

Tilläggsupplysningar av varierande kvalitet

– en praxisundersökning

Magnus Thor och Pierre Donatella

Tilläggsupplysningar av varierande kvalitet

– en praxisundersökning

Magnus Thor och Pierre Donatella

KFi-rapport nr 147

ISBN 978-91-87454-60-8
© KFi tillsammans med författarna 2018
KFi – Kommunforskning i Västsverige
c/o Göteborgs universitet
Box 665
405 30 Göteborg
Tel 031-786 59 00
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se

Innehåll

1. Inledning.....	7
Splittrad praxis	7
Rapportens syfte	8
Kort om metoden	9
2. Praxis – en beskrivning	11
Lagstiftning.....	14
<i>Förvaltningsberättelsen (kap. 4)</i>	14
<i>Resultaträkning och balansräkning (kap. 5)</i>	20
<i>Värdering (kap. 6)</i>	20
Rekommendationer	21
2.2 <i>Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m.</i>	21
3.1 <i>Redovisning av extraordinära poster</i>	23
4.2 <i>Redovisning av skatteintäkter</i>	24
6.2 <i>Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar</i>	25
7.1 <i>Upplysningar om pensionsmedel och förpliktelser</i>	26
8.2 <i>Sammanställd redovisning</i>	29
10.2 <i>Avsättningar och Ansvarförbindelser</i>	31
11.4 <i>Materiella anläggningstillgångar</i>	33
12.1 <i>Redovisning av immateriella tillgångar</i>	36
13.2 <i>Redovisning av hyra och leasing</i>	38
14.1 <i>Byte av redovisningsprinciper och ändring av fel</i>	40
15.1 <i>Redovisning av lånekostnader</i>	43
16.2 <i>Redovisning av kassaflöden</i>	43
17.2 <i>Värdering av och upplysningar om pensionsförbindelser</i>	44
18.1 <i>Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning</i>	47
19. <i>Nedskrivningar</i>	48
20. <i>Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder</i>	51

21. Redovisning av derivat och säkringsredovisning	53
Yttrande.....	54
3. Avslutande reflektioner	57
Referenser	59
Bilaga: Kodmall.....	61
Lagen om kommunal redovisning	61
Förvaltningsberättelsen (kapitel 4).....	61
Resultaträkning och balansräkning (kapitel 5)	62
Värdering (kapitel 6).....	62
Rekommendationer	62
2.2 Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m.....	62
3.1 Redovisning av extraordinära poster	62
4.2 Redovisning av skatteintäkter.....	63
6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar.....	63
7.1 Upplysningar om pensionsmedel och förpliktelser.....	63
8.2 Sammanställd redovisning.....	64
10.2 Avsättningar och Ansvarförbindelser	64
11.4 Materiella anläggningstillgångar.....	65
12.1 Redovisning av immateriella tillgångar.....	65
13.2 Redovisning av hyra och leasing.....	66
14.1 Byte av redovisningsprinciper och ändring av fel	67
15.1 Redovisning av lånekostnader	67
16.2 Redovisning av kassaflöden.....	68
17. Värdering av och upplysningar om pensionsförbindelser	68
18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning	68
19. Nedskrivningar.....	68
20. Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder.....	69
21. Redovisning av derivat och säkringsredovisning.....	69
Yttrande.....	70
Flyktingbidrag (yttrande december 2015)	70

1. Inledning

Sett över de senaste decennierna har den kommunala redovisningen varit föremål för omfattande reformer i många västerländska länder (Brusca med flera, 2015). Den mest påtagliga förändringen är övergången från en i grunden kassamässig redovisning till en redovisning som baseras på bokföringsmässiga grunder (Pina med flera, 2009; Brusca med flera, 2015). För svenskt vidkommande ligger denna förändring långt tillbaka i tiden då vi, tillsammans med länder såsom Australien och Nya Zeeland, var bland de första att under 1980-talet införa en bokföringsmässig redovisning på kommunal nivå (Tagesson och Grossi, 2015).

Redovisning enligt bokföringsmässiga grunder innebär som bekant att resultatet skall spegla skillnaden mellan de resurser som erhållits (intäkter) och förbrukats (kostnader) under en avgränsad redovisningsperiod. Till skillnad från en renodlad kassamässig redovisning, som mäter resultat baserat på när pengar betalas in eller ut, är utgångspunkten för resultatredovisningen alltså tagen i tidpunkten för när resurser erhålls eller förbrukas. För att åstadkomma detta krävs att inkomster och utgifter periodiseras och redovisas som kostnader och intäkter under den redovisningsperiod som de tillhör. Periodiseringarna innebär att uppskattningar och bedömningar om framtiden måste göras baserat på den information som är tillgänglig vid tidpunkten för upprättandet av redovisningen. För att stödja och kontrollera upprättarna i detta arbete har redovisningsregleringen över tid kommit att öka.

