte

kommer till stånd. Vidare ska uppgifter om vilka som berörs av regleringen och om förslagen överensstämmer med, eller går utöver, de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, och en bedömning av om särskilda hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande och om det finns behov av speciella informationsinsatser.

Kan regleringen få effekter av betydelse för företagens arbetsförutsättningar ska konsekvensutredningen också, enligt 7 §, bl.a. innehålla en beskrivning av antalet företag som berörs, vilka branscher företagen är verksamma i samt storleken på företagen, och vad regleringen innebär för företagens administrativa kostnader. Vidare ska beröras i vilken utsträckning regleringen kan komma att påverka konkurrensförhållandena för företagen, hur regleringen i andra avseenden kan komma att påverka företagen, och om särskilda hänsyn behöver tas till små företag vid reglernas utformning.

18.2 Övergripande konsekvenser av en ny lag om bokföring och redovisning för kommuner och landsting

Utredningen lämnar ett förslag till en ny lag om kommunal bokföring och redovisning. Konsekvenserna av förslaget bör därför bedömas ur ett helhetsperspektiv.

Syftet med översynen är att åstadkomma en ändamålsenlig bokförings- och redovisningslagstiftning för kommuner och landsting. Utgångspunkten ska bl.a. vara att de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt beaktas, dvs. att lagstiftningen även fortsättningsvis ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Utredningen har genomgående lagt förslag som syftar till en mer rättvisande redovisning, ökad insyn och en ökad jämförbarhet. Det gäller både jämförbarhet över tid och jämförbarhet mellan olika kommuner respektive landsting. Värdet av jämförbarhet visar sig i möjligheten att bedöma effektivitet och underlätta för politiker och medborgare att bedöma den ekonomiska utvecklingen.

Utredningen har beakta de förändringar som skett i BFL och i ÅRL som har bäring på det kommunalekonomiska området, då

dessa lagar i hög grad påverkat utformningen av lagen om kommunal redovisning.

Utredningen har förutom de materiella lagförslagen gjort en lagteknisk översyn. Denna översyn har innefattat en språklig och redaktionell genomgång av bestämmelserna i lagen. Utredningens målsättning har varit att få en tydligare struktur som kan underlätta för läsaren att hitta i lagen. Det handlar bland annat om en delvis ny kapitelindelning och fler underrubriker.

Vad utredningen vill uppnå med förslagen och vad som händer om reglering inte sker, har behandlats i förslagsavsnitten i (4–8 och 10–17). Även alternativa lösningar som funnits till utredningens förslag har behandlats i respektive avsnitt.

Utredningen lämnar vissa förslag som kommer att öka de administrativa kostnaderna för kommuner och landsting. Men det finns också förslag som innebär lättnader. Sammantaget gör utredningen bedömningen att förslaget inte medför några ytterligare administrativa kostnader för kommuner och landsting.

Vissa av förslagen påverkar även kommunernas och landstingens resultat och ekonomiska ställning. Utredningen anser att förändringarna kan motiveras med att det blir en mer rättvisande redovisning, bättre insyn och en ökad jämförbarhet.

Utredningens förslag innebär en ökad lagreglering av framför allt den kommunala redovisningen. Det minskar i viss mån kommuners och landstings utrymme att själva utforma sin redovisning. Det samlade förslaget bidrar dock till en välfungerade kommunal bokföring och mer rättvisande redovisning samt ökar insynen och jämförbarheten. Utredningen anser därför att förslaget inte innebär något oproportionerligt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

I de följande avsnitten kommer utredningen närmare kommentera konsekvenserna av de olika förslagen.

18.3 Konsekvenser för kommuner och landsting

18.3.1 Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser

Förslaget

Utredningen föreslår att kommuners och landstings pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att alla redovisade pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 överförs från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital.

Balanskravsjustering ska göras genom att årliga förändringar av avsättning för pensionsförpliktelser som beror på ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar (dvs. vid avstämning mot balanskravet).

Konsekvenser

Kommunal självstyrelse

Hur kommunala avtalspensioner ska redovisas är redan i dag reglerat i lag. Mot bakgrund av detta bedömer utredningen att förslagen i denna del inte innebär någon inskränkning av den kommunala självstyrelsen.

Ekonomiska konsekvenser

Årets resultat i resultaträkningen påverkas som tidigare nämnts av pensionsredovisningen eftersom storleken på pensionskostnaderna skiljer sig beroende på val av pensionsmodell (se avsnitt 7.2). En övergång till fullfondering innebär i normalfallet lägre kostnader och högre årliga resultat även om utbetalningarna är desamma. Det i sin tur innebär ett annat sätt att förhålla sig till årets resultat.

Fullfonderingsmodellen är dock mer känslig för konjunkturvariationer än vad blandmodellen är (se avsnitt 7.8). När externa förändringar i beräkningsförutsättningarna sker, t.ex. ändrad ränta eller ändrade livslängdsantaganden, påverkas pensionsåtagandet och

pensionskostnaderna. I en fullfonderingsmodell blir effekterna av sådana förändringar mer påtagliga eftersom ett större pensionsåtagande i balansräkningen medför större förändringar och därmed större resultatpåverkan.

Eftersom ansvarsförbindelsen föreslås överföras till balansräkningen via eget kapital kommer cirka 100 kommuner och merparten av landstingen få negativa egna kapital vid en övergång till fullfonderingsmodellen. Det finns inte någon fastställd norm för hur stort det egna kapitalet bör vara. En naturlig inriktning är dock att det egna kapitalet bör stärkas om det understiger noll i utgångsläget. Hur stort det egna kapitalet bör vara, liksom strategin för att nå den eftersträlvade nivån, måste bedömas och utformas utifrån kommunens eller landstingets individuella förutsättningar.

Oavsett val av modell för redovisning av pensionsförpliktelser påverkas inte pensionsutbetalningarna. Enligt förslaget ska pensionsförpliktelser som i dag finns redovisade som ansvarsförbindelse överföras till skuld eller avsättning i balansräkningen via eget kapital. En effekt av detta är att kostnaden för utbetalningar från skulden inte redovisas över resultaträkningen med en positiv resultatpåverkan som följd (se avsnitt 7.8). De faktiska pensionsutbetalningarna belastar fortfarande likviditeten varför en kommun kan behöva vidta åtgärder för att öka likviditeten. Utredningen anser därför att det är viktigt att kommuner och landsting ser över sina finansiella mål, som allt annat lika, bör vara utformade så att resultatet täcker kommande pensionsutbetalningar.

Utredningen föreslår att upplysning ska lämnas om förändring av avsättning för pensionsförpliktelser sedan föregående balansdag. Av upplysningen ska framgå hur stor del av förändringen som beror på ändrade beräkningsantaganden.

18.3.2 Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser

Förslaget

Utredningen föreslår inga åtgärder för att öka jämförbarheten mellan olika finansieringsformer för framtida pensionsutbetalningar.

Om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller

att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska upplysning lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med.

Konsekvenser

Förslaget innebär att ett nytt upplysningskrav blir särskilt reglerat i lag. Utredningen bedömer dock att konsekvenserna för kommuner och landsting är begränsade då det redan i dag följer av god redovisningssed att informera om avsättningen för pensionsförpliktelser har minskat till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse.

18.3.3 Sammanställd redovisning

Förslagen

Nya begrepp, delar och undantagsmöjligheter

Utredningen föreslår att begreppet sammanställd redovisning tas bort. I stället införs begreppet sammanställda räkenskaper. De sammanställda räkenskaperna består av en sammanställd resultaträkning, en sammanställd balansräkning, en sammanställd kassaflödesanalys och noter.

Det införs fler nya begrepp för att underlätta förståelsen av lagen; kommunalgrupp, kommunalgruppsföretag och uppdragsföretag. Den föreslagna definitionen av kommunalgruppsföretag kan komma att innebära att fler juridiska personer ingår i de sammanställda balans- och resultaträkningarna än tidigare. Samtidigt införs undantagsmöjlighet för när sammanställda räkenskaper inte måste upprättas trots att kommunen eller landstinget har kommunalgruppsföretag. Det föreslås också undantag från kravet att alla kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. Någon sådan undantagsmöjlighet finns inte i KRL i dag.

Vad som ska ingå i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen preciseras i högre grad än tidigare. I ÅRL finns bara krav på kassaflödesanalys för större företag. Det innebär att alla kommunalgruppsföretag som ska konsolideras inte behöver upprätta en kassaflödesanalys enligt ÅRL. Kassaflödesanalys

för kommunalgruppsföretag kan därför behövas upprättas särskilt för att uppfylla kraven i den föreslagna lagen.

Konsolideringsmetod

Förslaget innebär att vilken konsolideringsmetod som ska användas blir reglerat i lag. Klyvningsmetoden blir huvudregel men om det finns särskilda skäl och är förenligt med rättvisande bild kan kapitalandelsmetoden användas. Det tillkommer också ett krav i lag på att förvärvsanalys alltid ska upprättas.

Konsekvenser

Kommunal självstyrelse

Sammantaget innebär förslagen som rör den sammanställda redovisningen att utrymmet för kommuner och landstinget att själva utforma den sammanställda redovisningen minskar jämfört med i dag. Förslaget innebär således en inskränkning av kommunernas och landstingens självbestämmanderätt, och utgör därmed ett visst ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Utredningen anser dock att behovet av ökad insyn och därmed en förbättrad jämförbarhet mellan kommuners respektive landstings sammanställda redovisningar väger tyngre än deras självstyrelseintresse (se avsnitt 12.4). Detta behov bedöms inte heller kunna tillgodoses på ett för det kommunala självbestämmandet mindre ingripande sätt. Utredningen anser därmed att förslaget utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Administrativa kostnader

Förslaget innebär sammantaget i denna del att fler krav ställs i lag på att information om kommunalgruppen ska lämnas i årsredovisningen. Det medför en ökad administrativ börda för kommuner och landsting då denna information ska samlas in och sammanställas. Att konsolideringsmetod regleras i lag kan innebära en större administrativ börda för de kommuner och landsting som måste byta konsolideringsmetod. Utredningen bedömer i denna del

att förslagen kommer att medföra merkostnader för kommuner och landsting.

18.3.4 Särredovisning

Förslaget

Utredningen lämnar ett förslag om ett nytt upplysningskrav rörande särredovisning. Förslaget innebär att upplysning ska lämnas i not om vilka särredovisningar som har gjorts av kommuner och landsting, samt de kommunalgruppsföretag som omfattas av de sammanställda räkenskaperna, till följd av krav i lag eller förordning under räkenskapsåret.

Konsekvenser

Förslaget innebär ett nytt krav på kommuner och landsting att lämna upplysningar om särredovisningarna. Det innebär en viss inskränkning av det kommunala självstyret. Förslaget syftar till att underlätta för enskilda som vill ta del av särredovisningar. Detta bedöms inte kunna tillgodoses på ett för det kommunala självbestämmandet mindre ingripande sätt. Utredningen anser därmed att förslaget utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Förslaget bedöms endast medföra begränsade administrativa kostnader för kommuner och landsting.

18.3.5 Delårsrapport

Förslaget

Utredningen föreslår att det ska regleras i lag vilka delar som en delårsrapport ska bestå av. Den tidigare regleringen av vilka upplysningar som ska lämnas i delårsrapporten tas bort. Förslaget innebär en utökad reglering i lag om vilka jämförelsetal som ska finnas i en delårsrapport.

Konsekvenser

Sammantaget innebär förslagen att utrymmet för kommuner och landstinget att själva utforma delårsrapporten minskar i viss mån jämfört med i dag. Förslaget innebär således en mindre inskränkning av kommunernas och landstingens självbestämmanderätt, och utgör därmed ett visst ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Det finns ett värde av att reglera vilka delar en delårsrapport ska bestå av ur ett demokratiperspektiv. Det underlättar för politiker och medborgare att hitta informationen samt säkerställer att grundläggande ekonomisk information lämnas. Att kraven regleras i lag underlättar också jämförelser över tid och mellan kommuner respektive landsting. Dessa behov bedöms inte kunna tillgodoses på ett för det kommunala självbestämmandet mindre ingripande sätt. Utredningen anser därmed att förslaget utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Den delen av förslaget som avser vilka delar som ska ingå och kravet på att ett ökat antal jämförelsetal ska lämnas bedömer inte utredningen medföra några administrativa kostnader med hänsyn till att det krav på innehåll i delårsrapporten som finns i 9 kap. 2 § KRL samtidigt tas bort.

18.3.6 Efterlevnad

Förslaget

Utredningen har lämnat förslag om att upplysning ska lämnas om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning (räkenskapsrevision).

Konsekvenser

Kommunal självstyrelse

Att kommuner och landsting nu behöver lämna särskild upplysning om kostnaden för räkenskapsrevision är en ny uppgift och innebär en viss inskränkning i den kommunala självstyrelsen. Syftet är att synliggöra vilka resurser som läggs på räkenskapsrevision. Förslaget kan också ge möjligheter till jämförelser inte bara över tid utan också

mellan olika kommuner respektive landsting. Dessa behov bedöms inte kunna tillgodoses på ett för det kommunala självbestämmandet mindre ingripande sätt. Utredningen anser därmed att förslaget utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Administrativa kostnader

Förslaget innebär en viss begränsad ökning av den administrativa bördan för kommuner och landsting eftersom de måste särskilja kostnaden för räkenskapsrevision från övriga kostnader för den kommunala revisionen.

18.3.7 Arkiveringstid

Förslaget

Arkiveringstiden för räkenskapsinformation föreslås minska från tio till sju år. Även tiden som maskinutrustning och system, som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel, ska hållas tillgängliga ändras från tio till sju år.

Konsekvenser

Förslaget att minska arkiveringstiden från tio år till sju år är en lättnad för kommuner och landsting samt bidrar till att den administrativa bördan minskar. Det kan innebära minskade kostnader för kommuner och landsting.

18.3.8 Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Förslagen

Fler delar i årsredovisningen

Utredningens förslag innebär att årsredovisningen får fler delar. Drift- och investeringsredovisningen flyttas från förvaltningsberättelsen och får egna delar i årsredovisningen.

Förändringen innebär inte något ökat informationskrav och bör därför inte medföra några särskilda kostnader för kommuner och landsting. Mot bakgrund av den nuvarande regleringen bedöms förslaget inte heller utgöra en begränsning av kommunala självstyrelsen.

Principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper

Principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper lagfästs enligt förslaget. Dessa redovisningsprinciper kan ge hjälp åt såväl normgivande organ som de som upprättar årsredovisningar, med tolkningen av befintliga lagregleringar samt att fastställa vad som kan anses vara god redovisningssed i fall där det saknas lagregler.

Konsekvenser

Förslaget bedöms inte i denna del ha några kostnadseffekter. Tvärtom torde regleringarna kunna underlätta arbetet med avslutande bokföringstransaktioner, att upprätta årsredovisningar och att utforma den kompletterande normgivningen.

Den kommunala självstyrelsen torde inte heller påverkas då det redan sedan tidigare fanns ett övergripande krav på att bokföringen och redovisningen ska göras i enlighet med god redovisningssed.

18.3.9 Resultaträkning och balansräkning

Förslagen

I uppställningen av resultaträkningen har införts en ny resultatnivå.

Posterna Finansiella intäkter och Finansiella kostnader har ersatts med Poster från finansiella tillgångar respektive Poster från finansiella skulder.

Posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter har ersatts av en post, Extraordinära poster, för nettoredovisning.

Möjligheten att ta upp förpliktelser som inte tas upp i själva balansräkningen, inom linjen föreslås tas bort. Det ersätts med ett

krav på att i not lämna upplysningar om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser.

Konsekvenser

Förändringen innebär inget nytt informationskrav och bedöms inte medföra några merkostnader eller något ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

18.3.10 Värdering

Förslagen

Nyttjandeperiod

I förslaget har begreppet ekonomisk livslängd ersatts med begreppet nyttjandeperiod. Det finns ett nytt upplysningskrav avseende genomsnittlig bedömd nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Det finns även ett upplysningskrav vad gäller immateriella anläggningstillgångar om nyttjandeperioden bedöms till längre tid än fem år.

Immateriella anläggningstillgångar

Utgifter för utveckling som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter. Utgifter för forskning föreslås inte få tas upp som anläggningstillgång.

Möjligheten till uppskrivning tas bort

Det finns enligt nuvarande 6 kap. 6 § möjlighet att under vissa särskilda förutsättningar få skriva upp finansiella anläggningstillgångar. Denna möjlighet har i förslaget tagits bort.

Finansiella instrument

Som huvudregel föreslås att vissa finansiella instrument som primärt innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde. Undantag från denna huvudregel gäller bland annat för finansiella instrument som hålls till förfall dvs. som det förväntas att kommunen eller landstinget kommer att inneha fram till dess att de förfaller till betalning och regleras.

En värdering till verkligt värde får inte göras om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet. Det finansiella instrumentet ska då värderas enligt sedvanliga regler om värdering av anläggnings- respektive omsättningstillgångar.

Värdeförändringar sedan föregående balansdag ska redovisas som kostnad eller intäkt i resultaträkningen på raden för Poster från finansiella tillgångar. I de fall anskaffningen skett under pågående räkenskapsår är det värdeförändringen sedan anskaffningstillfället som ska redovisas.

Gåvor

Förslaget innebär att tillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Detta har inte tidigare varit särskilt reglerat i lag. Förslaget innebär ett klargörande och förhindrar tveksamheter vid värdering av gåvor.

Fordringar och skulder i utländsk valuta

Fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av bestämmelserna om god redovisningssed och rättvisande bild.

Avsättning

En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Värderingen avser samtliga avsättningar därmed även avsättningar för pensionsförpliktelser.

Konsekvenser

Kommunal självstyrelse

Förslaget att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde innebär en viss inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Detta genom att möjligheten tas bort för kommuner och landsting att själva välja i vilken period en värdeökning av finansiella instrument ska redovisas. Förslaget ger dock en mer rättvisande redovisning och ökar jämförbarheten. Utredningen anser därmed att förslaget utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Genom att även immateriella anläggningstillgångar som huvudregel skrivs av utifrån bedömd nyttjandeperiod, ges kommuner och landsting ett större utrymme för individuella bedömningar.

Utredningen anser att övriga förslag i denna del inte medför någon inskränkning av det kommunala självstyret.

Administrativa kostnader

De nya upplysningskraven vad gäller bedömd nyttjandeperiod kommer medföra vissa begränsade administrativa kostnader. Förslaget för hur fordringar och skulder i utländsk valuta ska värderas innebär att arbetet underlättats betydligt bland annat vid konsolidering av de sammanställda räkenskaperna.

Förslaget om värdering av vissa finansiella instrument innebär ingen förändring mot dagens lagkrav eftersom verkligt värde krävs för att tillämpa lägsta värdets princip och vid bedömning av uppskrivningsbehov av finansiella anläggningstillgångar.

Utredningen anser dock att förslagen sammantaget inte medför några merkostnader för kommuner och landsting.

Ekonomiska konsekvenser

Värdering till verkligt värde kommer att påverka kommunernas och landstingens resultat. Om marknadsvärdet är högre än anskaffningsvärdet vid införandet kommer resultatet att förbättras och tillgångarna öka. Det finns skäl att tro att resultatet därefter kommer att variera mer, både i positiv och i negativ riktning.

Utredningen bedömer dock att det leder till en mer rättvisande bild och en ökad jämförbarhet. Värdering till verkligt värde möjliggör också en matchning av ökning av pensionsskulden med värdeökning av placerade medel (exklusive diskonteringsränta).

18.3.11 Förvaltningsberättelsen

Förslaget

Utredningen har lämnat en rad olika förslag som berör förvaltningsberättelsen.

Drift- och investeringsredovisningen får egna delar i årsredovisningen (se avsnitt 11.3).

Kravet på redovisning av sjukfrånvaro i den relativt detaljerade form som i dag finns i 4 kap. 1 a § KRL föreslås tas bort. Liksom tidigare krävs dock att väsentliga personalförhållanden ska redovisas i förvaltningsberättelsen, vilket kan inbegripa viss information om sjukfrånvaro.

Kravet på att lämna information om kommunalgruppsföretag i förvaltningsberättelsen har utökats. Utvärderingen av mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning, och utvärderingen av ekonomisk ställning ska enligt förslaget även omfatta kommunalgruppsföretag.

Förslaget innebär en betydande minskning av vilka upplysningar som ska lämnas i förvaltningsberättelsen om uppdragsföretag. I dag ska upplysningar om de juridiska personer som faller under begreppet uppdragsföretag lämnas enligt 4 kap. 1 § KRL. Det innebär ett högt ställt upplysningskrav avseende uppdragsföretag. Nu begränsas upplysningsskyldigheten till upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi. Förslaget innehåller därför en lättnad i denna del.

Balanskravsutredningen utökas enligt förslaget. I balanskravsutredningen har lagts till att även orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat. Detta till följd av att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde på balansdagen. Balanskravsjustering ska göras för den ökning eller

minskning av pensionsförpliktelse som skett till följd av ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Konsekvenser

Kommunal självstyrelse

Kravet på att lämna information om kommunalgruppsföretag i förvaltningsberättelsen har utökats samtidigt innebär förslaget en betydande minskning av vilka upplysningar som ska lämnas i om uppdragsföretag.

Att kravet på redovisning av sjukfrånvaro i den relativt detaljerade form finns i dag föreslås tas bort och att balanskravsutredningen utökas påverkar inte den kommunala självstyrelsen.

Utredningen anser sammantaget att förslagen i denna del inte innebär någon inskränkning av det kommunala självstyret.

Administrativa kostnader

Förslaget innebär en minskad administrativ börda för kommuner och landsting till följd av att det särskilda kravet på redovisning av sjukfrånvaron tas bort. Det finns också andra förändringar som medför minskad administration för vissa kommuner och landsting. Det gäller vilka upplysningar som måste lämnas om uppdragsföretag.

Förslaget innebär samtidigt att de kommuner och landsting som ska lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om kommunalgruppen nu även måste lämna uppgifter om god ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning avseende kommunalgruppen.

Sammantaget gör utredningen bedömningen att förändringarna leder till minskade administrativa kostnader för kommuner och landsting.

18.4 Konsekvenser för kommunalförbund och samordningsförbund

Kommunalförbund och till viss del även samordningsförbunden kommer att påverkas av utredningens förslag om en ny lag om kommunal bokföring och redovisning.

Kommunalförbunden måste även fortsättningsvis tillämpa lagbestämmelserna om kommunal bokföring och redovisning på samma sätt som kommuner och landsting. Utredningen anser att förslagen, liksom för kommuner och landsting, sammantaget inte innebär några ökade kostnader för kommunalförbund. Det ska i detta sammanhang påpekas att de föreslagna regleringarna om sammanställd redovisning inte kommer att påverka kommunalförbund i någon högre grad.

Enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser svarar samordningsförbunds styrelser för samordningsförbundets räkenskaper och ska årligen upprätta årsbokslut och årsredovisning. KRL gäller i tillämpliga delar. Enligt förslaget ska lagbestämmelserna om kommunal bokföring och redovisning även fortsättningsvis gälla samordningsförbund i tillämpliga delar. Utredningen föreslår dock att kravet på att samordningsförbundens styrelse ska upprätta årsbokslut tas bort. Det kan i viss mån innebära en kostnadsbesparing för samordningsförbunden.

18.5 Konsekvenser för offentliga finanser

Balanskravet utgör, tillsammans med överskottsmålet och statens utgiftstak, det finanspolitiska ramverket.

Skillnaden mellan inkomster och utgifter enligt nationalräkenskaperna utgör det finansiella sparandet. Kommunsektorns finansiella sparande utgör en del av den offentliga sektorns finansiella sparande och omfattas av överskottsmålet. Överskottsmålet innebär att det offentliga finansiella sparandet över en konjunkturcykel bör motsvara en procent av bruttonationalprodukten. Kommunernas och landstingens finansiella sparande är därmed av betydelse för uppfyllandet av överskottsmålet.

Balanskravet avser det ekonomiska resultatet, inte det finansiella sparandet. Ekonomiskt resultat är det begrepp som används i den kommunala redovisningen.

Kommunsektorns finansiella sparande utvecklas i allmänhet i samma riktning som det ekonomiska resultatet i kommuner och landsting, vilket styrs av både av balanskravet och av kravet på god ekonomisk hushållning. Det senare är överordnat balanskravet men ingår inte i det finanspolitiska ramverket. Olika redovisningsprinciper medför att det kan uppstå skillnader mellan resultat och finansiellt sparande för enskilda år, bland annat till följd av att investeringarna redovisas som en utgift i sin helhet i finansiellt sparande men periodiseras som en avskrivning i resultatet. Det är därför möjligt att kommunsektorn uppvisar t.ex. ett negativt finansiellt sparande och ett positivt resultat samma år.

En övergång till fullfondering skulle inte påverka det finansiella sparandet eftersom pensionsutbetalningarna är desamma i både blandmodell och fullfonderingsmodell. En övergång till fullfonderingsmodell leder dock i normalfallet till lägre kostnader och ett högre resultat. Ett möjligt scenario skulle kunna vara att kommuner och landsting använder det ökade utrymmet till utökad verksamhet (dvs. en ökad konsumtion). Det skulle i så fall ge upphov till en negativ effekt på det finansiella sparandet. Som ovan redovisats anser dock utredningen att det är viktigt att kommuner och landsting ser över sina finansiella mål och att dessa bör vara utformade så att resultatet även täcker kommande pensionsutbetalningar.

18.6 Konsekvenser för statliga myndigheter

18.6.1 Statistiska centralbyrån

Uppgifter i kommunernas och landstingens årsredovisningar har betydelse för den ekonomiska statistik som SCB tar fram och för underlaget för nationalräkenskaperna (t.ex. beräkning av BNP).

Delar av utredningens förslag innebär att de underlag som SCB använder vid insamling av uppgifter från kommuner, landsting och kommunalförbund måste ses över och uppdateras. Motsvarande översyner måste SCB dock göra även av andra orsaker som t.ex. förändringar i kodplaner m.m.

18.6.2 Skatteverket

Utredningen bedömer att förslaget om en förkortad tid för arkivering kommer att minska antalet ärenden hos Skatteverket rörande tillåtelse att förstöra dokument m.m. i förtid.

18.7 Konsekvenser för Rådet för kommunal redovisning

Bokförings- och redovisningslagstiftningens karaktär av ramlag påverkas inte av lagändringarna. RKR kommer även i fortsättningen att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed. Att fler frågor är direkt reglerade i lag bör underlätta RKR:s arbete.

De förhållandevis stora förändringar i lagstiftningen som föreslås medför att RKR blir tvungen att se över betydande delar av sina rekommendationer, idéskrifter och informationer. RKR kommer på grund av detta att få tillfälligt ökade arbetsuppgifter.

18.8 Konsekvenser för övriga

Utredningen gör bedömningen att förslaget inte har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

19 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

19.1 Förslag till lag om kommunal bokföring och redovisning

Förslag: Den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning ska träda i kraft den 1 januari 2018.

Genom lagen upphävs lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 ska överföras från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital.

Bestämmelsen i 5 kap. 7 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning avseende bidrag som har beslutats under år 2009 ska fortsatt gälla.

19.1.1 Ikraftträdande

Enligt 13 § lagen om kungörande av lagar och andra författningar ska det framgå av en författning när den träder i kraft. Vid bedömningen av när en ny lag om kommunal bokföring och redovisning ska träda i kraft bör beaktas att den reglerar bokföring och redovisning för kommuner och landsting och därför har ett brett tillämpningsområde. Hänsyn måste också tas bl.a. till tiden för lagstiftningsprocessen och den tid det som behövs för kommuner och landsting att förbereda sig. Ikraftträdandedatum bör därför inte sättas alltför nära i tiden.

Utredningen föreslår mot den bakgrunden att den nya lagen träder i kraft den 1 januari 2018 och att den börjar tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2017.

19.1.2 Övergångsbestämmelser

Det saknas särskilda författningskrav för övergångsbestämmelser. Kraven är i stället ofta betingade av praktiska skäl.

Lagen om kommunal redovisning upphävs

Genom att ny lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning träder i kraft 1 januari 2018 upphävs samtidigt lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

Överföring av ansvarsförbindelser avseende pensionsförpliktelser till skuld eller avsättning

En viktig fråga är hur pensionsförpliktelser som i dag finns redovisat under ansvarsförbindelser ska föras över till skuld eller avsättning i balansräkningen. Huvudregeln, i enlighet med kongruensprincipen, är att det ska ske över resultaträkningen. Storleken på ansvarsförbindelsen (inklusive särskild löneskatt) som ska föras över till skuld eller avsättning uppgick 2014 till 228 miljarder kronor för kommunerna och 153 miljarder kronor för landstingen. En överföring över resultaträkningen skulle i princip betyda att de allra flesta kommuner och landsting får negativt resultat under det första räkenskapsåret som fullfonderingsmodellen tillämpas.

Det är i detta sammanhang viktigt att poängtera den framskjutna roll som resultaträkningen har i den kommunala redovisningen och dess koppling till balanskravet. Det skulle vara svårt för kommuner och landsting att hantera en sådan effekt av förändrad redovisning av pensioner inom det ekonomiska ramverk som finns. Det riskerar att dramatiskt påverka utrymmet för övrig verksamhet.

Utredningen anser att den lagändring som föreslås för hur pensioner ska redovisas inte har någon tydlig koppling till ett enskilt års verksamhet och borde därför inte påverka ett enskilt räkenskapsårs resultat. Om hela den befintliga skulden i ansvarsförbindelsen i stället lyfts in i balansräkningen via eget kapital blir det inte någon sådan effekt på resultatet.

Bidrag till infrastruktur

Bestämmelsen i 5 kap. 7 § KRL innebär att kommuner och landsting får påbörja upplösning av bidrag till infrastruktur som beslutats under 2009 det år som första utbetalningen görs.

Vid införandet av regeln angav Finansutskottet i sitt betänkande 2009/10:FiU15, att hänsyn skulle tas till att flera kommuner och landsting stod i begrepp att delta i medfinansiering till statlig infrastruktur och att de redan har kommit långt i processen med den treåriga ekonomiska planeringen. Därför gjordes det möjligt att avseende beslut som fattades under 2009 senarelägga påbörjandet av upplösningen av bidrag som har tagits upp i balansräkningen till dess att den första utbetalningen görs.

Utredningen kan inte utesluta att kan finnas kommuner och landsting som fortfarande är berörda av bestämmelsen och därför behövs en övergångsbestämmelse som innebär att bestämmelsen i 5 kap. 7 § KRL avseende bidrag som har beslutats under år 2009 fortsatt ska gälla.

19.2 Förslag till övriga lagändringar

Förslag: Ändringarna i kommunallagen, lagen om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, lagen om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. och övriga följdändringar i andra författningar ska träda i kraft den 1 januari 2018.

De föreslagna ändringarna i kommunallagen, lagen om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, lagen om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m., förordningen om den officiella statistiken och förordningen om redovisning av fjärrvärmeverksamhet utgör följdändringar och måste därför träda i kraft samtidigt som den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning träder ikraft, dvs. den 1 januari 2018.

20 Författningskommentarer

20.1 Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning

Utredningens förslag till ny lag om kommunal bokföring och redovisning bygger till stora delar på den nuvarande KRL. Den nya lagen har dock tillförts ett antal nya bestämmelser. Vidare har lagtexten fått en ny utformning; regelmassan har delats upp på ett större antal kapitel och paragrafer, språket har moderniserats och mellan paragraferna har förts in flera nya rubriker. I författningskommentaren hänvisas till sådana uttalanden från äldre förarbeten som har bedömts fortfarande ha relevans. Givetvis kan även det som i övrigt har uttalats i äldre förarbeten i viss utsträckning tjäna till ledning vid tillämpningen av sådana bestämmelser som går tillbaka på bestämmelser i tidigare lagar.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 § *Denna lag innehåller bestämmelser om bokföring och redovisning för kommuner och landsting. Lagen är indelad i följande kapitel:*

- *inledande bestämmelser (1 kap.),*
- *definitioner (2 kap.),*
- *bokföring och arkivering (3 kap.),*
- *allmänna bestämmelser om årsredovisning (4 kap.),*
- *resultaträkning (5 kap.),*
- *balansräkning (6 kap.),*
- *värdering (7 kap.),*
- *kassaflödesanalys (8 kap.),*
- *noter (9 kap.),*

- drift- och investeringsredovisning (10 kap.),
- förvaltningsberättelse (11 kap.),
- sammanställda räkenskaper (12 kap.), och
- delårsrapport (13 kap.).

Paragrafen är ny och innehåller en innehållsförteckning.

Lagens tillämpningsområde

2 § Kommuner och landsting är bokföringskyldiga enligt 3 kap. De är också skyldiga att upprätta en årsredovisning för varje räkenskapsår enligt 4–12 kap. och en delårsrapport enligt 13 kap.

Paragrafen motsvarar nuvarande 1 kap. 1 § och anger kommuners och landstings bokförings- och redovisningsskyldighet.

3 § Bestämmelserna i denna lag om kommuner och landsting gäller även kommunalförbund.

Paragrafen motsvarar nuvarande 1 kap. 2 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 46 f. och 67.

God redovisningssed

4 § Bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Paragrafen motsvarar nuvarande 1 kap. 3 § första stycket.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 68 f.

Räkenskapsår

5 § Ett räkenskapsår omfattar ett kalenderår.

Paragrafen motsvarar nuvarande 1 kap. 4 §.

2 kap. Definitioner

Bokföring

1 § *Med bokföringspost avses varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 1 kap. 5 § 1.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 68.

2 § *Med ekonomisk händelse avses alla förändringar i storleken och sammansättningen av en kommuns eller ett landstings förmögenhet som beror på kommunens eller landstingets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt andra åtgärder eller transaktioner som påverkar förmögenhetens storlek eller sammansättning.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 1 kap. 5 § 2.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 70 och prop. 1999/2000:115 s. 68 f.

3 § *Med verifikation avses de uppgifter som dokumenterar en ekonomisk händelse eller en vidtagen justering i bokföringen.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 1 kap. 5 § 3.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 68.