Splittrad praxis

När redovisning på bokföringsmässiga grunder infördes i svenska kommuner 1986 var redovisningsregleringen inledningsvis löst hållen (Olson och Sahlin-Andersson, 1998) men efterhand har den kommit att öka i omfattning och detaljeringsgrad. Det stora steget togs när Lagen (1997:614) om kommunal redovisning trädde i kraft 1998 då det innebar att den tidigare ordningen, som till stor del baserades på inslag av frivillighet, hade spelat ut sin roll inom den kommunala externredovisningen (Brorström, 1997). Rådet för kommunal redovisning (RKR) bildades som bekant i samband med detta för att tolka och

utveckla god redovisningssed inom den kommunala sektorn. Som en del i detta arbete har RKR successivt kommit att normera och uttala sig i allt fler redovisningsfrågor (Brorström med flera, 2014).

Att den här typen av förändringar fullt ut får genomslag i praktiken är inte självklart. I litteraturen lyfts det ofta fram att en harmonisering av redovisningsregleringen (s.k. *de jure-harmonisering*) inte nödvändigtvis leder till en harmonisering av redovisningspraxis (s.k. *de facto-harmonisering*) (se t.ex. Tagesson, 2014; Caperchione, 2015). Så har det varit i den svenska kommunsektorn. För trots att regleringen som tidigare nämnts ökat i omfattning och detaljeringsgrad har någon enhetlig kommunal redovisningspraxis inte etablerats. De kartläggningar som RKR låtit genomföra (Falkman, 2004; Eriksson, 2008, 2013) och forskningen inom området (se t.ex. Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014; Donatella, 2016; Haraldsson, 2016) visar att praxis är splittrad bland annat till följd av att avvikelser från lag och normering är relativt vanligt förekommande. Avvikelserna utgörs dels av värderings- och klassificeringsfel som påverkar resultat och ställning, dels av brister i de obligatoriska tilläggsupplysningarna som den redovisningsskyldige skall lämna i syfte att skapa transparens och öppenhet kring de uppskattningar och bedömningar som har legat till grund för den upprättade redovisningen.

Rapportens syfte

Då det har gått ett antal år sedan den senaste kartläggningen av redovisningspraxis i kommunsektorn genomfördes är det motiverat att genomföra en ny praxisstudie. Det finns anledning att kontinuerligt genomföra sådana studier eftersom de ger en aktuell lägesbeskrivning som både upprättarna av den externa redovisningen och normgivare kan använda sig av i det fortsatta utvecklingsarbetet av den kommunala redovisningen.

Syftet med föreliggande rapport är att redogöra för praxis avseende tilläggsupplysningarna i 2016 års årsredovisningar, vilket var den senaste tillgängliga årsredovisningen när studien genomfördes. Det skall avslutningsvis nämnas att även om vi står inför introduktionen av en ny lag om kommunal bokföring och redovisning från och med 2019 så är tillämpningen av dagens reglering ändå högst relevant. Den nya lagen kommer nämligen inte innebära några radikala förändringar, utan merparten av den reglering som finns idag kommer finnas kvar. En del av den tidigare normeringen kommer dock att införlivas i lagstiftningen.

Kort om metoden

Arbetet med att kartlägga praxis har skett i två steg. Till att börja med gjordes en genomgång av Lagen om kommunal redovisning och alla av RKR:s gällande rekommendationer och aktuella uttalanden för att identifiera vilka tilläggsupplysningar som är obligatoriska att lämna i årsredovisningen. Sammantaget identifierades 122 upplysningar. Baserat på detta togs en kodmall fram (se bilaga). Denna användes i det andra steget då en genomgång gjordes av samtliga 290 kommuners årsredovisningar för 2016 för att göra en avstämning mot varje upplysning. Resultaten från dokumentstudien presenteras i nästa kapitel.

Avslutningsvis skall det nämnas att studier av det här slaget, där redovisningspraxis kartläggs, generellt sett har vissa begränsningar. Alternativet till en dokumentstudie vore att genomföra en enkätstudie där exempelvis ekonomichef eller redovisningschef/redovisningsansvarig i respektive kommun får besvara frågor kring deras redovisning (se t.ex. Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson, 2016). Självskattningar av det slaget har emellertid visat sig ge en ibland alltför positiv bild av situationen (Falkman och Tagesson, 2008) och dessutom medför enkätundersökningar att det ofta blir ett inte obetydande bortfall. Dokumentstudier innebär att dessa problem kan undvikas. Samtidigt finns vissa begränsningar även med denna metod. En omständighet som påverkar är att de underliggande transaktionerna och händelserna inte alltid framgår av kommunernas årsredovisning, vilket gör det svårt att avgöra huruvida upplysningsplikten fullgjorts. Detta gäller emellertid endast för ett mindre antal av upplysningarna, merparten av upplysningarna är kopplade till transaktioner och händelser som regelbundet äger rum i kommuner varje år eller som i alla fall detta år skett i alla kommuner. Att man som vi gjort använder en binär kodning, dvs. att upplysningen antingen anses ha lämnats eller inte ha lämnats, kan ibland också ge en något förenklad bild av situationen eftersom avvikelserna i praktiken ofta handlar om en glidande skala. Dessa begränsningar bör tas i åtanke när studiens resultat tolkas.