Räkenskapsinformation

4 § *Med räkenskapsinformation avses:*

1. *sådana sammanställningar av uppgifter som avses i*
 - 3 kap. 3 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 3 kap. 6 § (sidoordnad bokföring),
 - 3 kap. 8 § (verifikation och handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 3 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 4 kap. 1 § (årsredovisning),
 - 4 kap. 5 § (specifikation till balansräkningspost),
 - 13 kap. 2 § (delårsrapport),

2. avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt

3. sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 1 kap. 5 § 4.

I förslaget har hänvisningen till 3 kap. 2 § andra stycket om noter till balansräkningen och resultaträkningen, tagits bort. Det innebär dock ingen skillnad i sak eftersom noterna enligt förslaget är en del av årsredovisningen. Ett tillägg har gjorts om att delårsrapport är räkenskapsinformation. Det har också gjorts redaktionella ändringar.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 33 f. och s. 69.

Kommunalgrupp

5 § Med en kommunalgrupp avses den kommunala förvaltningsorganisationen och kommunalgruppsföretagen.

Paragrafen är ny.

I en kommunalgrupp ingår kommunen eller landstinget, samt kommunalgruppsföretagen enligt 6 §.

I 9 kap. 17 § i förslaget finns krav på upplysning om hur kommunalgruppen avgränsats och vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under räkenskapsåret.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.2.

Kommunalgruppsföretag

6 § Med ett kommunalgruppsföretag avses en juridisk person vars verksamhet, mål och strategier en kommun eller ett landsting, själv eller tillsammans med ett eller flera kommunalgruppsföretag, har ett varaktigt betydande inflytande över.

Betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna.

Om inflytandet inte är betydande ska den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalgruppsföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

Paragrafen är ny.

Begreppet juridisk person omfattar t.ex. aktiebolag, stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening, handelsbolag, samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser och kommunalförbund.

Enligt *första stycket* ska inflytandet vara varaktigt och betydande. Med varaktigt avses att det inte får vara fråga om ett tillfälligt innehav i en juridisk person utan syftet måste vara ett längre innehav.

Begreppet betydande inflytande används i dag i KRL men dess betydelse framgår inte av lagen. *Andra stycket* innehåller en presumptionsregel om betydande inflytande. Den anger att betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst 20 procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna. Vid fastställandet av inflytandets grad ska frågor som; avtal, hur övrigt ägande är fördelat och andra faktorer som begränsar eller inskränker inflytandet beaktas.

Enligt *tredje stycket* kan en juridisk person anses vara ett kommunalgruppsföretag, trots att betydande inflytande inte finns, om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi. Det kvarstår dock ett krav på ett varaktigt inflytande.

Den ekonomiska betydelsen för kommunen eller landstinget kan bedömas utifrån mått som t.ex. kommunens andel av den juridiska personens omsättning och omslutning, i förhållande till kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag. Vad gäller särskild betydelse för verksamheten kan t.ex. vara fråga om ett renhållningsföretag som den enskilda kommunen har ett varaktigt inflytande över. Inflytandet är dock inte betydande. Renhållningsverksamhet har generellt sett särskild betydelse för kommunens verksamhet och företaget kan därför ses som ett kommunalgruppsföretag. Andra exempel på verksamhet som generellt sett har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet är räddningstjänst, VA-verksamhet och ambulanssjukvård.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.1.

Uppdragsföretag

7 § Med uppdragsföretag avses en juridisk person eller en enskild individ som kommunen eller landstinget har överlämnat vården av en kommunal angelägenhet till enligt 3 kap. 16 § kommunallagen (1991:900). Med ett uppdragsföretag avses inte ett kommunalgruppsföretag.

Paragrafen som är ny.

Uppdragsföretag kan bedriva sin verksamhet i olika former. Exempel är delägda kommunala bolag, stiftelser och ekonomiska föreningar enligt 3 kap. 18 b § KL, privata utförare enligt 3 kap. 18 c § KL, kommunalförbund och samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser. Ett kommunalgruppsföretag är dock aldrig ett uppdragsföretag.

En förutsättning för att en juridisk person eller en enskild individ ska kunna anses vara ett uppdragsföretag är att kommunen eller landstinget till denne har överlämnat vården av en kommunal angelägenhet enligt 3 kap. 16 § KL. Det innebär bl.a. att en enskild individ som driver en fristående skola inte kan vara ett uppdragsföretag. Det beror på att den enskilde individen får sitt tillstånd av Skolinspektionen och att denne inte sluter något avtal enligt 3 kap. 16 § KL med den kommun där skolan är belägen.

Bestämmelse som gäller uppdragsföretag finns i 11 kap. 12 § i förslaget.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.3.

3 kap. Bokföring och arkivering

Allmänna bestämmelser om bokföring

1 § Bokföringsskyldigheten innefattar att

1. löpande bokföra alla ekonomiska händelser enligt bestämmelserna i 3 §,

2. se till att det finns verifikationer enligt 8 § för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 11 §,

3. vid räkenskapsårets utgång avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, och

4. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 1 §.

Paragrafen har språkligt justerats och punkternas ordningsföljd har ändrats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 69 och prop. 1999/2000:115 s. 33.

2 § *Bokföringen ska vara ordnad så att*

- 1. det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den budget som fullmäktige har fastställt,*
- 2. det finns förutsättningar för kontroll av kommunens eller landstingets ekonomi, och*
- 3. statistik kan lämnas enligt lag och förordning.*

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 2 kap. 2 §.

Punkten 2 har ändrats så att den avser kontroll av ekonomin i stället för kontroll av verksamheten.

Punkten 3 har ändrats så att kravet begränsas till att bokföringen ska vara ordnad så att den statistik som krävs enligt lag och förordning kan lämnas. Det ställs bl.a. krav på att statistik ska lämnas i lagen (2001:99) om den offentliga statistiken och förordningen (2001:100) om den offentliga statistiken.

Paragrafen har också språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 70.

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.2.

Grundbokföring och huvudbokföring

3 § *De ekonomiska händelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ekonomiska ställning och resultat.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 3 § första stycket.

Paragrafen har språkligt justerats. Det innebär ingen ändring i sak.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 72 f. och prop. 1999/2000:115 s. 69.

Tidpunkten för bokföring

4 § *Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra ekonomiska händelser ska bokföras så snart det kan ske.*

Ekonomiska händelser får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 §.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 8 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 71.

Avslutande bokföringstransaktioner

5 § *I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.*

Vid sådan bokföring ska andra grundläggande redovisningsprinciper enligt 4 kap. 4 § tillämpas.

Paragrafens första stycke motsvarar nuvarande 2 kap. 3 § andra stycket. Andra stycket är nytt.

Första stycket har språkligt och redaktionellt justerats. Det innebär dock ingen ändring i sak.

Andra stycket innebär att de andra grundläggande redovisningsprinciperna i 4 kap. 4 § i förslaget ska tillämpas när sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokförs i samband med att den löpande bokföringen avslutas (se avsnitt 5.3.4). Det innebär bl.a. att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra (principen om kvittningsförbud).

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 72 f. och prop. 1999/2000:115 s. 69.

Sidoordnad bokföring

6 § Vid bokföringen ska konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande överblick och kontroll.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 9 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 73 och prop. 1999/2000:115 s. 71.

Rättelse av bokföringspost

7 § Om en bokförd post rättas, ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelse genom en särskild rättelsepost, ska det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 6 §.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 70.

Verifikationer

8 § För varje ekonomisk händelse ska det finnas en verifikation. Har en kommun eller ett landsting tagit emot en uppgift om den ekonomiska händelsen i den form som anges i 12 § första stycket, ska denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 9 § första stycket, användas som verifikation. Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen i stället grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Flera likartade ekonomiska händelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 4 § första och tredje styckena.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 69 f.

9 § Verifikationen ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när den ekonomiska händelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall ska verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för den ekonomiska händelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen ska det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda ekonomiska händelsen utan svårighet ska kunna fastställas.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 4 § andra stycket och 5 § första stycket.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 69 f.

10 § Om en verifikation rättas, ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 5 § andra stycket.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 70.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

11 § Varje kommun och landsting ska upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). En kommun eller ett landsting ska också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 7 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/200:115 s. 70 f.

Former för bevarande av räkenskapsinformation

12 § Räkenskapsinformation ska bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som kommunen eller landstinget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till kommunen eller landstinget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som en kommun eller ett landsting självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 10 §.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 72.

Arkivering m.m.

13 § *Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska minst bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De ska både före och efter bokföringen förvaras ordnade och på ett betryggande och överskådligt sätt.*

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2 ska hållas tillgängliga under hela den tid som anges i första stycket.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 2 kap. 11 §.

I första stycket har tiden för bevarande av dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation minskats från tio till sju år. Påminnelsen om att arkivlagen (1990:782) i övrigt gäller för dessa handlingar har i förslaget tagits bort från paragrafen. Det innebär dock ingen ändring i sak. Det finns bestämmelser i andra lagar som ställer krav

som berör kommuners och landstings arkivering av räkenskapsinformation. Exempel på sådana lagar är arkivlagen och socialtjänstlagen (2001:453).

Innebörden av bestämmelsen om maskinutrustning och system i *andra stycket* påverkas av ändringen i första stycket eftersom dessa ska hållas tillgängliga under motsvarande tid.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 37 f.

14 § En kommun eller ett landsting får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som en kommun eller ett landsting har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 12 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 37 f.

15 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 13 §.

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. inte förstöras förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt.

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 13 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 37 f.

4 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

1 § *En årsredovisning ska bestå av*

- en förvaltningsberättelse,
- en resultaträkning,
- en balansräkning,
- en kassaflödesanalys,
- noter,
- en driftredovisning, och
- en investeringsredovisning.

Sammanställda räkenskaper ska ingå i årsredovisningen om kommunen eller landstinget är skyldiga att upprätta sådana enligt 12 kap. 2 §.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 3 kap. 2 §.

Förslaget innebär att det blir fler obligatoriska delar i årsredovisningen jämfört med i dag. Driftredovisningen och investeringsredovisningen ingår i dag i förvaltningsberättelsen. Kravet på att noter ska ingå som del i årsredovisningen är nytt.

Enligt *andra stycket* ska även sammanställda räkenskaper ingå i årsredovisningen om kommunen eller landstinget är skyldigt att upprätta sådana enligt 12 kap. 2 § i förslaget. Detta ersätter det nuvarande kravet på att sammanställd redovisning ska ingå i årsredovisningen.

Förslaget har behandlats i avsnitten 11.3.2 och 11.3.3.

Överskådlighet

2 § *Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt.*

Paragrafen är ny.

I kravet på överskådlighet bör tolkas in att kommuners och landstings årsredovisningar ska upprättas på sådant sätt att de är lättillgängliga för användaren. Presentationen av informationen i en årsredovisning ska göras på sådant sätt att det underlättar användarens överblick av en årsredovisning och dess delar.

Förslaget har behandlas i avsnitt 5.1.1.

Rättvisande bild

3 § Årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning.

Om kommunen eller landstinget i årsredovisningen med stöd av rättvisande bild enligt första stycket, avviker från det som följer av rekommendation från normgivande organ på det kommunala området, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i not.

Paragrafen är ny.

Kravet på att årsredovisningen ska upprättas som en helhet i första stycket innebär att dess olika delar ska utformas som en sammanhållen enhet. Kravet på rättvisande bild kan förstås som ett överordnat krav på att årsredovisningen ska i det enskilda fallet innehålla sådan ekonomisk information att läsaren kan få en så riktig bild som möjligt av kommunen eller landstingets ekonomiska situation. I normalfallet kan förutsättas att information som lämnas med tillämpning av god redovisningssed också ger en rättvisande bild.

Paragrafens *andra stycke* motsvarar närmast nuvarande 1 kap. 3 § andra stycke. Det är ett upplysningskrav. Ett tillägg har gjorts i bestämmelsen om att det avser fall då avvikelse har gjorts med stöd av principen om rättvisande bild. Bestämmelsen gäller enligt förslaget bara rekommendationer, och inte som i dag även allmänna råd.

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.2.

Andra grundläggande redovisningsprinciper

4 § När årsredovisningen upprättas ska följande iakttas:

1. Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter.

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

3. Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig.

6. Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

8. Förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.

Om annat är särskilt föreskrivet i denna lag ska avvikelser från första stycket göras.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, får avvikelser från första stycket göras.

Paragrafen är ny.

I paragrafens första stycke regleras åtta grundläggande redovisningsprinciper som ska iakttas vid upprättandet av årsredovisningen.

Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter enligt *fortlevnadsprincipen*. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna i årsredovisningen ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat enligt *konsekvensprincipen*. Värdering av de olika posterna ska enligt *försiktighetsprincipen* göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär bl.a. att hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska enligt *periodiseringsprincipen* tas med oavsett tidpunkten för betalningen. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig enligt principen om *post-för postvärdering*. Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra enligt principen om *kvittningsförbud*. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret enligt *kontinuitetsprincipen*. *Kongruensprincipen* innebär att förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.

Enligt *andra stycket* gäller att avvikelse ska göras från redovisningsprinciperna om en fråga är särskilt reglerad i lagen. Ett exempel är 7 kap. 9 § i förslaget som gäller omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta. Bestämmelsen kan innebära ett frångående av försiktighetsprincipen.

I *tredje stycket* finns en bestämmelse om att kommunen eller landstinget får avvika från redovisningsprinciperna om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. Ett exempel där undantag med stöd av tredje stycket får göras gäller ersättning för viss ersättningsskatt enligt lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Kommunen eller landstinget nettoredovisar ersättning för viss mervärdesskatt. Kostnaden för inköp av varor och tjänster redovisas exklusive mervärdesskatt. Mervärdesskatten bokförs som en fordran mot Skatteverket och ersättningen minskar fordran i stället för att redovisas som en intäkt. Detta är ett undantag från principen om kvittningsförbud.

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.3.

Årsredovisningens form

5 § *En årsredovisning ska upprättas i vanlig läsbar form.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 3 kap. 3 §.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 75.

Specifikation till balansräkningspost

6 § *För varje sammmandragen post i den balansräkning som ska ingå i årsredovisningen ska, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i postens sammansättning specificeras i en särskild förteckning.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 3 kap. 5 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:115 s. 73.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

1 § *Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.*

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 5 kap. 1 § första stycket.

Paragrafen har utökats med ett tillägg om att resultaträkningen i *sammandrag* ska redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Tillägget innebär inte någon förändring i sak.

Bestämmelsen om att resultaträkningen ska redovisa hur eget kapital har förändrats, har tagits bort. Det innebär dock inte någon förändring i sak. Hur det egna kapitalet har förändrats under räkenskapsåret är ett uttryck för kongruensprincipen, dvs. att alla intäkter och kostnader ska redovisas över resultaträkningen. Kongruensprincipen är en av de grundläggande redovisningsprinciper som utredningen föreslår ska regleras särskilt i lag.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.1.3.

Uppställningsform

2 § *Resultaträkningen ska ställas upp i följande form.*

Verksamhetens intäkter

Verksamhetens kostnader

Avskrivningar

Verksamhetens nettokostnader

Skatteintäkter

Generella statsbidrag och utjämning

Verksamhetens resultat

Poster från finansiella tillgångar

Poster från finansiella skulder

Resultat efter finansiella poster

Extraordinära poster

Årets resultat

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 5 kap. 1 § andra stycket.

I uppställningen har införts en ny resultatnivå *Verksamhetens resultat*.

Posterna Finansiella intäkter och Finansiella kostnader har ersatts med *Poster från finansiella tillgångar* respektive *Poster från finansiella skulder*. I poster från finansiella tillgångar ska både kostnader och intäkter som härrör från balansräkningens tillgångs-sida redovisas. Ett exempel är förändringar av verkligt värde på finansiella instrument sedan föregående balansdag som redovisas som kostnad eller intäkt i posten *Poster från finansiella tillgångar*. I posten redovisas även valutakursförluster på fordringar i utländsk valuta. På motsvarande sätt ska både kostnader och intäkter som härrör från balansräkningens skuldsida redovisas i poster från finansiella skulder. Hit hör t.ex. räntor på lån och valutakursvinster på lån i utländsk valuta.

Resultat före extraordinära intäkter och kostnader har i uppställningen ersatts med *Resultat efter finansiella poster*.

Posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter har ersatts av en post, *Extraordinära poster*, för nettoredovisning. Vad extraordinära poster består av framgår av 4 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 54 f. och 78 f.

Förslaget har behandlats i avsnitt 6.1.3.

3 § *Posterna i resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen.*

Andra poster än de som finns upptagna i resultaträkningens uppställningsform får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformens poster. Posterna får delas in i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Paragrafen motsvarar nuvarande 5 kap. 3 § vad gäller resultaträkningen.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 80 f.

Extraordinära poster

4 § *Intäkter eller kostnader i annan verksamhet än kommunens eller landstingets normala verksamhet ska redovisas i posten Extraordinära poster.*

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 5 kap. 5 § första stycket.

Paragrafen innebär att kommuner och landsting ska netto-redovisa extraordinära intäkter och kostnader i posten *Extraordinära poster* i resultaträkningen.

Extraordinära intäkter och kostnader ska specificeras till storlek och art i en not, se 9 kap. 15 § i förslaget.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 81 f.

Jämförelsetal

5 § *För varje post eller delpost i resultaträkningen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.*

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 5 kap. 6 § vad gäller resultaträkningen.