2. Praxis – en beskrivning

I denna del av rapporten redogörs för rådande praxis när det gäller tilläggsupplysningarna. För att beskriva hur väl en rekommendation följs har ett så kallat följsamhetsindex använts. Följsamhetsindexet visar hur många av rekommendationens upplysningar som genomsnittskommunen lämnar. Om genomsnittskommunen exempelvis lämnar en av två upplysningar blir följsamhetsindexet 50,0 procent. I tabell 1 presenteras en översikt av hur följsamheten ser ut totalt samt uppdelat på lagstiftning, rekommendationer och yttranden.

Tabell 1. Följsamhet totalt samt uppdelat på lag och normering

Följsamhet	
Totalt	
Antal upplysningar	122
Följsamhetsindex	70,1 %
Lag	
Antal upplysningar	13
Följsamhetsindex	89,9 %
Rekommendationer	
Antal upplysningar	108
Följsamhetsindex	67,8 %
Yttrande från RKR (redovisning av flyktingbidrag)	
Antal upplysningar	1
Följsamhetsindex	60,7 %

Som framgår av tabell 1 är följsamhetsindexet i genomsnitt 70 procent, vilket innebär att genomsnittskommunen utelämnar mer än var fjärde uppgift som det är obligatoriskt att upplysa om. Det går således att redan här se att många upplysningar inte lämnas. Om man jämför följsamhetsindexen för de upplysningsplikter som återfinns i lag (90,0 procent) respektive rekommendation (67,6 procent) ser man att det är vanligare att lämna de upplysningar som är ett lagkrav. Det är dock värt att notera att det är betydligt fler upplysningar som

rekommendationerna fodrar jämfört med lagen samt att rekommendationerna i vissa fall är betydligt mer komplexa än den reglering som finns i lagstiftningen. I tabell 2 redovisas hur följsamheten ser ut för de nu gällande rekommendationerna.

Tabell 2. Följsamhet totalt samt uppdelat på lag och normering

Följsamhet	
RKR 2.2 – Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m.	
Antal upplysningar	2
Följsamhetsindex	54,3 %
RKR 3.1 – Redovisning av extraordinära poster	
Antal upplysningar	3
Följsamhetsindex	92,2 %
RKR 4.2 – Redovisning av skatteintäkter	
Antal upplysningar	3
Följsamhetsindex	92,0 %
RKR 6.2 – Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar	
Antal upplysningar	1
Följsamhetsindex	99,3 %
RKR 7.1 – Upplysningar om pensionsmedel och förpliktelser	
Antal upplysningar	6
Följsamhetsindex	70,5 %
RKR 8.2 – Sammanställd redovisning	
Antal upplysningar	5
Följsamhetsindex	53,0 %
RKR 10.2 – Avsättningar och Ansvarsförbindelser	
Antal upplysningar	10
Följsamhetsindex	40,4 %
RKR 11.4 – Materiella anläggningstillgångar	
Antal upplysningar	15
Följsamhetsindex	63,8 %
RKR 12.1 – Redovisning av immateriella tillgångar	
Antal upplysningar	13
Följsamhetsindex	72,6 %

Tabell 2. Följsamhet totalt samt uppdelat på lag och normering (forts.)

Följsamhet

RKR 13.2 – Redovisning av hyra och leasing	
Antal upplysningar	6
Följsamhetsindex	80,5 %
RKR 14.1 – Byte av redovisningsprinciper och ändring av fel	
Antal upplysningar	8
Följsamhetsindex	78,4 %
RKR 15.1 – Redovisning av lånekostnader	
Antal upplysningar	3
Följsamhetsindex	50,8 %
RKR 16.2 – Redovisning av kassaflöden	
Antal upplysningar	3
Följsamhetsindex	93,9 %
RKR 17.2 – Värdering av och upplysningar om pensionsförbindelser	
Antal upplysningar	7
Följsamhetsindex	74,9 %
RKR 18.1 – Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning	
Antal upplysningar	2
Följsamhetsindex	30,2 %
RKR 19 – Nedskrivningar	
Antal upplysningar	10
Följsamhetsindex	69,9 %
RKR 20 – Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder	
Antal upplysningar	7
Följsamhetsindex	59,6 %
RKR 21 – Redovisning av derivat och säkringsredovisning	
Antal upplysningar	4
Följsamhetsindex	81,4 %

Som framgår av tabell 2 varierar följsamheten mellan de olika rekommendationerna ordentligt. För vissa av rekommendationerna är följsamheten generellt sett god medan det för andra finns omfattande brister. Härnäst går vi igenom rekommendationerna en i sänder för att belysa vanligt förekommande problem

och lösningar, vilka illustreras med exempel hämtade från de undersökta årsredovisningarna. Samma görs även med lagkraven.