I paragrafens *tredje stycke* har tillkommit ett krav på att det måste vara förenligt med bestämmelsen om rättvisande bild för att omräkning eller ändring enligt andra stycket ska kunna underlätas (se avsnitt 6.4).

Det finns ett krav på upplysning i not i det fall en kommun eller ett landsting inte räknar om eller ändrar jämförelsetalen, se 9 kap. 9 § i förslaget.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 55 och 82.

Bidrag till infrastruktur

6 § Efter kommunens eller landstingets beslut ska sådana bidrag som avses i 2 kap. 1 § och sådana bidrag till inrättande av forskningsinfrastruktur som avses i 2 § andra stycket lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter redovisas som en kostnad i resultaträkningen eller tas upp i balansräkningen under posten Bidrag till infrastruktur.

Paragrafen motsvarar nuvarande 5 kap. 7 § första stycket.

Paragrafen har redaktionellt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 2008/09:228 s. 13 f. och prop. 2013/14:136 s. 15 f. och 28.

6 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

1 § Balansräkningen ska i sammandrag redovisa kommunens eller landstingets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 5 kap. 2 § första stycket.

Bestämmelsen om att ställda panter och ansvarsförbindelser ska tas upp inom linjen har tagits bort. Upplysningar ska i stället lämnas i noter om Ställda säkerheter och Ansvarsförbindelser enligt 9 kap. 6 och 7 §§ i förslaget.

Förslaget har behandlats i avsnitt 6.2.

Uppställningsform

2 § *Balansräkningen ska ställas upp i följande form.*

Tillgångar

A. Anläggningstillgångar

- I. Immateriella anläggningstillgångar*
- II. Materiella anläggningstillgångar*
 - 1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar*
 - 2. Maskiner och inventarier*
 - 3. Övriga materiella anläggningstillgångar*
- III. Finansiella anläggningstillgångar*

B. Bidrag till infrastruktur

C. Omsättningstillgångar

- I. Förråd m.m.*
- II. Fordringar*
- III. Kortfristiga placeringar*
- IV. Kassa och bank*

Eget kapital, avsättningar och skulder

A. Eget kapital

- I. Årets resultat*
- II. Resultatutjämningsreserv*
- III. Övrigt eget kapital*

B. Avsättningar

- I. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser*
- II. Andra avsättningar*

C. Skulder

- I. Långfristiga skulder*
- II. Kortfristiga skulder*

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 5 kap. 2 § andra stycket.

Uppställningsformen för balansräkningen i den nuvarande lagen innehåller poster inom linjen som enligt förslaget tas bort. Dessa är Panter och därmed jämförliga säkerheter och Ansvarsförbindelser (med tillhörande underposter). Uppllysningar ska i stället lämnas i noter om Ställda säkerheter och Ansvarsförbindelser enligt 9 kap. 6 och 7 §§ i förslaget.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 54 f. och 79 f., prop. 2008/09:228 s. 10 f., prop. 2011/12:172 s. 36 och 43 samt prop. 2013/14:136 s. 22 f. och 28.

Förslaget har behandlats i avsnitt 6.2.

3 § *Posterna i balansräkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen.*

Andra poster än de som finns upptagna i balansräkningens uppställningsform får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformens poster. Posterna får delas in i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Paragrafen motsvarar nuvarande 5 kap. 3 § vad gäller balansräkningen.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 80 f.

Jämförelsetal

4 § *För varje post eller delpost i balansräkningen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.*

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 5 kap. 6 § vad gäller balansräkningen.

I paragrafens tredje stycke har tillkommit ett krav på att det måste vara förenligt med bestämmelsen om rättvisande bild för att omräkning eller ändring enligt andra stycket ska kunna underlåtas (se avsnitt 6.4). Det finns ett krav på upplysning i not i det fall en kommun eller ett landsting inte räknar om eller ändrar jämförelsetalen, se 9 kap. 9 § i förslaget.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 55 och 82.

Vad som ska tas upp som anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

5 § Tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav ska tas upp som anläggningstillgång. Annan tillgång ska tas upp som omsättningstillgång.

Paragrafen motsvarar nuvarande 6 kap. 1 §.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 57 och 82 f.

6 § Utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter.

Utgifter för forskning får inte tas upp som immateriell anläggningstillgång.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 6 kap. 2 §.

Bestämmelsen har dels utvidgats så att även utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter får tas upp som immateriell anläggningstillgång, dels har bestämmelsen begränsats genom att möjligheten att ta upp utgifter för forskning tas bort.

Paragrafen har också språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 83.

Förslaget har behandlats i avsnitt 6.3.

Avsättningar

7 § Som avsättning ska tas upp sådan förpliktelse som är hänförlig till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säker eller sannolik till sin förekomst men oviss till belopp eller till den tidpunkt då den ska infrias.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 6 kap. 11 §.

Undantaget för redovisningen av pensionsförpliktelser som intjänats före 1998 har tagits bort till följd av förslaget att pensioner ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen (se avsnitt 7.9).

Paragrafen har också språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 88 f.

Upplösning av bidrag till infrastruktur

8 § Varje bidrag som redovisas i balansräkningen enligt 5 kap. 6 § ska upplösas med årliga enhetliga belopp under högst 25 år. Upplösningen ska påbörjas det år bidraget beslutas.

Paragrafen motsvarar nuvarande 5 kap. 7 § andra stycket första och andra meningarna.

Enligt paragrafen ska, efter kommunens eller landstingets beslut, bidrag till infrastruktur redovisas som en kostnad i resultaträkningen eller tas upp i balansräkningen under posten Bidrag till infrastruktur.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur bidrag som tagits upp i balansräkningen ska upplösas. När bidrag till infrastruktur tas upp i balansräkningen ska upplysning lämnas enligt 9 kap. 11 § i förslaget.

Paragrafen har redaktionellt ändrats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 2008/09:228 s. 13 f, bet. 2009/10:FiU15 s. 10 f. och prop. 2013/14:136 s. 22 f. och 28.

7 kap. Värdering

Allmänna bestämmelser om anläggningstillgångar

Värdering av anläggningstillgångar

1 § En anläggningstillgång ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 3, 4, 6, 8 eller 10 §§.

Paragrafen motsvarar nuvarande 6 kap. 3 § första stycket.

I paragrafen föreskrivs att anläggningstillgångar ska tas upp till det belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller

tillverkning med vissa angivna undantag. Nya undantag från huvudregeln har tillkommit för värdering av vissa finansiella instrument (6 §) och värdering av gåvor (10 §).

Bestämmelsen har också språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 83.

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

2 § *I anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.*

I anskaffningsvärdet för en tillverkad anläggningstillgång ska räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

Paragrafen motsvarar nuvarande 6 kap. 3 § andra–fjärde styckena.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 83.

Avskrivning av anläggningstillgångar

3 § *Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.*

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 6 kap. 6 § ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 6 kap. 4 §.

Begreppet ekonomisk livslängd har ersatts med begreppet nyttjandeperiod. Med nyttjandeperiod avses den tid under vilken en anläggningstillgång förväntas bli använd för sitt ändamål.

I *andra stycket* har införts en möjlighet att fastställa nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång till mer än fem år. En förutsättning är att den längre nyttjandeperioden med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Rimlig grad av säkerhet kan anses föreligga om kommunen eller landstinget kan presentera underlag som ger stöd för att tillgången kommer att vara av värde för kommunen eller landstinget under en viss tid.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 84.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.1.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

4 § *Har en anläggningstillgång vid räkenskapsårets utgång ett lägre värde än vad som följer av 1–3 §§, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången kan antas vara bestående.*

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första-tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen.

Bestämmelserna i första-fjärde styckena gäller inte anläggningstillgångar som är finansiella instrument och är värderade till verkligt värde enligt 6 §.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 6 kap. 5 §.

Femte stycket har tillkommit till följd av bestämmelsen i 9 kap. 6 § i förslaget om att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde. Av 9 kap. 7 § i förslaget framgår vilka finansiella instrument som inte får värderas till verkligt värde.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 84 f.

Allmänna bestämmelser om omsättningstillgångar

Värdering av omsättningstillgångar

5 § *Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, om inte annat följer av 6, 8 eller 10 §§.*

Med anskaffningsvärde avses utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas enligt 2 § första–tredje styckena.

Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 §.

Med återanskaffningsvärdet avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som kommunen eller landstinget skulle ha haft om tillgången anskaffats på balansdagen.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 6 kap. 7 §.

I första stycket föreskrivs att omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen med vissa angivna undantag. Nya undantag från huvudregeln har tillkommit för värdering av vissa finansiella instrument (6 §) och värdering av gåvor (10 §).

Bestämmelsen har språkligt och redaktionellt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 86 f.

Vissa finansiella instrument

6 § *Finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde, om inte annat följer av 7 §.*

Värdeförändringen av de finansiella instrumenten sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

Paragrafen är ny.

Enligt första stycket ska som huvudregel vissa finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring värderas

till verkligt värde. Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part.

Undantag från denna huvudregel finns i 9 kap. 7 § i förslaget. Med verkligt värde avses detsamma som för omsättningstillgångar enligt 9 kap. 5 § i förslaget.

Redovisningen i resultaträkningen enligt *andra stycket* innebär att värdeförändringar sedan föregående balansdag redovisas som kostnad eller intäkt på raden för *Poster från finansiella tillgångar*. I de fall anskaffningen skett under pågående räkenskapsår är det värdeförändringen sedan anskaffningstillfället som ska redovisas. Värdeförändringen avser i det fallet skillnaden mellan det finansiella instrumentets anskaffningsvärde och verkligt värde på balansdagen.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.3.

7 § *Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 6 §:*

- 1. finansiella instrument som ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas för,*
- 2. finansiella instrument som hålls till förfall,*
- 3. fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål,*
- 4. aktier och andelar i hel- eller delägda företag, samt*
- 5. skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj.*

Paragrafen är ny.

Paragrafen anger vilka finansiella instrument som inte får värderas till verkligt värde. Det finansiella instrumentet ska då värderas enligt sedvanliga regler för värdering av anläggnings- respektive omsättningstillgångar.

Punkten 1 innebär att värdering enligt 9 kap. 6 § i förslaget inte får göras om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Att ett finansiellt instrument hålls till förfall enligt *punkten 2* innebär att det kan förväntas att kommunen eller landstinget kommer att inneha det finansiella instrumentet fram till dess att det förfaller till betalning och regleras. En obligation som är avsedd att innehas till dess att den löses in är därmed ett exempel på ett

finansiellt instrument som inte får värderas enligt 9 kap. 6 § i förslaget.

Till kategorin fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål i *punkten 3* hör t.ex. lån som kommunen eller landstinget självt har beviljat förutsatt att instrumentet inte innehas för handelsändamål.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.3.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

8 § Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vars sammantagna värde är av underordnad betydelse för kommunen eller landstinget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Paragrafen motsvarar nuvarande 6 kap. 8 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 87.

Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

9 § Fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av god redovisnings-sed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 6 kap. 9 §.

Monetära fordringar och skulder i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens växelkurs. Däremot t.ex. en fordran eller skuld som ska regleras i form av en leverans av en vara eller tjänst ska inte räknas om till balansdagens växelkurs eftersom det inte skulle ge en rättvisande bild av mellanhavandet. Kursdifferenser ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår som de uppkommer. De valutakurser som bör användas är de som publiceras på Riksbankens webbplats och som är ett beräknat medelvärde av olika bankers säljkurser.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.5.

Gåvor

10 § Tillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten.

Paragrafen är ny.

Tillgångar som tas emot utan vederlag eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde ska vid förvärvet redovisas till det verkliga värdet. Därefter ska tillgången värderas enligt allmänna regler om värdering av anläggnings- eller omsättningstillgångar beroende på vilken tillgång det är frågan om.

Med verkligt värde avses den utgift som vid förvärvstillfället skulle krävts för att anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.4.

Avsättningar

11 § En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera en förpliktelse.

Paragrafen är ny.

Vad som ska tas upp som en avsättning framgår av 6 kap. 7 § i förslaget. Paragrafen reglerar värderingen av samtliga avsättningar och därmed även avsättningar för pensionsförpliktelser. Värderingen ska utgå från förhållandena på balansdagen. Avsättningar är relativt osäkra poster i balansräkningen. Det bör därför göras en försiktig bedömning och en objektiv värdering som tar hänsyn till eventuell tidigare erfarenhet av liknande transaktioner. Det kan i vissa fall behövas bedömningar av externa experter. Avsättningar som avser pensionsförpliktelser bör nuvärdesberäknas.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.6.

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

12 § Kapitalrabatter och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan väsentlig betydelse.

Paragrafen motsvarar nuvarande 6 kap. 10 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 88.

8 kap. Kassaflödesanalys

Kassaflödesanalysens innehåll

1 § I kassaflödesanalysen ska in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas.

Paragrafen motsvarar nuvarande 7 kap. 1 §.

Tidigare förarbeten finns i prop. 2013/14:86 s. 84 f. och 109.

9 kap. Noter

Allmänt om noter

1 § Upplysningar enligt detta kapitel ska lämnas i noter. Ytterligare krav på upplysning i not finns i 4 kap. 3 § andra stycket.

Paragrafen är ny.

2 § Om inte annat följer av kravet på överskådlighet enligt 4 kap. 2 §, ska noter som avser enskilda poster i resultaträkningen eller balansräkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster till vilka noterna hänför sig.

Första stycket gäller även noter som avser poster i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen.

Paragrafen är ny.

Paragrafen innebär att noter som utgångspunkt ska presenteras i samma ordning som de poster de hänför sig till och att hänvisning ska göras vid posterna.

Paragrafen ska tillämpas endast på noter som hänför sig till enskilda poster. Det innebär att noter med mer allmän information inte behöver knytas till en viss post. Undantagsvis kan det förekomma att det för överskådlighetens skull är önskvärt med en något annan ordningsföljd än den som de motsvarande posterna har. Kravet på viss ordningsföljd gäller därför inte heller om det i det enskilda fallet skulle stå i strid med kravet på överskådlighet i 4 kap. 2 § i förslaget.

Förslaget har behandlats i avsnitt 6.5.1.

Notupplysningskrav

Rättvisande bild

3 § *Upplysning ska lämnas om det behövs för att en rättvisande bild enligt 4 kap. 3 § första stycket ska ges.*

Paragrafen är ny.

Om tillämpningen av lag och andra grundläggande redovisningsprinciper i det enskilda fallet inte leder till en rättvisande bild ska ytterligare upplysningar lämnas.

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.2.5

Avvikelse från grundläggande redovisningsprinciper

4 § *Upplysning ska lämnas om avvikelse görs med stöd av 4 kap. 4 § tredje stycket. Av upplysningen ska skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på ekonomisk ställning och resultat lämnas.*

Paragrafen är ny.

I 4 kap. 4 § första stycket anges de grundläggande redovisningsprinciper som ska iakttas vid upprättandet av årsredovisningen. I 4 kap. 4 § tredje stycket anges att avvikelse från grundläggande redovisningsprinciper får göras om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. Enligt

denna paragraf ska upplysning lämnas om sådan avvikelse görs. Det ska också göras en bedömning av effekten på kommunens eller landstingets ekonomiska ställning och resultat.

Förslaget har behandlas i avsnitt 5.3.4.

Värderings- och omräkningsprinciper

5 § *Upplysning ska lämnas om principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder.*

För poster i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar och skulder i utländsk valuta ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till svenska kronor.

Paragrafen motsvarar nuvarande 6 kap. 12 § första och andra styckena.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 89.

Ställda säkerheter

6 § *Upplysning ska lämnas om panter och jämförliga säkerheter.*

Paragrafen är ny.

Bestämmelsen ersätter kravet på redovisning av inom linjenposten Panter och därmed jämförliga säkerheter i nuvarande 5 kap. 2 § KRL. De upplysningar som tidigare lämnats under denna inom-linje post ska i stället lämnas i not. Det innebär inte någon ändring i sak beträffande vilken information som ska lämnas om panter och jämförliga säkerheter.

Förslaget har behandlats i avsnitt 6.2.4.

Ansvarsförbindelser

7 § *Upplysning ska lämnas om ansvarsförbindelser.*

Paragrafen är ny.

Bestämmelsen ersätter kravet på redovisning av inom linjenposten Ansvarsförbindelser i 5 kap. 2 § KRL. De upplysningar som

tidigare lämnats under inom-linjen posten Ansvarsförbindelser ska i stället lämnas i not. Det innebär inte någon ändring i sak beträffande vilken information som ska lämnas om ansvarsförbindelser.

Däremot innebär utredningens förslag om övergång till fullfonderingsmodellen vid pensionsredovisning att pensionsförpliktelser som tjänats in före 1998 i fortsättningen ska redovisas som avsättning eller skuld, och inte som ansvarsförbindelse.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 55.

Förslaget har behandlats i avsnitt 6.2.4.

Särredovisning

8 § *Upplysning ska lämnas om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelse i lag eller förordning.*

Paragrafen är ny.

Bestämmelsen är tillämplig på särredovisningar som upprättats på grund av krav i lag eller förordning. Krav på särredovisning finns bl.a. i lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter, ellagen (1997:857), fjärrvärmelagen (2008:263), naturgaslagen (2005:403), lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. och LAV.

Upplysningskravet omfattar verksamhet som bedrivs av kommuner eller landsting, samt kommunalgruppsföretag som ingår i de sammanställda räkenskaperna.

Förslaget har behandlats i avsnitt 16.5.

Jämförelsetal

9 § *Upplysning ska lämnas om omräkning eller ändring av jämförelsetalen med stöd av 5 kap. 5 § tredje stycket eller 6 kap. 4 § tredje stycket inte görs. Av upplysningen ska skälen för detta framgå.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 55 f. och 82.

Finansiella instrument

10 § *Uppllysning ska lämnas om värdetförändringen av de finansiella instrumenten enligt 7 kap. 6 § andra stycket.*

Paragrafen är ny.

Redovisningen i resultaträkningen enligt 7 kap. 6 § andra stycket innebär att värdetförändringar sedan föregående balansdag redovisas som kostnad eller intäkt på raden för Poster från finansiella tillgångar. I de fall anskaffningen skett under pågående räkenskapsår är det värdetförändringen sedan anskaffningstillfället som ska redovisas. Värdetförändringen avser i det fallet skillnaden mellan det finansiella instrumentets anskaffningsvärde och verkligt värde på balansdagen.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.3.4.

Bidrag till infrastruktur

11 § *Uppllysning om det sammanlagda bidraget till infrastruktur enligt 5 kap. 6 § och vad det avser, ska lämnas för varje projekt.*

Uppllysning om den valda tiden enligt 6 kap. 8 § för bidragets upplösning, hur mycket av bidraget som upplösts och upptaget belopp under posten Bidrag till infrastruktur, ska lämnas.

Paragrafen motsvarar nuvarande 5 kap. 7 § tredje stycket.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 2008/09:228 s. 9 f. och prop. 2013/14:136 s. 28.

Nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar

12 § *Uppllysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiella anläggningstillgångar.*

Paragrafen är ny.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.1.4.

Nyttjandeperiod för immateriella anläggningstillgångar

13 § *Uppllysning ska lämnas om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år enligt 7 kap. 3 § andra stycket. Av upplysningen ska skälen för detta framgå.*

Paragrafen är ny.

Förslaget har behandlats i avsnitt 10.1.4.

Avsättning för pensionsförpliktelser

14 § *Uppllysning ska lämnas om förändring av avsättning för pensionsförpliktelser sedan föregående balansdag. Av upplysningen ska framgå hur stor del av förändringen som beror på ändrade livslängdsantaganden eller ändrad diskonteringsränta.*

Om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska uppllysning lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med sedan föregående balansdag.

Paragrafen är ny.

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.10.

Extraordinära poster

15 § *Uppllysning ska lämnas om sådana extraordinära poster som avses i 5 kap. 4 §. I upplysningen ska posterna specificeras till belopp och art.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 5 kap. 5 § andra stycket.

Paragrafen har språkligt justerats bland annat till följd av 5 kap. 4 § om extraordinära poster i förslaget. Det innebär inte någon ändring i sak beträffande upplysningens innehåll.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 82.

Räkenskapsrevision

16 § *Upplysning ska lämnas om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.*

Paragrafen är ny.

Bestämmelsen avser den totala kostnaden för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning. Det innebär bl.a. att kostnaden för sakkunnigt biträde ska tas med.

Förslaget har behandlats i avsnitt 15.7.2.

Kommunalgrupp

17 § *Upplysningar ska lämnas om hur kommunalgruppen avgränsas, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under räkenskapsåret.*

Paragrafen är ny.

Paragrafen innehåller bl.a. krav på upplysning om hur kommunalgruppen har avgränsats. Det innebär att uppgift ska lämnas om skälen till att en eller flera juridiska personer bedömts vara ett kommunalgruppsföretag. Information om vilka juridiska personer som kommunalgruppen består av kan lämpligen lämnas i form av ett organisationsschema.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.2.

18 § *Upplysning ska lämnas om ett eller flera kommunalgruppsföretag inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna med stöd av 12 kap. 3 § och skälen för det.*

Paragrafen är ny.

Enligt 12 kap. 3 § i förslaget kan kommunalgruppsföretag undantas från de sammanställda räkenskaperna under vissa förutsättningar.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.6.

Konsolideringsmetod

19 § *Upplysning ska lämnas om kommunalgruppsföretag konsolideras enligt 12 kap. 5 § tredje stycket. Av upplysningen ska framgå vilka kommunalgruppsföretag som har konsoliderats med denna metod och skälen för det.*

Paragrafen är ny.

Enligt 12 kap. 5 § i förslaget är huvudregeln att klyvningsmetoden (proportionell metod) ska användas vid konsolidering av kommunalgruppsföretag. Om det finns särskilda skäl och att det är förenligt med kravet på rättvisande bild, får kapitalandelsmetoden enligt 12 kap. 5 § tredje stycket i förslaget användas vid konsolidering.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.8.

10 kap. Drift- och investeringsredovisning

Driftredovisningens innehåll

1 § *Driftredovisningen ska innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 3 §.

Det är den budget som fastställs av fullmäktige som avses i paragrafen. För kommunalförbund är det den budget som fastställts av förbundsfullmäktige eller förbundsdirektionen som avses.

Driftredovisningen är inte en del av förvaltningsberättelsen utan en egen del av årsredovisningen, se 4 kap. 1 § om årsredovisningens delar i förslaget.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 52 och 77.

Förslaget behandlas i avsnitt 11.3.2.

Investeringsredovisningens innehåll

2 § *Investeringsredovisningen ska innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet.*

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 2 §.

Investeringsredovisningen är inte en del av förvaltningsberättelsen utan en egen del av årsredovisningen, se 4 kap. 1 § om årsredovisningens delar i förslaget.

Tidigare förarbetens finns i prop. 1996/97:52 s. 76 f.

Förslaget behandlas i avsnitt 11.3.2.

11 kap. Förvaltningsberättelse

Utvecklingen av verksamheten

1 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 1 § första stycket.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 52.

Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning

2 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller i resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ekonomiska ställning.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 1 § andra stycket 1.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 52.

Händelser av väsentlig betydelse

3 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 1 § andra stycket 2.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 52.

Förväntad utveckling

4 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om kommunens eller landstingets förväntade utveckling.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 1 § andra stycket 3.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 52.

Väsentliga personalförhållanden

5 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga personalförhållanden.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 1 § andra stycket 4.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 52.

Andra förhållanden av betydelse för styrning och uppföljning

6 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om andra förhållanden än de som avses i 2–5 §§, som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 1 § andra stycket 5.

Paragrafen har redaktionellt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 52.

God ekonomisk hushållning

7 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna enligt 8 kap. 5 § andra stycket kommunallagen (1991:900) har uppnåtts och följts.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 5 § första stycket.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 2003/04:105 s. 10 f.

Ekonomisk ställning

8 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 5 § andra stycket.

Tidigare förarbeten finns i prop. 2011/12:172 s. 36 f. och 43.

Balanskravsresultat

Balanskravsutredning

9 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,

2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,

3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper,

4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper, och

5. ökning eller minskning av pensionsförpliktelse till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 4 kap. 3 a §.

Punkterna 3 och 4 har kompletterats och punkten 5 är ny.

I *punkterna 3 och 4* har lagts till att även orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat. Detta till följd av att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde på balansdagen (se avsnitt 10.3.4).

Av *punkten 5* framgår att balanskravsjustering ska göras för den ökning eller minskning av pensionsförpliktelse som skett till följd av ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta (se avsnitt 7.11).

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 32 f. och prop. 2011/12:172 s. 33 f. och 42 f.

Negativt balanskravsresultat

10 § Om balanskravsresultatet enligt 9 § för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 8 kap. 5 a § kommunallagen (1991:900) föreskrivna regleringen av det negativa balanskravsresultatet.

Upplysning ska lämnas om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske. Skälen för beslutet ska framgå.

Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

Paragrafen motsvarar nuvarande 4 kap. 4 §.

Paragrafens andra stycke har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 52 f. och prop. 2011/12:172 s. 43.

Kommunalgrupp

11 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar enligt 1–8 §§ om kommunalgruppen.

Paragrafen är ny.

Om kommunen eller landstinget ingår i en kommunalgrupp ska de upplysningar som krävs enligt 1–8 §§ även lämnas om kommunalgruppen. Definitionen av en kommunalgrupp framgår av 2 kap. 5 § i förslaget.

Förslaget har behandlats i avsnitt 11.3.3.

Uppdragsföretag

12 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomiska ställning.

Paragrafen är ny.

Av paragrafen framgår upplysningskrav beträffande uppdragsföretag. Definitionen av ett uppdragsföretag framgår av 2 kap. 7 § i förslaget.

Förslaget har behandlats i avsnitt 11.3.3.

12 kap. Sammanställda räkenskaper

De sammanställda räkenskapernas delar

1 § *Med sammanställda räkenskaper för kommunalgruppen avses en sammanställning av kommunens eller landstingets och kommunalgruppsföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.*

Paragrafen är ny.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.4.

Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper

2 § *Sammanställda räkenskaper ska upprättas för kommunalgruppen.*

Sammanställda räkenskaper behöver dock inte upprättas för kommunalgruppen om samtliga kommunalgruppsföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Paragrafen är ny.

Av första stycket framgår att sammanställda räkenskaper ska upprättas för kommunalgruppen. Om en kommun eller ett landsting har ett eller flera kommunalgruppsföretag så är det en kommunalgrupp.

Av paragrafens andra stycke framgår undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.5.

Kommunalgruppsföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna

3 § *Ett kommunalgruppsföretag behöver inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.*

Om två eller flera av dessa kommunalgruppsföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Paragrafen är ny.

Huvudregeln är att samtliga kommunalgruppsföretag ska omfattas av de sammanställda räkenskaperna. Kommunen eller landstinget har dock möjlighet att undanta kommunalgruppsföretag under de förutsättningar som framgår av paragrafen. Utgångspunkten för bedömningen om ett kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna är dess ekonomiska betydelse för kommunen eller landstinget.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.6.

Förvärvsanalys

4 § *Vid förvärv av en juridisk person eller första gången som ett kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna ska en förvärvsanalys göras. I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet på det förvärvade kommunalgruppsföretagets identifierbara tillgångar och skulder fastställas.*

Paragrafen är ny.

Förvärvsanalysen ligger till grund för konsolidering. En förvärvsanalys innebär en analys av det förvärvade kommunalgruppsföretagets identifierbara tillgångar och skulder värderade till verkligt värde. Eventuell skillnad mellan de identifierbara tillgångarnas och skuldernas verkliga värde och det som betalats för företaget blir positiv eller negativ goodwill.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.7.

Konsolideringsmetod

5 § *Ett kommunalgruppsföretags identifierbara tillgångar och skulder enligt 4 § (förvärvsanalysen) ska räknas in i den sammanställda resultaträkningen och i den sammanställda balansräkningen.*

Konsolidering ska ske i proportion till kommunens eller landstingets ägda andel av kommunalgruppsföretaget. Om kommunalgruppsföretaget är en stiftelse, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, ska konsolidering ske i proportion till kommunens eller landstingets andel av kommunalgruppsföretagets tillgångar och skulder.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, får 7 kap. 26 §, 27 §, 28 § första stycket och 29 § årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas vid konsolidering.

Paragrafen är ny.

Enligt *första stycket* anges att kommunalgruppsföretag ska konsolideras in i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen.

Enligt *andra stycket* anges att huvudregeln för konsolidering är att kommunalgruppsföretag ska räknas in i de sammanställda räkenskaperna enligt klyvningsmetoden (proportionell metod). Konsolidering sker utifrån ägd andel av kommunalgruppsföretaget. Det finns dock vissa kommunalgruppsföretag, bl.a. kommunalförbund, som kommuner eller landsting inte kan äga. De kan dock ha rätt till en andel av kommunalgruppsföretagets tillgångar och skulder.

Enligt *tredje stycket* får kapitalandelsmetoden användas om det finns särskilda skäl och är förenligt med rättvisande bild. Det gäller t.ex. fall där en kommun eller ett landsting äger delar av stora företag som bedriver verksamhet på affärsmässiga grunder. Om kommunens eller landstingets andel av ett sådant företags tillgångar, skulder, intäkter och kostnader tas med i de sammanställda räkenskaperna skulle dessa dominera hela redovisningen. Vid bedömningen kan mått som kommunens eller landstingets andel av kommunalgruppsföretagets omsättning och omslutning i förhållande till kommunens eller landstingets skatteintäkter och generella statsbidrag vara intressanta.

Kapitalandelsmetoden förutsätter att kommunen eller landstinget äger andel i kommunalgruppsföretaget. Kommunalgruppsföretag som kommunen eller landstinget inte äger måste följaktligen alltid konsolideras med klyvningsmetoden.

Alla kommunalgruppsföretag i en kommunalgrupp måste inte alltid konsolideras med samma metod.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.8.

Sammanställd resultaträkning och sammanställd balansräkning

6 § Om inte annat följer av detta kapitel ska bestämmelserna i 5 kap. tillämpas när den sammanställda resultaträkningen upprättas, och bestämmelserna i 6 kap. tillämpas när den sammanställda balansräkningen upprättas.

Bestämmelsen om specifikation till balansräkningsposter i 4 kap. 6 § gäller även för posterna i den sammanställda balansräkningen.

Paragrafen är ny.

Förslaget har behandlats i 12.4.9.

Sammanställd kassaflödesanalys

7 § Vid upprättande av den sammanställda kassaflödesanalysen ska bestämmelsen i 8 kap. tillämpas.

Paragrafen är ny.

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.9.

Noter

8 § Vid upprättande av noter i de sammanställda räkenskaperna ska bestämmelserna i 9 kap. 11 § och 16 § inte tillämpas.

Paragrafen är ny.

Alla bestämmelser i 9 kap. i förslaget om upplysningar i noter ska inte tillämpas vid upprättandet av noterna i de sammanställda räkenskaperna. Undantag görs i paragrafen för bestämmelserna i

9 kap. 11 § (Bidrag till infrastruktur) och 9 kap. 16 § (Räkenskapsrevision).

Förslaget har behandlats i avsnitt 12.4.9.

13 kap. Delårsrapport

Antal delårsrapporter

1 § Minst en gång under räkenskapsåret ska en delårsrapport upprättas för verksamheten och ekonomin från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Paragrafen motsvarar delvis nuvarande 9 kap. 1 §.

Det har gjorts ett tillägg i paragrafen som innebär att delårsrapporten inte bara ska omfatta verksamheten utan också ekonomin.

Paragrafen har språkligt justerats.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:52 s. 60 f. och 91.

Förslaget har behandlats i avsnitt 13.4.1.

Delårsrapportens delar

2 § Delårsrapporten ska innehålla

- en resultaträkning,*
- en balansräkning, och*
- en förenklad förvaltningsberättelse.*

Paragrafen är ny.

Av paragrafen framgår att förvaltningsberättelsen ska vara förenklad. Med förenklad menas att informationen kan vara mer översiktlig jämfört med den information som lämnas i årsredovisningen.

Förslaget har behandlats i avsnitt 13.4.3.

Jämförelsetal m.m.

3 § För varje post eller delpost i resultaträkningen i en delårsrapport ska belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskaps-

skapsår, prognos för resultatet för räkenskapsåret och budget för innevarande räkenskapsår redovisas.

För varje post eller delpost i balansräkningen i en delårsrapport ska belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

Paragrafen motsvarar närmast nuvarande 9 kap. 3 § första stycket.

Första stycket är nytt och innebär att det för resultaträkningen ska lämnas jämförelsetal för samma period under närmast föregående räkenskapsår, samt helårsprognos och årsbudget.

Andra stycket är nytt och anger att för varje post eller delpost i balansräkningen ska beloppet för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

Det nuvarande kravet på att begrepp och termer ska så långt som möjligt stämma överens med de som har använts i den senast framlagda årsredovisningen, har tagits bort.

Förslaget har behandlats i avsnitt 13.4.3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Genom lagen upphävs lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

I punkterna anges ikraftträdandedagen och vilken författning som den nya lagen ersätter.

3. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 ska överföras från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital.

Pensionsförpliktelser som i dag finns redovisat under ansvarsförbindelser ska föras över till skuld eller avsättning i balansräkningen.

4. Bestämmelsen i 5 kap. 7 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning avseende bidrag som har beslutats under år 2009 ska fortsatt gälla.

Ändringarna i lagen är föranledda av förslaget till ny lag om kommunal bokföring och redovisning och träder i kraft samtidigt som den. Övergångsbestämmelsen anger att bidrag som har beslutats under år 2009 får upplösning påbörjas det år första utbetalningen av bidraget görs.

20.2 Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)

8 kap.

3 d § Kommuner och landsting får reservera medel till en resultatutjämningsreserv under de förutsättningar som anges i andra stycket.

Reservering till en resultatutjämningsreserv får göras för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel, med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 9 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning, som överstiger

1. en procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, eller

2. två procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, om kommunen eller landstinget har ett negativt eget kapital.

Medel från en resultatutjämningsreserv får användas för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

Paragrafen har redaktionellt justerats.

I paragrafens *andra stycke 2* har förutsättningen för ett negativt eget kapital till följd av att ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser inräknas, tagits bort eftersom pensionsförpliktelser inte längre ska redovisas som ansvarsförbindelse. Enligt förslaget ska pensionsförpliktelser redovisas som skuld eller avsättning. Vid övergång till fullfonderingsmodellen kommer de pensionsförpliktelser som enligt KRL redovisats som ansvarsförbindelse lyftas in i balansräkningen via eget kapital. Förändringen i denna paragraf innebär därmed ingen ändring i sak.