Lagstiftning

Förvaltningsberättelsen (kap. 4)

Förvaltningsberättelsen skall, under avsnittet väsentliga personalförhållanden, särskilt innehålla upplysningar om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall 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.*

4 kap. 1 a §

I regel innehåller årsredovisningarna ett avsnitt angående kommunens sjukfrånvaro. Oftast ingår alla ovan nämnda kategorier i sjukfrånvarostatistiken. Emellertid är det ibland svårt att utläsa vad som skrivs kring sjukfrånvaron. Inte sällan presenteras flera tabeller över frånvarons struktur, exempelvis i form av en tabell för varje förvaltning. Intentionen med ett sådant upplägg är antagligen att presentera så fullödlig information som möjlig och på så vis ge mottagaren av redovisningen ett brett beslutsunderlag. Risker är dock att den mest väsentliga delen i avsnittet, det vill säga de rekommenderade sjukfrånvaroupplisningarna, tenderar att "drunkna" i all annan liknande information.

Ett annat förekommande problem med övertydlighet i detta avsnitt var att ålderskategorierna blev fler än vad lagen stipulerar. När så skedde var det oftast den äldsta kategorin som delades upp i fler kategorier, exempelvis att ålderskategorin 50 år eller äldre delades upp i 50–60 år, 61–66 år och över 60 år.

Om övertydlighet ibland orsakade frånsteg från lagen fanns det också fall där otydlighet ledde till problem. Inte sällan framträdde oklarheter kring vilken typ av långtidsfrånvaro som presenterades. Oftast definierades långtidsfrånvaro som lagen anger, men stundtals saknades denna definition. Och eftersom det förekom fall då långtidsfrånvaro definierades som all frånvaro över 15 dagar är det svårt att säga att långtidssjukfrånvaro har vunnit hävd som sjukfrånvaro i en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer. Att endast skriva långtidssjukfrånvaro kan därför inte sägas implicit innebära 60 dagar eller mer.

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

4 kap. 3 a §

Om balanskravsresultatet för ett visst räkenskapsår är negativt, skall det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt man avser att göra den i 11 kap. 12 § kommunallagen (2017:725) föreskrivna regleringen av det negativa balanskravsresultatet.

Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske (dvs att man hänvisar till synnerliga skäl för att inte återställa hela eller delar av balanskravsunderskottet), så skall 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.

4 kap. 4 §

Att reglerna kring hur balanskravsuppställningen skall se ut ofta inte följs är redan sedan tidigare belagt (se exempelvis Donatella med flera, 2014). Det var inte att studera det faktumet som var uppgiften med denna kartläggning. Det bör dock nämnas att variationsrikedomen är stor när det kommer till balanskravsutredningens uppställningsform och innehåll, vilket bild 1–4 illustrerar.

Mkr	
Årets resultat	30,3
Avgår exploateringsvinster	-3,1
Avgår övriga realisationsvinster (fibernät)	-6,6
Balanskravsresultat	20,6
Härtill har medel avsatta i eget kapital förbrukats:	
Ianspråktagande av social investeringsfond	0,4
Resultat efter ianspråktagande av	
avsatta medel i eget kapital	21,0

Bild 1. Balanskravsutredning, Ale.

Mkr	2016	2015	2014	2013	2012
Årets resultat	139	82	42	68	52
Realisationsresultat	0	0	0	-8	-1
Årets resultat efter					
balanskravsjusteringar	139	82	42	60	51
Synnerliga skäl	-	-	-	21	-
Accumulerade överskott	909	827	785	704	653
Justerat resultat	1 048	909	827	785	704

Bild 2. Balanskravsutredning, Växjö. Accumulerat överskott inräknat i balanskravsresultat.

Årets resultat enligt Resultaträkningen	118,3
Realisationsvinster balanskrav	-16,0
Årets resultat efter balanskravsjusteringar	102,3
Reservering/användande av RUR	0
Balanskravsresultat	102,3
<i>Ny öronmärkning</i>	
Byggbonus	-15,0
Ej utnyttjat statsbidrag flyktingsituationen	-30,6
<i>Utnyttjande av tidigare gjorda öronmärkningar</i>	
IT-plattform	15,4
Sociala investeringar	4,1
Balanskravsresultat efter öronmärkningar	76,2

Bild 3. Balanskravsutredning, Borås.

Balanskravsutredning

Sedan år 2000 gäller ett lagstadgat krav om ekonomi i balans för kommuner och landsting. Balanskravet innebär att kommunens intäkter ska överstiga kostnaderna. Eventuella underskott ska återställas inom de närmsta tre åren och kommunfullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur återställandet ska ske.

Årets resultat och balanskravsutredning, mnkr

Resultat kommunen

	2016	2015	2014	2013	2012
Årets resultat före extraordinära poster	434,1	221,5	29,0	136,0	140,3
Extraordinär kostnad	-235,0				
Årets resultat	199,1	221,5	29,0	136,0	140,3
Avgår					
Realisationsvinster	-34,4	-43,5	-17,7	-10,3	-12,6
Orealiserade vinster på värdepapper					-32,4
Realiserat resultat långsiktig medelsförvaltning/pensionsfond	-26,8	-29,0	-27,0	-13,3	-15,0
Tillkommer					
Orealiserade förluster på långsiktig medelsförvaltning					
RIPS-ränta				32,0	
Årets resultat mot balanskravet enligt 4 kap. 3 a § KRL	137,9	119,1	-15,7	144,4	80,3
Tillkommer/Avgår enligt synnerliga skäl					
lanspråkta markerings *	37,8	57,5	99,6	69,0	70,4
lanspråkta resultatmarkerings, exploatering	0,3				
Exploateringsresultat	-58,5	-29,9			
Saneringskostnad (extraordinär kostnad)	235,0				
Årets justerade resultat mot balanskravet	352,5	176,6	83,9	213,4	150,7
Finansiellt mål, markering pensioner	-30,0	-30,0	-30,0	-30,0	-20,0
Finansiellt mål, markering (återbetalning) social investeringsfond	-5,9	-3,2	-1,7	-2,5	
Finansiellt mål, finansiering av investeringar	-65,0	-65,0	-50,2	-65,0	-65,0
Finansiellt mål, finansiering av investeringar, Ostlänken	-35,0	-25,0			
Markering inom eget kapital för avfallshanteringsresultat			-2,0	-3,0	-5,0
Återstående medel efter finansiella mål	216,6	53,4	0,0	112,9	60,7
Planerad disposition av överskott utöver finansiella mål (nya markerings)					
Konjunkturfond	-40,0				
Framtida omstruktureringståtgärder inom infrastrukturen				-7,0	
Fastighetsunderhåll				-5,0	-8,0
Forskning och utveckling	-5,0	-10,0		-5,0	
Ungdomsarbetslöshet				-8,0	
Personalaktivitet	-0,7	-5,4		-0,7	-0,7
Jobsbsatsning					-52,0
Utvecklat IFO-arbete				-15,0	
Utvecklad omsorg				-7,0	
Utvecklingsarbete kultur och fritid				-5,0	
Ostlänken				-20,0	
Extra stöd fysisk planering				-10,0	
Näringslivsutveckling				-5,0	
Näringsliv/utbildning				-10,0	
Reserv kommunstyrelsen		-8,0		-8,4	
Håll Norrköping rent				-2,0	
Kompetensutveckling		-20,0		-2,6	
Skadefond				-0,2	
Evenemangsfond				-2,0	
Arbetsdelning (Servicevärdar)		-10,0			
Flyktingsituation	-42,4				
Integrationsfond	-5,0				
Evakuering lokaler 2017	-13,0				
Tillfällig förstärkning utbildningsnämnden	-8,0				
Trygghet, jobb, utbildning, reserv KS	-50,0				
Till balanserat resultat avsett inom eget kapital	52,5	0,0	0,0	0,0	0,0

* Resultat över balanskravet och kommunens högt ställda finansiella mål kan markeras i samband med beslut till olika angelägna ändamål. Markeringarna är av engångskaraktär och disponeras inte kalenderårsvis.

Bild 4. Balanskravsutredning, Norrköping.

Om man jämför dessa fyra exempel med hur balanskravsutredningen enligt lag skall se ut (se bild 5 nedan) framgår att det finns vissa brister i exempelkommunerna. Denna typ av tillägg i balanskravsutredningarna förekommer tämligen ofta hos kommunerna. Även om de skiljer sig åt i utformningen har de en sak gemensamt: de är alla svåra att förstå då de mer eller mindre kräver att läsaren har någon sorts förförståelse om vad de olika posterna innebär och hur de har räknats fram. Möjligtvis kan det vara så att de verksamma inom varje enskild kommun besitter just denna förförståelse för sin egen balanskravsutredning, men för en utomstående är det en svår uppgift att avläsa de uträkningar som gått långt ifrån kraven.

Balanskravsutredning

Marknadsvärde (miljoner kronor)	2016
Årets resultat	43,2
<i>Reducering av samtliga realisationsvinster</i>	-3,9
<i>Vissa realisationsvinster enligt undantagsmöjligheter</i>	
<i>Vissa realisationsförluster enligt undantagsmöjligheter</i>	
<i>Orealiserade förluster i värdepapper</i>	
Årets resultat efter balanskravsjusteringar	39,3
<i>Reservering till resultatutjämningsreserv</i>	
<i>Disponering från resultatutjämningsreserv</i>	
Balanskravsresultat	39,3

Bild 5. Balanskravsutredning, Växjö. Utformad i enlighet med RKR:s (2012) tolkning av lagen om kommunal redovisning.

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning har uppnåtts och följts.

4 kap. 5 § första stycket

Vanligtvis är det svårt att avgöra om denna plikt har uppfyllts. Mål för god ekonomisk hushållning är sällan samlade i ett gemensamt avsnitt, ett fenomen som

även förkommer när det finns ett avsnitt som heter *God ekonomisk hushållning*. Det krävs ofta ett visst mått ihärdighet för att hitta målen. När det ändå låter sig göras uppstår svårigheten att hitta avsnittet där målen utvärderas. Inte sällan finns det ett avsnitt där målen nämns och ett annat där målen utvärderas. De utvärderade målen är ofta fler än de mål som slagits fast. Målträngsel sägs ofta skapa problem för den som skall följa målen och för den som skall styra med hjälp av dem. För den utomstående som försöker överblicka mål är uppgiften närmast omöjlig när målen börjar hopa sig.