I paragrafen har hänvisningen till 4 kap. 3 a § KRL ändrats till 11 kap. 9 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning.

Tidigare förarbeten finns i prop. 2011/12:172 s. 26 f.

Förslaget har behandlats i avsnitt 7.12.

5 a § Om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 9 § *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning* för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske.

Beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Paragrafen har redaktionellt justerats.

Paragrafens hänvisning till 4 kap. 3 a § KRL har ändrats till 11 kap. 9 § *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

14 § Styrelsen och övriga nämnder ska fortlöpande föra räkenskaper över de medel som de förvaltar.

Närmare bestämmelser om kommuners och landstings bokföring finns i *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

Paragrafen har språkligt justerats.

Paragrafens hänvisning till KRL har ändrats till *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

16 § När styrelsen har fått övriga nämnders redovisningar, ska den upprätta en årsredovisning.

Närmare bestämmelser om årsredovisningen finns i *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

Paragrafen har redaktionellt justerats.

Paragrafens hänvisning till KRL har ändrats till *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning*.

20 a § Minst en delårsrapport som ska upprättas i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 1 § *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning* ska behandlas av fullmäktige.

Styrelsen ska inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar, överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer.

Paragrafen har redaktionellt justerats.

Hänvisningen i paragrafens *första stycke* till 9 kap. 1 § KRL har ändrats till 13 kap. 1 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning.

I paragrafens *andra stycke* införs en bestämmelse som reglerar när delårsrapporten senast ska överlämnas till fullmäktige och revisorer.

Förslaget har behandlats i avsnitt 13.4.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

20.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser

24 § Styrelsen ska svara för samordningsförbundets räkenskaper och årligen inom tre månader från räkenskapsårets slut upprätta årsredovisning. *Lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning* ska gälla i tillämpliga delar.

Paragrafen har redaktionellt justerats.

Förslaget innebär att kravet på att samordningsförbundens styrelse ska upprätta årsbokslut tas bort.

Paragrafens hänvisning till KRL har ändrats till lagen (2018:000) om kommunal redovisning.

Förslaget har behandlats i avsnitt 14.1.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Anders Nilsson

Hittillsvarande redovisning av pensionskostnader och pensionskulder enligt blandmodellen har skapat en otydlighet om vilka pensionsförpliktelser som kommuner och landsting faktiskt har. Det är därför bra att denna utredning nu föreslår att hela pensionsåtagandet ska redovisas i balansräkningen, detta leder till en rättvisande bild av de faktiska skulderna samt till en enhetlighet med hur andra organisationsformer redovisar liknande förpliktelser.

För flertalet kommuner och landsting blir pensionsskulden den enskilt största posten i balansräkningen. En nuvärdesberäkning av denna mycket långfristiga skuld (cirka 40 år) innehåller svårkalkylerade antaganden om försäkringstekniska grunder rörande räntor och livslängder. Sedan 2006 har de försäkringstekniska grunderna förändrats vid tre tillfällen. Hur ofta detta kan bli aktuellt i framtiden är svårt att förutse. När grunderna uppdateras kommer effekten av detta under ett enstaka år att påverka resultaträkningen med betydande belopp. I och med att hela skulden redovisas blir dessa effekter också betydligt större än vad de tidigare varit. Utredningen föreslår att denna post ska redovisas över resultaträkningen. Den ska dock justeras i en sidoordnad uträkning av det s.k. balanskravsresultatet. Jag anser att denna post i stället ska bokföras direkt mot eget kapital vilket innebär att denna del av skuldförändringen inte redovisas över resultaträkningen.

Redovisningsmässigt, men också analys- och styrningsmässigt är pensionsskulden en speciell post, dels beroende av dess storlek och långsiktighet, dels beroende av osäkerhetsfaktorer vid skuldberäkningen. Resultaträkningens nära koppling till regelverken om god ekonomisk hushållning, bl.a. med mer kortsiktiga finansiella

resultatmål och balanskrav innebär enligt mig att uppdateringar och förändringar av försäkringstekniska grunder inte är lämpliga att redovisa över resultaträkningen. Om skulden t.ex. ökar med ett väsentligt belopp av detta skäl behöver det inte betyda att det är nödvändigt att finansiera detta på den relativt korta sikt som många av de finansiella resultatmålen definierar. På längre sikt blir det naturligtvis aktuellt att beakta konsekvenserna av en förändrad skuldsättning. En redovisning enligt utredningsförslaget innebär därför att förståelsen och användbarheten av resultaträkningen försvåras på ett onödigt sätt.

En väl fungerande finansiell analys bör i första hand bygga på de finansiella rapporterna resultaträkning, balansräkning och kassaflödesrapport. En framräkning av ett balanskravsresultat m.m. ska också göras, men för de som med marginal klarar denna miniminivå bör denna uträkning ges en underordnad roll i förhållande till analysen av de finansiella rapporterna.

Att förändringar av tillgångar och skulder ska redovisas över resultaträkningen är en grundläggande redovisningsprincip. I detta fall är det dock motiverat att göra ett undantag från denna regel. Även i andra redovisningsregelverk, som t.ex. i K3, finns poster med särskilda egenskaper som kan redovisas direkt mot eget kapital.

Särskilt yttrande av experten Ola Eriksson

Överföring av räkenskapsinformation

I utredningen föreslås en viss anpassning av reglerna om arkivering av räkenskapsinformation till vad som gäller i bokföringslagen. Utredningen går dock inte hela vägen och väljer att inte föreslå motsvarigheten till 7 kap. 6 § bokföringslagen.

6 § Ett företag får förstöra sådant material för bevarande av räkenskapsinformation som avses i 1 §, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Om materialet är sådant som avses i 1 § andra stycket, får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Lag (2010:1514).

Det innebär att kommuner och landsting även fortsättningsvis kommer att tvingas spara ursprunglig räkenskapsinformation även om den överförs på ett säkert sätt till annan databärare, om man inte söker och erhåller dispens från skatteverket. Detta till skillnad från organisationer som omfattas av bokföringslagen. Jag ställer mig frågande till varför det ska ställas högre krav på kommuners och landstings arkivering av räkenskapsinformation. Den lättnad som utredningen föreslår är att arkivtiden kortas från tio till sju år.

Av prop. 1999/2000:115 s. 37 framgår att regeringen ansåg att samma regler för arkivering och förstörelse av räkenskapsinformation bör gälla för kommuner och landsting som för bokföringsskyldiga i den privata sektorn. Därutöver ska en kommun eller ett landsting beakta arkivlagens (1990:782) bestämmelser. Av prop. 1999/2000:115 framgår också att vid beslut om dispens ska Skatteverket utgå från rättskipningens behov.

När bokföringslagens regler ändrades 2010 gjordes ingen motsvarande ändring i lag om kommunal redovisning. Jag anser att en sådan ändring ska ske nu eftersom jag inte kan se några skäl till att bokföringslagstiftningen ska vara olika för privat och kommunal sektor i detta avseende.

Min uppfattning är att bokföringslagen ska slå fast vad som behöver arkiveras för att säkerställa tillräckliga underlag för de ekonomiska händelser som bokförts. Om bokföringslagstiftningen tillåter att material får förstöras innebär inte att materialet med automatik kan förstöras. Vid beslut om gallring måste arkivlagens

bestämmelser beaktas. För merparten av alla allmänna handlingar i en kommun eller ett landsting faller det inom ramen för det kommunala självstyret att göra bedömningen om vad som ska gallras. Utredningens förslag innebär därmed enligt min uppfattning en onödig inskränkning av det kommunala självstyret.

Förslaget innebär också som jag ser det onödiga kostnader för dispensförfarande hos kommuner och landsting och skatteverket. Jag har svårt att se att skatteverket ska kunna neka dispens till en kommun eller ett landsting om ansökan avser sådan förtida förstörelse som enligt Bokföringslagen är tillåtet utan dispens. Observeras bör dock att skatteverkets allmänna råd A:2005:30 om förtida förstörelse av räkenskapsinformation inte innebär dispensmöjlighet för alla de situationer som är tillåtna enligt bokföringslagen idag.

Efterlevnad av lag och kompletterande normgivning

Enligt utredningsdirektiven ska utredaren

- undersöka hur lagstiftning samt allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området följs,
- utreda förutsättningarna och behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden, och
- vid behov lämna författningsförslag.

Jag anser det viktigt att fastställa att den kommunala externredovisningen inte är en självstyrelsefråga. Därför instämmer jag i utredarens påstående att ”Det finns såväl demokratiska som effektivitetsskäl till varför kvaliteten på den kommunala redovisningen måste säkerställas.”

Enligt min uppfattning är det inte givet att föreslagna ändringar i lagstiftningen kommer att leda till en bättre efterlevnad. Det jag kan konstatera är, att både egna och andras praxisstudier pekar på, att i alltför många fall är externredovisningen så bristfällig att det påverkar den externa intressentens förutsättningar för analys och bedömning.

Det jag saknar i utredningen är en ordentlig analys av varför lagstiftning och normgivning inte efterlevs. Det är först med den kunskapen som rätt åtgärder kan föreslås.

Tillsynen och den formella hanteringen hanteras i dag som om externredovisningen är en självstyrelsefråga. Det är kommunens egna förtroendevalda revisorer som granskar årsredovisningen med hjälp av sakkunniga revisorer och fullmäktige godkänner årsredovisningen. Laglighetsprövning av godkännandet kan bara ske av kommunmedlemmar, dvs. intressenter som inte är kommunmedlemmar är undantagna från påverkan.

De brister vi ser i dag finns på alla nivåer i den kommunala organisationen. Det finns exempel på att:

- Fullmäktige godkänner årsredovisningen trots att revisorerna avstyrkt godkännande.
- De förtroendevalda revisorerna intygar att årsredovisningen är upprättad i enlighet med den kommunala redovisningslagen trots att de sakkunniga revisorerna är av annan uppfattning.
- De förtroendevalda revisorerna konstaterar att årsredovisningen inte upprättats i enlighet med lagen men ändå uppmanar fullmäktige att godkänna den felaktiga redovisningen.
- De sakkunniga inte påpekar uppenbara och väsentliga fel.
- De redovisningsskyldiga medvetet år efter år upprepar felaktigheter av större eller mindre dignitet ofta utan att detta påpekas av revisorerna.

För mig förefaller det orimligt att ha ett system där revisorer kan uppmana till godkännande av lagbrott utan att andra än kommunmedlemmar kan få det laglighetsprövat. Men frågan är större än så, det handlar också om revisorernas resurser och de sakkunnigas kompetens. Men framförallt handlar det om styrelsens och fullmäktiges attityder.

Jag är medveten om att lösningen på problemet knappast finns inom ramen för bokförings- och redovisningslagen utan snarare hör hemma inom kommunallagen. Det kan också vara så att aktivtitydpåverkan är en del av lösningen. Av det skälet anser jag någon form av mer aktiv övervakning av kvaliteten på redovisning

och revision är önskvärd samt att någon form av sanktioner bör införas för allvarliga avvikelser.

Jag anser därför att frågan om efterlevnad bör utredas vidare där en ordentlig analys av orsakerna till de avvikelser som finns kartläggs och att det därefter lämnas förslag som motverkar dessa orsaker.

Kommittédirektiv 2014:125

En ändamålsenlig kommunal redovisning

Beslut vid regeringssammanträde den 28 augusti 2014

Sammanfattning

En särskild utredare ska se över lagen (1997:614) om kommunal redovisning. Syftet med översynen är att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting. Utgångspunkten ska bl.a. vara att de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt beaktas, dvs. att redovisningslagstiftningen även fortsättningsvis är anpassad till den kommunala särarten.

Utredaren ska bl.a.

- utreda om det finns skäl att ändra redovisningen av kommunala avtalspensioner,
- utreda om, och i så fall på vilket sätt, hänsyn ska tas till valet av finansieringsform för framtida pensionsutbetalningar vid redovisningen av kommunala avtalspensioner,
- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på den sammanställda redovisningen, samt hur detta påverkar kommunallagens (1991:900) balanskrav och kravet på en god ekonomisk hushållning,
- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på delårsrapporterna vad gäller innehåll och omfattning, och

- utreda behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden av lag samt allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala redovisningsområdet.

Utredaren ska lämna de lagförslag som övervägandena leder fram till.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 mars 2016.

Regelverket för den kommunala redovisningen

Bestämmelser om bl.a. god ekonomisk hushållning, krav på att upprätta en budget i balans, det s.k. balanskravet, samt bestämmelser om räkenskapsföring och redovisning finns i kommunallagen. Bestämmelserna är dock relativt översiktliga.

Närmare reglering av kommuner och landstings bokföring och redovisning (externredovisning) finns i lagen om kommunal redovisning som trädde i kraft den 1 januari 1998. Utgångspunkten för lagens tillkomst var att det grundläggande synsättet på redovisningen ska vara detsamma såväl i privat som i kommunal sektor, men att den kommunala särarten kan motivera särskilda krav på den kommunala redovisningen. Den kommunala externredovisningens syfte bör enligt lagens förarbeten vara att ge fullmäktige, kommuninvånarna och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning. Denna information måste utformas så att den underlättar styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten (prop. 1996/97:52 s. 42).

Bokföring och redovisning ska enligt 1 kap. 3 § lagen om kommunal redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. För att främja och utveckla god redovisningssed för kommuner, landsting och kommunalförbund inom ramen för gällande lagstiftning har Rådet för kommunal redovisning (RKR) bildats. I sitt arbete med att utforma rekommendationer för svensk kommunal sektor vägleds rådet av såväl nationell normgivning från Bokföringsnämnden som av internationell normgivning, exempelvis från International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). De ekonomiska och legala förutsättningarna skiljer sig emellertid åt mellan olika länder och olika sektorer. Krav på likformighet måste därför betraktas med hänsyn tagen till de

specifika förutsättningar som gäller för den svenska kommunala sektorn.

Den kommunala särarten

Syftet med kommunal verksamhet skiljer sig i väsentliga avseenden från syftet med privat företagande. Det är därför viktigt att den kommunala särarten beaktas och hanteras på ett för sektorn relevant sätt.

Kommuner och landsting bedriver allmännyttig verksamhet som till stor del finansieras kollektivt genom kommunalskatt och statliga bidrag. Samtliga åtaganden säkras genom beskattningsrätten i kommuner och landsting.

En kommun eller ett landsting kan därutöver inte upphöra att existera utan vidare eftersom grunderna för kommunerna och landstingens existens finns intagen i regeringsformen. Styrelseskicket bygger på den representativa demokratis principer, vilket bl. a. innefattar ett politiskt ansvarstagande för dem som genom allmänna val valts att leda verksamheten.

Den kommunala särarten får även genomslag i redovisningssammanhang, exempelvis har balansräkningen i kommunal redovisning en förhållandevis underordnad betydelse jämfört med resultaträkningen. Värdering av tillgångar och skulder i balansräkningen sker utifrån kravet på att få en rättvisande resultaträkning. Med rättvisande avses bl.a. att mätningen är konsekvent över tiden och att jämförbarhet råder mellan enskilda år. I redovisningssammanhang betraktas därför verksamheten som om den ska fortsätta i all oändlighet (fortlevnadsprincipen). Till detta kommer komplikationen med att värdera kommunala tillgångar. Tillgångarna är ofta av s.k. allmännyttig karaktär och saknar marknadsvärden. Sammantaget med balansräkningens resultatutredande roll innebär detta att en restriktiv hållning bör iaktas vid värdering av balansräkningens poster (försiktighetsprincipen). Kommuner och landsting bör också alltid sträva efter en så öppen redovisning som möjligt (principen om öppenhet). Denna princip utgör en av grundförutsättningarna för det demokratiska systemet. Därför är det viktigt att redovisningen även i detta avseende ansluter till det grundläggande syftet med kommunal verksamhet. I förarbetena till

lagen om kommunal redovisning anges att de principer som styr den kommunala redovisningen och som nämns ovan, bör beaktas även i fortsättningen. Något behov av att lagfästa principerna ansågs inte finnas vid införandet av den kommunala redovisningslagen, eftersom de antogs bli en del av god redovisningssed (samma prop. s. 44 f.).

Behovet av en översyn

Lagen om kommunal redovisning har sedan den infördes 1998 ändrats och uppdaterats på en del punkter, men någon större samlad översyn har inte gjorts. Samtidigt har förändringar i omvärlden och politiska beslut medfört att förutsättningarna för den kommunala redovisningen har förändrats.

Regeringen anförde i budgetproposition för 2012 att en förutsättning för att det ska vara långsiktigt hållbart att driva privata företag i konkurrens med offentliga aktörer är konkurrens på lika villkor. Regeringen ansåg därför att frågan om särredovisning av konkurrensutsatt kommunal verksamhet bör utredas (prop. 2011/12:1 utg.omr. 24 avsnitt 3.7).