Problemen med målen slutar dock inte där. Utöver att vara svåra att överblicka skapar målen utvärderingsavsnitt också svårigheter i att avgöra om de bedömts eller inte. Ibland finns ett kortare avsnitt där det slås fast att några mål följs medan andra inte följs. Vilka mål som följs och hur det mätts framgår dock inte i dessa fall. I andra fall förekommer någon sorts kvantitativ utvärdering, men denna har stundtals oklara kopplingar till målen.

Förvaltningsberättelsen ska även innehålla en utvärdering av kommunens ekonomiska ställning.

4 kap. 5 § andra stycket

Denna upplysningsplikt kan bedömas på olika sätt. Man skulle kunna tänka sig att plikten ställer krav på en djuplodande utvärdering av kommunens ekonomiska ställning vilken omfattar jämförelser med andra samt kommunens egna ambitioner i form av målsättningar för god ekonomisk hushållning och vilka framtida investeringsbehov som finns. Likväl skulle man kunna tänka sig att det räcker att kommunen endast beskriver utvecklingen av de vanligaste nyckeltalen, såsom soliditet inklusive och exklusive pensionsåtagandet samt skuldsättningsgrad. I denna undersökning har den andra bedömningsgrunden tillämpats. Denna välvilliga tolkning av vilka upplysningar som fordras har medfört att de flesta kommuner har bedömts uppfylla detta krav. Vissa kommuner bör dock tänka igenom utvärderingsavsnittet ännu en gång, och kanske försöka utöka det något för att tydligare värdera och/eller underbygga värderingen av kommunens finansiella ställning.

Resultaträkning och balansräkning (kap. 5)

Bidrag till infrastruktur

I not till balansräkningen och resultaträkningen ska 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.

5 kap. 7 §

Beräknas ett följsamhetsindex för respektive not uppgår det till 80,7 procent. Det är alltså relativt sett få kommuner som avviker från att lämna de upplysningar som lagen kräver. Att dra slutsatsen att följsamheten är mycket god skulle emellertid vara missvisande, då det trots allt är långt ifrån alla kommuner som lämnat bidrag till investeringar i statlig infrastruktur. Vad som kan konstateras är att det bland kommunerna som lämnat sådana bidrag framförallt är vanligt att upplysningar inte lämnas om den valda tiden för bidragets upplösning, hur mycket av bidraget som upplösts och/eller i balansräkningen upptaget belopp. Det finns också exempel på där det är svårt att utläsa vad bidraget avser för projekt. Bland kommunerna som lämnat mer än ett bidrag är uppgifterna för respektive projekt inte alltid specificerade i enlighet med det krav som rekommendationen ställer.

Värdering (kap. 6)

Om en uppskrivning gjorts av en finansiell anläggningstillgång ska det i not lämnas upplysning om storleken på det uppskrivna beloppet

Beräknas ett följsamhetsindex för denna upplysning så uppgår det till 98,3 procent. Precis som för bidrag till statlig infrastruktur kan detta vara något missvisande då det är få kommuner som gjort uppskrivningar av en finansiell anläggningstillgång under 2016.

Rekommendationer

2.2 Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m.

Tabell 3. Obligatoriska upplysningar RKR 2.2.

RKR 2.2	
Antal upplysningar	2
Följsamhetsindex	54,3 %

De olika slag av pensionsförmåner som finns upptagna under posten avsättningar specificeras i en not till balansräkningen.

Den vanligaste specificeringen av de olika pensionsförmånerna ser ut som exemplet nedan.

Not 20	Avsättning för pensioner	2015		2016	
		2015	2016	2015	2016
	Specifikation - avsatt till pensioner				
	Särskild avtals/ålderspension	2,7	3,2	2,7	3,2
	Förmånsbestånd/kompl pension	9,9	10,0	9,9	10,0
	Ålderspension	5,5	0,0	5,7	0,1
	Pension till efterlevande	0,3	0,3	0,3	0,3
	Summa pensioner	18,4	13,5	18,6	13,6
	Löneskatt	4,4	3,3	4,4	3,3
	Summa avsatt pensioner	22,8	16,8	23,0	16,9

Bild 6. Specifikation av pensioner, Eskilstuna.

Det förekommer också andra lösningar på upplysningsplikten. Inte ovanligt är det att hänvisa till *Pensioner utan ÖK-SAP* och *Pensioner ÖK-SAP*. När man specificerar olika pensionsförmåner måste man nästan förutsätta att den som tar del av upplysningen har någon sorts grundläggande förståelse för pensions-systemet. Vi skulle dock kunna hävda att bild 6 är mycket lättare att förstå, både för den insatte och en lekman, än andra lösningar, exempelvis bild 7 här nedan.