Det har även kommit in två skrivelser till regeringen där behovet av översyn av den kommunala redovisningslagen framhålls. RKR har bl.a. framfört att de anser att även om lagen har uppdaterats vid ett antal tillfällen sedan den trädde i kraft, kan det med anledning av omvärldsförändringar och utvecklingen på redovisningsområdet finnas anledning att se över och uppdatera lagstiftningen (dnr Fi2011/1232). Vidare har Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare (FAR) anfört att en översyn bör göras av kommunernas redovisning av pensionsåtaganden (dnr Fi2012/3613). Därutöver har det under senare år aktualiserats ytterligare ett antal frågor av betydelse för lagen om kommunal redovisning.

Mot bakgrund av ovanstående anser regeringen att en samlad översyn av regelverket för den kommunala redovisningen bör ske. Utgångspunkten ska även fortsättningsvis vara att redovisningen ska vara anpassad till den kommunala särarten. Det innebär att vid förslag om lagändringar ska de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt beaktas.

Uppdraget att utreda den kommunala redovisningen av avtalspensioner

Fullfonderingsmodell eller blandmodell?

Det kommunala pensionssystemet har historiskt varit ett fördelningssystem vilket innebär att nuvarande skattebetalare betalar pensionerna för dagens pensionärer och att framtida skattebetalare betalar de pensioner som intjänats under året. I ett fördelningssystem är det utbetalningarna av pensioner som påverkar verksamhetsutrymmet. Teorin bakom fördelningssystemet utgår från den kommunala verksamhetens varaktiga karaktär vilket minskar behovet av att genom sparande trygga de framtida pensionsutgifterna. Framtida pensionsutbetalningar anses i fördelningssystemet vara säkerställda genom beskattningsrätten.

I ett fonderat system (en s.k. fullfonderingsmodell) är det i stället nya intjänade pensionsrätter och ränteuppräknningen som påverkar verksamhetsutrymmet. Systemet innebär att respektive generation fullt ut finansierar den kommunala service de tagit del av.

Fördelningssystem och fonderat system kan sägas vara ytterligheterna vad gäller valet av pensionssystem. Vid införandet 1998 av lagen om kommunal redovisning valdes i stället en s.k. blandad modell för redovisning av de kommunala avtalspensionerna. I ett sådant system redovisas utbetalningarna avseende pensionsrättigheter som intjänats i det tidigare fördelningssystemet, dvs. före övergången till ett fonderat system, som en kostnad. Pensionsrätter i det fonderade systemet kostnadsförs däremot samma år som de intjänas. Kostnaden som belastar resultatet blir därigenom en blandning av pensionsutbetalningar från fördelningssystemet och nyintjänande i det fonderade systemet. Systemet innebär således att pensioner som intjänats före år 1998 inte tas upp som skuld utan redovisas som en ansvarsförbindelse utanför balansräkningen.

Tidpunkten för övergången till den blandade modellen sammanföll med när kommunsektorn gick från ett helt förmånsbestämt pensionssystem till ett, i stora delar, avgiftsbestämt pensionssystem. Den blandade modellen introducerades i kölvattnet av 1990-talskrisen och samtidigt med införandet av det lagstadgade balanskravet för kommuner och landsting. Ett starkt vägande skäl vid valet av redovisningsmodell för kommunala pensioner, var att så långt som möjligt kunna använda kommunerna och lands-

tingens resultaträkning för avstämning mot kommunallagens bestämmelse om ekonomisk balans (prop. 1996/97:52 s. 62).

Under hösten 2011 lämnade Utredningen att främja en stabil kommunal verksamhet över konjunkturcykeln (Fi 2010:02) sitt betänkande Spara i goda tider – för en stabil kommunal verksamhet (SOU 2011:59). Utredningen gjorde bedömningen att det inte finns skäl att utifrån ett konjunkturperspektiv ändra redovisningen av de kommunala avtalspensionerna. Utredningen framhöll dock, i likhet med ett stort antal av remissinstanserna, att det kan finnas andra skäl än konjunkturrella att överväga ändringar i redovisningen av avtalspensionerna. Regeringen gjorde i propositionen Kommunala resultatutjämningsreserver bedömningen att det inte fanns tillräckligt underlag för att regeringen skulle kunna ta ställning till behovet av sådana ändringar (prop. 2011/12:172 s. 37).

RKR påpekar i sin skrivelse med förslag om lagändringar, att redovisningen av pensioner enligt blandmodellen gör det svårt för utomstående att analysera och tolka kommuner och landstings ekonomiska resultat och ställning. Vidare anför RKR att redovisning enligt blandmodellen innebär ett undantag från vad som definieras som bokföringsmässiga grunder och att jämförbarheten, såväl mellan verksamheter som över tiden för en och samma verksamhet, går förlorad.

Det finns, bl.a. med hänsyn till det som RKR lyfter fram, skäl för att utreda frågan om kommunerna och landstingens redovisning av avtalspensioner.

Utredaren ska därför

- ta ställning till om det med utgångspunkt i den kommunala särarten finns skäl att kommuner och landsting redovisar avtalspensioner på ett annat sätt än privata företag,
- utreda på vilket sätt den sammanställda redovisningen påverkas av sättet att redovisa de kommunala avtalspensionerna,
- utreda om det finns skäl att ändra redovisningen av kommunala avtalspensioner, och
- vid behov lämna författningsförslag.

Tryggande av framtida pensionsutbetalningar

För företag och försäkringsbolag finns det tryggandekrav på att pensionsmedel ska finnas sparade i säkra placeringar eller försäkringar (lagen [1967:531] om tryggande av pensionsutfästelse m.m.). I kommuner och landsting anses pensionsförpliktelser vara säkerställda genom beskattningsrätten. Pensionsavtalen för kommuner och landsting (KAP-KL och AKAP-KL), ställer inga krav på tryggande för kommuner och landsting.

Det finns i huvudsak tre olika former för tryggande av framtida pensionsutbetalningar; skapa medel i egen balansräkning, sätta av medel i pensionsstiftelse eller teckna en försäkring. Ett fjärde alternativ är att inte bygga upp några särskilda medel för kommande pensionsutbetalningar. Detta alternativ innebär att alla framtida pensionsutbetalningar belastar resultatet det år de inträffar.

Oavsett vilket alternativ som väljs har arbetsgivaren det yttersta ansvaret för sina anställda och före detta anställdas pensioner enligt de avtal som ingåtts. Varken tryggande i stiftelseform eller försäkringsform löser arbetsgivaren från det ekonomiska åtagande som pensionsavtalen innebär. Skulle inbetalt kapital till en stiftelse eller kapital som via en premie betalats till ett försäkringsbolag inte räcka måste arbetsgivaren tillföra ytterligare medel eller betala en högre premie.

Trots att det inte finns något formellt krav på att trygga kommunala pensionsutbetalningar har vissa kommuner och landsting ändå olika tryggandeformer för detta, främst i syfte att öronmärka arbetsgivarens avsatta medel eller för andra behov av ekonomistyrning. Det finns vidare inget krav på att öronmärka medel för pensionsändamål i egen balansräkning.

För att undvika att pensionskostnaderna tränger undan verksamhet kan sådana åtgärder, dvs. att exempelvis sätta undan medel för att klara pensionskostnader eller pensionsutbetalningar, ändå behöva vidtas.

Kommuner och landsting kan välja olika lösningar för förvaltning av pensionsmedel. De kan välja att förvalta pensionsmedel i egen regi, en försäkringslösning eller att lösa förvaltningsfrågan genom en pensionsstiftelse.

Utredaren ska därför

- utifrån behovet av jämförbarhet utreda om och i så fall på vilket sätt hänsyn ska tas till valet av finansieringsform för framtida pensionsutbetalningar vid redovisningen av kommunala avtalspensioner, och
- vid behov lämna författningsförslag.

Uppdraget att utreda innehåll och omfattning för den sammanställda redovisningen

Allt större del av den kommunala verksamheten bedrivs i dag av kommunalt ägda företag och den ekonomiska utvecklingen för dessa företag har därmed kommit att få stor betydelse för kommunsektorns ekonomi. För att få en korrekt bild av den ekonomiska utvecklingen i kommunsektorn finns därför anledning att även följa utvecklingen i de kommunala företagen.

Antalet kommun- och landstingsägda företag, dvs. företag där 50 procent eller mer ägs av kommuner eller landsting, har nästan tredubblats sedan 1975. Den största ökningen skedde i slutet av 1980-talet och i början av 1990-talet. Totalt fanns det 1 853 kommun- och landstingsägda företag 2012, vars sammanlagda omsättning uppgick till cirka 225 miljarder kronor, och som hade cirka 67 000 anställda. Cirka 75 procent av dessa företag är helägda av kommuner eller landsting och många av de delägda företagen ägs tillsammans med andra kommuner och landsting. De kommun- och landstingsägda företagen finns företrädesvis inom områdena fastigheter, energi, vatten, avlopp och avfallshantering, respektive inom områdena transport och sjukvård.

En jämförelse mellan en kommun som bedriver en stor del av verksamheten genom kommunala företag och en kommun som driver merparten av verksamheten i förvaltningsform kan ge en missvisande bild om jämförelsen inte görs med utgångspunkt i den sammanställda redovisningen. Kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning omfattar kommunerna och landstingens samlade verksamhet, vilket också innefattar de företag i vilka kommunerna eller landstingen har ett betydande inflytande (prop. 1999/2000:115 s. 29). Med undantag för detta krav i kommunallagen fokuserar regelverken för den kommunala ekonomin dock endast på den kommunala förvaltningen.

Det finns t.ex. inga regler om budgetering för verksamheter som bedrivs utanför den kommunala förvaltningsorganisationen, t.ex. i form av kommunala företag.

Bestämmelserna i lagen om kommunal redovisning om sammanställd redovisning, den s.k. koncernredovisningen för kommuner och landsting, är av översiktlig karaktär och skiljer sig därmed väsentligt från motsvarande bestämmelser om koncernredovisning i årsredovisningslagen (1995:1554). Kommuner och landsting är i stället hänvisade till den praxis som utvecklats på området.

RKR ger genom rekommendationen 8.2 Sammanställd redovisning (juni 2009) vägledning avseende lagens krav på den sammanställda redovisningen.

Ju större del av verksamheten som bedrivs i företag, desto större betydelse får den sammanställda redovisningen. I den sammanställda redovisningen beskrivs den kommunala verksamheten, oberoende av i vilken organisationsform som denna bedrivs. Syftet är att ge en så rättvisande bild som möjligt av verksamhetens utveckling och ställning för att åstadkomma en organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommuner och landsting.

Utredaren ska därför

- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på den sammanställda redovisningen samt vid behov lämna författningsförslag, och
- analysera om och i så fall hur detta påverkar kommunallagens balanskrav och kravet på god ekonomisk hushållning.

Uppdraget att utreda likvärdiga villkor för s.k. särredovisning

Verksamheter som traditionellt skötts av det offentliga bedrivs i allt större utsträckning av privata företag. I en konkurrenssituation är redovisningen en viktig källa till information.

Regeringen angav i budgetproposition för 2012 att frågan om särredovisning av kommunal verksamhet som konkurrenssuttags bör utredas. I propositionen tog regeringen upp vissa problem med konkurrens mellan privata aktörer och offentlig sektor (prop. 2011/12:1 utg.omr. 24, avsnitt 3.7).

Vissa krav på den kommunala redovisningen uttrycks i lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter, lagen (2006:412) om allmänna vattentjänster, ellagen (1997:857) och i förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet. Dessa krav handlar generellt om att vissa typer av verksamheter ska särredovisas från annan kommunal verksamhet. Kraven ser dock olika ut i olika lagar. Det kan även noteras att kraven på redovisning som följer av lagen (2005:590) om finansiella förbindelser kan träffa kommunala verksamheter i den mån tröskelbeloppen i lagen överstigs.

Utredaren ska därför

- utreda förutsättningarna för och behovet av att samordna reglerna kring särredovisning samt beakta risken för motverkande skillnader, och
- vid behov lämna författningsförslag.

Uppdraget att utreda behovet av att förtydliga kraven på delårsrapporteringen

Enligt lagen om kommunal redovisning ska minst en delårsrapport omfatta en period av mellan sex och åtta månader från räkenskapsårets början. Enligt kommunallagen ska delårsrapporten behandlas av fullmäktige.

Innehållet i delårsrapporten är endast översiktligt reglerat. RKR har tagit fram en idéskrift (Kommunala delårsrapporter, praxis och idéer januari 2003) och en rekommendation (RKR 22 Delårsrapport juni 2013) som vägledning i detta avseende. De praxisundersökningar som RKR låtit göra visar att variationen är mycket stor när det gäller både innehållet och tidpunkten för lämnande av delårsrapporterna.

Utredaren ska därför

- utreda förutsättningarna för och behovet av att ändra kraven på delårsrapporterna vad gäller innehåll och omfattning,
- utreda hur delårsrapporterna tidsmässigt bör fördelas över räkenskapsåret, och
- vid behov lämna författningsförslag.

Uppdraget att utreda behovet av förbättrad efterlevnad av lag samt allmänna råd och rekommendationer

RKR har, som framgått ovan, som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, landsting och kommunalförbund. RKR gör i sina allmänna råd och rekommendationer bedömningar av vad som är god redovisningssed. Det är alltid god redovisningssed att följa regler som finns angivna i lag. Kommuner, landsting och kommunalförbund ska förutom lagens bestämmelser även ta hänsyn till allmänt accepterade normer för kommunal bokföring och redovisning (prop. 1996/97:52 s. 26). Enligt 1 kap. 3 § lagen om kommunal redovisning ska skälen till avvikelser från det normerande organet, dvs. RKR:s allmänna råd eller rekommendationer, redovisas.

RKR ska inom ramen för huvuduppgiften bl.a. följa upp den egna verksamhetens genomslag på kommuner och landstings externa redovisning. RKR har gjort flera undersökningar av efterlevnaden av lag och rådets rekommendationer, den senaste baserad på boksluten för 2008. RKR anför i sitt nyhetsbrev i juni 2010 att efterlevnaden fortfarande inte är tillfredsställande. En ny undersökning som baseras på boksluten för 2013, genomförs för närvarande.

Regeringen uttryckte i samband med införandet av lagen om kommunal redovisning avsikten att följa tillämpningen och vid behov överväga ytterligare skärpta krav eller en annan utformning av reglerna (prop. 1996/97:52 s. 46).

Utredaren ska därför

- undersöka hur lagstiftning samt allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området följs,
- utreda förutsättningarna och behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden, och
- vid behov lämna författningsförslag.

Uppdraget att kartlägga tillämpningen av reglerna i redovisningslagstiftningen gällande bidrag till infrastruktur

Möjligheterna för kommuner och landsting att medfinansiera statlig verksamhet har succesivt ökat de senaste åren. Enligt lagen om vissa kommunala befogenheter kan kommuner och landsting bl.a. medfinansiera viss statlig infrastruktur och högskoleverksamhet. Regeringen anser att det är angeläget att staten har god kunskap om utvecklingen av den kommunala medfinansieringen. Statskontoret fick mot denna bakgrund i september 2013 i uppdrag att kartlägga omfattningen av den kommunala medfinansieringen och föreslå hur staten fortsättningsvis kan följa utvecklingen inom detta område (dnr Fi2013/3356).

Enligt lagen om kommunal redovisning ska bidrag till viss infrastruktur dvs. väg, järnväg, allmän farled och inrättande av forskningsinfrastruktur vid Eric-konsortier, tas upp i balansräkningen och upplösas under högst 25 år eller redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Regeringen anser att det är angeläget att staten har kunskap om tillämpningen av redovisningsreglerna för bidrag till infrastruktur. Utredaren ska därför kartlägga hur dessa redovisningsregler tillämpas.

Uppdraget att utreda övriga redovisningsfrågor

Utöver de ovan angivna uppdragen är utredaren oförhindrad att göra andra analyser och lämna ytterligare förslag med bäring på den kommunala redovisningen som kan anses motiverade inom ramen för utredningsuppdraget.

Utredaren ska även beakta de förändringar som skett i bokföringslagen (1999:1078) och i årsredovisningslagen som har bäring på det kommunalekonomiska området, då dessa lagar i hög grad påverkat utformningen av lagen om kommunal redovisning.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska redogöra för ekonomiska och administrativa konsekvenser av sina förslag. Förslagets konsekvenser ska redovisas enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen (1998:1474). Förslagen ska kostnadsberäknas.

I 14 kap. 3 § regeringsformen anges att en inskränkning av den kommunala självstyrelsen inte bör gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålen. Det innebär att en proportionalitetsprövning ska göras under lagstiftningsprocessen. Om något av förslagen i betänkandet påverkar det kommunala självstyret ska därför, utöver dess konsekvenser, också de särskilda avvägningar som lett fram till förslagen särskilt redovisas.

Genomförande och redovisning av uppdraget

Utredaren ska föra en dialog med Utredningen om en kommunallag för framtiden (Fi 2012:07).

Utredaren ska även inhämta synpunkter från andra utredningar och myndigheter som har betydelse för uppdraget samt med berörda intressenter.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 mars 2016.

(Finansdepartementet)

Kommungrupper

Sveriges Kommuner och Landsting har delat in Sveriges 290 kommuner i grupper. Den kommungruppsindelning som används fr.o.m. 2011 innehåller följande grupper.

1. Storstäder (3 kommuner).
2. Kommuner med en folkmängd som överstiger 200 000 invånare.
3. Förortskommuner tillorstäder (38 kommuner) Kommuner där mer än 50 procent av nattbefolkningen pendlar till arbetet i någon annan kommun. Det vanligaste utpendlingsmålet ska vara någon av orstäderna.