13 Avsättningar tkr

Tkr	Kommunen		Sammanställd redovisning	
	2 015	2 016	2 015	2 016
Avsatt till pensioner exkl ÖK-SAP				
Ingående avsättning	2 957	4 024	2 957	4 024
Pensionsutbetalningar	-50	-50	-50	-50
Sänkning av diskonteringsräntan	0	0	0	0
Intjänad PA-KL	869	0	869	0
Intjänad förmånsbest ålderspension	5	6	5	6
Ränte- och basbeloppsuppräknig	47	35	47	35
Förändrad löneskatt	209	-5	209	-5
Nya efterlevandepensioner	0	0	0	0
Övrig post	-13	-8	-13	-8
Summa avsatt till pensioner exkl ÖK-SAP	4 024	4 002	4 024	4 002
Avsatt till pensioner ÖK-SAP				
Ingående avsättning	1 835	1 957	1 835	1 957
Ränte- och basbeloppsuppräknig	26	15	26	15
Utbetalning ÖK-SAK	-388	-387	-388	-387
Sänkning av diskonteringsräntan	0	0	0	0
Arbetstagare som pensionerats	463	0	463	0
Löneskatt	24	-91	24	-91
Övrig post	-3	-1	-3	-1
Summa avsatt till pensioner ÖK-SAP	1 957	1 494	1 957	1 494
Avsatt till pensioner, förtroendevalda	1 039	55	1 039	55
Avsatt til pensioner	-792	48	-792	48
Löneskatt	-192	11	-192	11
Summa avsatt till förtroendevalda	55	114	55	114
Utgående avsättning pensioner	6 036	5 609	6 036	5 609
Aktualitetsgrad	98 %	98 %	98 %	98 %

Bild 7. Specifikation av pensioner, Essunga.

Det bör dock noteras att inte alla som använde sig av uppdelningen på exklusive och inklusive ÖK-SAP ställde upp det på ovanstående vis. Det fanns dock vissa tendenser av att denna typ av uppställning var vanligare vid *exklusive och inklusive ÖK-SAP*-varianten än den varianten som återfinns i bild 6.

I not anges även kompletterande information om **antalet** visstidsförordnanden och särskilda villkor som avviker från vad som är normalt och som kan leda till betydande ekonomiska konsekvenser. Detta gäller både avtal som redovisats som avsättning och som ansvarsförbindelse.

Denna upplysning lämnades inte särskilt ofta. Ibland när den lämnades fanns den inte bland noterna utan någon annanstans. Ibland fanns posten *Visstidsförordnanden* med, men specificerad i värdet av dem, i stället för antalet avtal.

3.1 Redovisning av extraordinära poster

Tabell 4. Obligatoriska upplysningar RKR 3.1.

RKR 3.1	
Antal upplysningar	3
Följsamhetsindex	92,2 %

Extraordinära poster

För varje enskild extraordinär intäkt eller kostnad skall i not anges hur stor den är och vad den hänför sig till.

Jämförelsestörande poster

Upplysningar om resultateffekten av händelser eller transaktioner som är jämförelsestörande skall lämnas på något av följande sätt:

- 1) i not till berörda resultatposter i resultaträkningen
- 2) genom särredovisning direkt i resultaträkningen i en egen post. Av rubriceringen skall framgå vad posten avser.

Om det finns flera jämförelsestörande poster på samma resultatnivå kan de slås samman under rubriken *Jämförelsestörande poster*. De ingående delkomponenterna skall i så fall specificeras i not med intäkter och kostnader var för sig.

Följsamheten mot dessa plikter är generellt sett god. I de fall där plikten inte uppfylls beror det vanligtvis på att vad den extraordinära eller jämförelsestörande posten avser inte specificeras eller att de jämförelsestörande posterna inte delas upp på kostnader och intäkter.

4.2 Redovisning av skatteintäkter

Tabell 5. Obligatoriska upplysningar RKR 4.2.

RKR 4.2	
Antal upplysningar	3
Följsamhetsindex	92,0 %

Redovisad skatteintäkt ska specificeras i en not. Redovisad skatteintäkt består av tre olika delar:

- 1) Upplysningar lämnas om preliminära skattebetalningar som kommit kommunen tillgodo under året.
- 2) Upplysningar lämnas om prognos för slutavräkning. Detta innebär för varje år att en upplupen eller förutbetalad intäkt redovisas beroende på prognosens utfall.
- 3) Upplysningar lämnas om differens mellan den slutliga taxeringen och den redovisade skatteintäkten för föregående inkomstår.

Dessa upplysningar lämnas på några olika sätt. Vanligast är att uttrycka sig på följande vis.

Not 5

Skatteintäkter

Preliminär skatteintäkt	1 192,0	1 261,9
Preliminär slutavräkning		
innevarande år	1,1	-5,2
Slutavräkningsdifferens föregående år	-1,9	1,1
Summa	1 191,2	1 257,8

Bild 8. Skatteupplysningar, Stenungsund.

Ovanstående förslag får anses ge alla efterfrågade upplysningar utan att ge upphov till funderingar. Så är dock inte fallet i alla kommuner. Ibland är uppställningen otydlig och ibland används alltför diffusa begrepp för att kunna särskilja de olika posterna. Se nedanstående exempel.