Större städer (31 kommuner).

4. Kommuner med 50 000–200 000 invånare och en tätortsgrad överstigande 70 procent.

Förortskommuner till större städer (22 kommuner)

Kommuner där mer än 50 procent av nattbefolkningen pendlar till arbetet i en annan kommun. Det vanligaste utpendlingsmålet ska vara någon av de större kommunerna i grupp 3.

5. Pendlingskommuner (51 kommuner).

Kommuner där mer än 40 procent av nattbefolkningen pendlar till en annan kommun.

6. Turism- och besöksnäringkommuner (20 kommuner). Kommuner där antalet gästnätter på hotell, vandrarhem och campingar per år överstiger 21 per invånare eller där antalet fritidshus överstiger 0,20 per invånare.

7. Varuproducerande kommuner (54 kommuner).

Kommuner där 34 procent eller mer av nattbefolkningen mellan 16 och 64 år är sysselsatta inom tillverkning och utvinning, energi och miljö samt byggverksamhet.

8. Glesbygdskommuner (20 kommuner).

Kommuner med en tätortsgrad understigande 70 procent och mindre än åtta invånare per kvadrat-kilometer.

9. Kommuner i tätbefolkad region (35 kommuner) Kommuner med fler än 300 000 personer inom en radie på 112,5 kilometer.

10. Kommuner i glesbefolkad region (16 kommuner)

Kommuner med färre än 300 000 personer inom en radie om 112,5 kilometer.

Hur de enskilda kommunerna är inplacerade i dessa kategorier framgår av sammanställningen nedan.

Tabell 1.1 Kommungrupper

1. Storstäder			
Göteborg	Malmö	Stockholm	
2. Förortskommuner till storstäder			
Ale	Järfälla	Partille	Upplands Väsby
Bollebygd	Kungsbacka	Salem	Upplands-Bro
Botkyrka	Kungälv	Skurup	Vallentuna
Burlöv	Lerum	Sollentuna	Vaxholm
Danderyd	Lidingö	Solna	Vellinge
Ekerö	Lilla Edet	Staffanstorps	Värmdö
Haninge	Lomma	Sundbyberg	Öckerö
Huddinge	Mölnadal	Svedala	Österåker
Håbo	Nacka	Tyresö	
Härryda	Nynäshamn	Täby	
3. Större städer			
Borås	Kalmar	Nyköping	Uppsala
Eskilstuna	Karlskrona	Skellefteå	Varberg
Falun	Karlstad Kristianstad	Skövde	Västerås
Gävle	Linköping	Sundsvall	Växjö
Halmstad	Luleå	Södertälje	Örebro
Helsingborg	Lund	Trollhättan	Örnsköldsvik
Hässleholm	Norrköping	Uddevalla	Östersund
Jönköping		Umeå	
4. Förortskommuner till större städer			
Bjuv	Hammarö	Kävlinge	Timrå
Eslöv	Hörby	Lekeberg	Trosa
Forshaga	Höör	Mörbylånga	Åstorp
Gnesta	Kil	Nykvarn	Älvkarleby
Grästorps	Knivsta	Sjöbo	
Habo	Kumla	Söderköping	

5. Pendlingskommuner

Alingsås	Hjo	Orust	Tomelilla
Alvesta	Höganäs	Osby	Trelleborg
Aneby	Högsby	Sigtuna	Vadstena
Bjurholm	Klippan	Skinnskatteberg	Vingåker
Boxholm	Krokom	Smedjebacken	Värgårda
Bromölla	Kungsör	Stenungsund	Vänersborg
Degerfors	Lessebo	Storfors	Vännäs
Essunga	Mullsjö	Strängnäs	Ydre
Färgelanda	Munkedal	Surahammar	Åtvidaberg
Gagnef	Nora	Svalöv	Ängelholm
Hallsberg	Norberg	Säter	Ödeshög
Hallstahammar	Ockelbo	Tibro	Östra Göinge
Heby	Orsa	Tjörn	

6. Turism- och besöksnäringkommuner

Arjeplog	Gotland	Norrtälje	Tanum
Berg	Härjedalen	Rättvik	Valdemarsvik
Borgholm	Jokkmokk	Sotenäs	Åre
Båstad	Lysekil	Storuman	Älvdalen
Dorotea	Malung-Sälen	Strömstad	Östhammar

7. Varuproducerande kommuner

Arboga	Götene	Markaryd	Tingsryd
Arvika	Hagfors	Munkfors	Torsås
Askersund	Herrljunga	Mönsterås	Tranemo
Avesta	Hofors	Norsjö	Tranås
Bengtstorfors	Hultsfred	Nybro	Töreboda
Emmaboda	Hylte	Olofström	Uppvidinge
Fagersta	Karlskoga	Oskarshamn	Vaggeryd
Filipstad	Köping	Ovanåker	Vara
Finspång	Laxå	Oxelösund	Vetlanda
Gislaved	Lindesberg	Perstorp	Vimmerby
Gnosjö	Ljungby	Sandviken	Värnamo
Grums	Ljusnarsberg	Sävsjö	Örkelljunga
Gullspång	Ludvika	Tidaholm	
Gällivare	Malå	Tierp	

8. Glesbygdskommuner

Bräcke	Pajala	Strömsund	Ånge
Dals-Ed	Ragunda	Torsby	Årjäng
Ljusdal	Robertsfors	Vansbro	Åsele
Nordanstig	Sollefteå	Vilhelmina	Överkalix
Nordmaling	Sorsele	Vindeln	Övertorneå

9. Kommuner i tätbefolkad region

Borlänge	Karlshamn	Mark	Svenljunga
Eksjö	Katrineholm	Mellerud	Säffle
Enköping	Kinda	Mjölby	Sölvesborg
Falkenberg	Kristinehamn	Motala	Ulricehamn
Falköping	Laholm	Nässjö	Västervik
Flen	Landskrona	Ronneby	Ystad
Hedemora	Leksand	Sala	Åmål
Hällefors	Lidköping	Simrishamn	Älmhult
Karlsborg	Mariestad	Skara	

10. Kommuner i glesbefolkad region

Arvidsjaur	Haparanda	Kiruna	Piteå
Boden	Hudiksvall	Kramfors	Sunne
Bollnäs	Härnösand	Lycksele	Söderhamn
Eda	Kalix	Mora	Älvsbyn

Jämförelsetabell mellan förslaget till lag om kommunal bokföring och redovisning och lagen (1997:614) om kommunal redovisning

Förslaget till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning

Lagen (1997:614) om kommunal redovisning

1 kap.

1 §	---
2 §	1 kap. 1 §
3 §	1 kap. 2 §
4 §	1 kap. 3 § första stycket
5 §	1 kap. 4 §

2 kap.

1 §	1 kap. 5 § 1
2 §	1 kap. 5 § 2
3 §	1 kap. 5 § 3
4 §	1 kap. 5 § 4
5 §	---
6 §	---
7 §	---

3 kap.

1 §	2 kap. 1 §
2 §	2 kap. 2 §
3 §	2 kap. 3 § första stycket
4 §	2 kap. 8 §
5 §	2 kap. 3 § andra stycket
6 §	2 kap. 9 §
7 §	2 kap. 6 §
8 §	2 kap. 4 § första och tredje styckena
9 § första stycket	2 kap. 4 § andra stycket
9 § andra stycket	2 kap. 5 § första stycket
10 §	2 kap. 5 § andra stycket
11 §	2 kap. 7 §
12 §	2 kap. 10 §
13 §	2 kap. 11 §
14 §	2 kap. 12 §
15 §	2 kap. 13 §

4 kap.

1 §	3 kap. 2 §
2 §	---
3 §	---
4 §	---
5 §	3 kap. 3 §
6 §	3 kap. 5 §

5 kap.

1 §	5 kap. 1 § första stycket
2 §	5 kap. 1 § andra stycket
3 §	5 kap. 3 §
4 §	5 kap. 5 § första stycket
5 §	5 kap. 6 §
6 §	5 kap. 7 § första stycket

6 kap.

1 §	5 kap. 2 § första stycket
2 §	5 kap. 2 § andra stycket
3 §	5 kap. 3 §
4 §	5 kap. 6 §
5 §	6 kap. 1 §
6 §	6 kap. 2 §
7 §	6 kap. 11 §
8 §	5 kap. 7 § andra stycket första och andra meningarna

7 kap.

1 §	6 kap. 3 § första stycket
2 §	6 kap. 3 § andra–fjärde styckena
3 §	6 kap. 4 §
4 §	6 kap. 5 §
5 §	6 kap. 7 §
6 §	---
7 §	---
8 §	6 kap. 8 §
9 §	6 kap. 9 §
10 §	---
11 §	---
12 §	6 kap. 10 §

8 kap.

1 §	7 kap. 1 §
-----	------------

9 kap.

1 §	---
2 §	---
3 §	---
4 §	---

5 §	6 kap. 12 § första och andra styckena
6 §	---
7 §	---
8 §	---
9 §	5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen
10 §	---
11 §	5 kap. 7 § tredje stycket
12 §	---
13 §	---
14 §	---
15 §	5 kap. 5 § andra stycket
16 §	---
17 §	---
18 §	---
19 §	---

10 kap.

1 §	4 kap. 3 §
2 §	4 kap. 2 §

11 kap.

1 §	4 kap. 1 § första stycket
2 §	4 kap. 1 § andra stycket 1
3 §	4 kap. 1 § andra stycket 2
4 §	4 kap. 1 § andra stycket 3
5 §	4 kap. 1 § andra stycket 4
6 §	4 kap. 1 § andra stycket 5
7 §	4 kap. 5 § första stycket
8 §	4 kap. 5 § andra stycket
9 §	4 kap. 3 a §
10 §	4 kap. 4 §
11 §	---
12 §	---

12 kap.

1 §	---
2 §	---
3 §	---
4 §	---
5 §	---
6 §	---
7 §	---
8 §	---

13 kap.

1 §	9 kap. 1 §
2 §	---
3 §	9 kap. 3 § första stycket

Jämförelsetabell mellan lagen (1997:614) om kommunal redovisning och förslaget till lag om kommunal bokföring och redovisning

Lagen (1997:614) om kommunal redovisning

Förslaget till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning

1 kap.

1 §	1 kap. 2 §
2 §	1 kap. 3 §
3 § första stycket	1 kap. 4 §
3 § andra stycket	Utgår (se avsnitt 5.2)
4 §	1 kap. 5 §
5 § första stycket 1	2 kap. 1 §
5 § första stycket 2	2 kap. 2 §
5 § första stycket 3	2 kap. 3 §
5 § första stycket 4	2 kap. 4 §

2 kap.

1 §	3 kap. 1 §
2 §	3 kap. 2 §
3 § första stycket	3 kap. 3 §
3 § andra stycket	3 kap. 5 §r
4 § första och tredje styckena	3 kap. 8 §
4 § andra stycket	3 kap. 9 § första stycket
5 § första stycket	3 kap. 9 § andra stycket

5 § andra stycket	3 kap. 10 §
6 §	3 kap. 7 §
7 §	3 kap. 11 §
8 §	3 kap. 4 §
9 §	3 kap. 6 §
10 §	3 kap. 12 §
11 §	3 kap. 13 §
12 §	3 kap. 14 §
13 §	3 kap. 15 §

3 kap.

1 §	Utgår (se avsnitt 5.4)
2 §	4 kap. 1 §
3 §.	4 kap. 5 §
4 §	Utgår (se avsnitt 5.5)
5 §	4 kap. 6 §

4 kap.

1 § första stycket	11 kap. 1 §
1 § andra stycket 1	11 kap. 2 §
1 § andra stycket 2	11 kap. 3 §
1 § andra stycket 3	11 kap. 4 §
1 § andra stycket 4	11 kap. 5 §
1 § andra stycket 5	11 kap. 6 §
1 a §	Utgår (se avsnitt 11.3)
2 §	10 kap. 2 §
3 §	10 kap. 1 §
3 a §	11 kap. 9 §r
4 §	11 kap. 10 §
5 § första stycket	11 kap. 7 §
5 § andra stycket	11 kap. 8 §

5 kap.

1 § första stycket	5 kap. 1 §
--------------------	------------

1 § andra stycket	5 kap. 2 §
2 § första stycket	6 kap. 1 §
2 § andra stycket	6 kap. 2 §
2 § andra stycket	9 kap. 6 §
2 § andra stycket	9 kap. 7 §
3 §	5 kap. 3 §
3 §	6 kap. 3 §
4 §	Utgår (se avsnitt 7.9)
5 § första stycket	5 kap. 4 §
5 § andra stycket	9 kap. 15 §
6 § första och andra styckena	5 kap. 5 §
6 § första och andra styckena	6 kap. 4 §
6 § tredje stycket	9 kap. 9 §
7 § första stycket	5 kap. 6 §
7 § andra stycket	6 kap. 8 §
7 § andra stycket	Övergångsbestämmelse
7 § tredje stycket	9 kap. 11 §

6 kap.

1 §	6 kap. 5 §
2 §	6 kap. 6 §
3 § första stycket	7 kap. 1 §
3 § andra–fjärde styckena	7 kap. 2 §
4 §	7 kap. 3 §
5 §	7 kap. 4 §
6 §	Utgår (se avsnitt 10.2)
7 §	7 kap. 5 §
8 §	7 kap. 8 §
9 §	7 kap. 9 §
10 §	7 kap. 12 §
11 §	6 kap. 7 §
12 §	9 kap. 5 §

7 kap.

1 §	8 kap. 1 §
-----	------------

8 kap.

1 §	Utgår (se avsnitt 12.4)
2 §	Utgår (se avsnitt 12.4)

9 kap.

1 §	13 kap. 1 §
2 §	Utgår (se avsnitt 13.4)
3 §	13 kap. 3 §

Statens offentliga utredningar 2016

Kronologisk förteckning

1. Statens bredbandsinfrastruktur som resurs. N.
2. Effektiv vård. S.
3. Höghastighetsjärnvägens finansiering och kommersiella förutsättningar. N.
4. Politisk information i skolan – ett led i demokratiuppdraget. U.
5. Låt fler forma framtiden!
Del A + B. Ku.
6. Framtid sökes –
Slutredovisning från
den nationella samordnaren
för utsatta EU-medborgare. S.
7. Integritet och straffskydd. Ju.
8. Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Fjärde penningtvättsdirektivet – samordning – ny penningtvättslag – m.m.
Del 1 + 2. Fi.
9. Plats för nyanlända i fler skolor. U.
10. EU på hemmaplan. Ku.
11. Olika vägar till föräldraskap. Ju.
12. Ökade möjligheter till modersmålsundervisning och studiehandledning på modersmål. U.
13. Palett för ett stärkt civilsamhälle. Ku.
14. En översyn av tobakslagen. Nya steg mot ett minskat tobaksbruk. S.
15. Arbetsklausuler och sociala hänsyn i offentlig upphandling – ILO:s konvention nr 94 samt en internationell jämförelse. Fi.
16. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2016. Risker, osäkerheter och framtidsutmaningar. M.
17. EU:s reviderade insolvensförordning m.m. Ju.
18. En ny strafftidslag. Ju.
19. Barnkonventionen blir svensk lag. S.
20. Föräldraledighet för statsråd? Fi.
21. Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige. M.
22. Möjlighet att begränsa eller förbjuda odling av genetiskt modifierade växter i Sverige. M.
23. Beskattning av incitamentsprogram. Fi.
24. En ändamålsenlig kommunal redovisning. Fi.

Statens offentliga utredningar 2016

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Fjärde penningtvättsdirektivet – samordning – ny penningtvättslag – m.m. Del 1 + 2. [8]

Arbetsklausuler och sociala hänsyn i offentlig upphandling – ILO:s konvention nr 94 samt en internationell jämförelse. [15]

Föräldraledighet för statsråd? [20]

Beskattning av incitamentsprogram. [23]

En ändamålsenlig kommunal redovisning. [24]

Justitiedepartementet

Integritet och straffskydd. [7]

Olika vägar till föräldraskap. [11]

EU:s reviderade insolvensförordning m.m. [17]

En ny strafftidslag. [18]

Kulturdepartementet

Låt fler forma framtiden! Del A + B. [5]

EU på hemmaplan. [10]

Palett för ett stärkt civilsamhälle. [13]

Miljö- och energidepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2016. Risker, osäkerheter och framtidsutmaningar. [16]

Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige. [21]

Möjlighet att begränsa eller förbjuda odling av genetiskt modifierade växter i Sverige. [22]

Näringsdepartementet

Statens bredbandsinfrastruktur som resurs. [1]

Höghastighetsjärnvägens finansiering och kommersiella förutsättningar. [3]

Socialdepartementet

Effektiv vård. [2]

Framtid sökes – Slutredovisning från den nationella samordnaren för utsatta EU-medborgare. [6]

En översyn av tobakslagen. Nya steg mot ett minskat tobaksbruk. [14]

Barnkonventionen blir svensk lag. [19]

Utbildningsdepartementet

Politisk information i skolan – ett led i demokratiuppdraget. [4]

Plats för nyanlända i fler skolor. [9]

Ökade möjligheter till modersmålsundervisning och studiehandledning på modersmål. [12]