Not 4	Skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning				
	Skatteintäkter				
	Preliminära skatteintäkter	390 261	407 119	390 261	407 119
	Preliminär slutavräkning 2015	-736	402	-736	402
	Slutavräkning 2014	410	-1 972	410	-1 972
	Mellankommunal kostnadsutjämning	646	637	646	637
	S:a skatteintäkter	390 581	406 186	390 581	406 186

Bild 9. Skatteupplysningar, Degerfors.

Not 4				
Skatteintäkter				
Preliminärt erhållen kommunalskatt	494,6	477,8	494,6	477,8
Slutavräkning kommunalskatt	-2,1	-0,4	-2,1	-0,4
Summa	492,5	477,4	492,5	477,4

Bild 10. Skatteupplysningar, Ämål.

I bild 9 används inte begreppen *innevarande år* och *föregående år*. I stället skrivs årtalen ut. Detta innebär att man för varje år måste vara noga med att byta ut årtalen så att allt stämmer. I ovanstående exempel har man glömt just detta. Detta var ett problem som återkom då och då hos kommunerna. I bild 9 finns det dessutom en oklarhet kring vad posten *Slutavräkning 2014* betyder: Är det tidigare års definitiva slutavräkning, som man alltså inte skall uppge, som avses, eller är det differensen mellan slutlig och definitiv avräkning man åsyftar?

Bild 10 illustrerar ett annat vanligt förekommande problem vid dessa upplysningar: avsaknaden av de två avräkningsposter som rekommendationen kräver. I vissa fall skrivs endast *Avräkning* i raden, vilket inte heller är enkelt att förstå för en extern läsare.

6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar

Tabell 6. Obligatoriska upplysningar RKR 6.2.

RKR 6.2	
Antal upplysningar	1
Följsamhetsindex	99,3 %

Om bidraget uppgår till ett väsentligt belopp ska upplysning om jämförelsestörande post lämnas enligt Rådets rekommendation nr 3.1.

Kommunerna uppvisar en mycket god följsamhet mot denna upplysningsplikt – det är endast två som inte lämnar sådana upplysningar. I undersökningen har

en nivå på 1 procent av kommunens kostnader använts som gräns för väsentligt belopp.

7.1 Upplysningar om pensionsmedel och förpliktelser

Tabell 7. Obligatoriska upplysningar RKR 7.1.

RKR 7.1	
Antal upplysningar	6
Följsamhetsindex	70,5 %

Förvaltningsberättelsen skall innehålla upplysningar om pensionsförpliktelserna och pensionsmedelsförvaltningen. Följande uppgifter skall framgå:

Upplysningar lämnas om avsättningar (inklusive särskild löneskatt) för pensioner och liknande förpliktelser.

Upplysningar lämnas om ansvarsförbindelser (inklusive särskild löneskatt), dvs. pensionsförpliktelser som inte tagits upp bland avsättningar.

Upplysningar lämnas om finansiella placeringar avseende pensionsmedel. Såväl bokfört värde som marknadsvärde skall redovisas. Om pensionsmedel inte finns skall detta anges.

Upplysningar lämnas om återlånade medel.

Upplysningar lämnas om de tillgångslag som förvaltade pensionsmedel placerats i och vilken avkastning som uppnåtts. Uppgifter skall lämnas om förvaltningens utveckling och resultat i förhållande till i placeringsreglementet fastlagda mål, exempelvis beträffande tillåten risk och avkastning.

Upplysningar lämnas om en beskrivning av utvecklingen från föregående år.

Att uppfylla dessa upplysningsplikter har ofta varit svårt. Någon sed kring hur man hanterar rekommendationens upplysningar verkar dessutom inte ha uppstått. Emellertid finns det de som har löst uppgiften på ett pedagogiskt vis, samtidigt som det finns de som inte lyckats göra informationen lättillgänglig för läsaren. Generellt sett kan man dela upp kommunernas upplysningar i två kategorier: de som skriver allt i text och de som gör en tabell. Att som läsare

tillgodogöra sig tal och procentsatser i skrift är en grannliga uppgift som kräver tålmod och koncentration. Ett råd är därför att som årsredovisningsförfattare undvika sådana typer av textbaserade utläggningar eller att åtminstone komplettera texten med en överblickbar tabell. Nedan följer ett par exempel på sådana tabeller.

<i>Pensionsförpliktelser</i>	2014	2015	2016
Pensionsförpliktelser och pensionsmedelsförvaltning (mnkr)			
Avsättning för pensioner inklusive löneskatt	6,5	6,2	9,1
Kortfristig skuld avseende pensioner	10,2	2,1	-
Ansvarförbindelser inklusive löneskatt	1,3	0,8	0,3
Finansiella placeringar (bokfört värde)	0,0	0,0	0,0
Finansiella placeringar (marknadsvärde)	0,0	0,0	0,0
I verksamheten återlånade medel: totala förpliktelser	18,0	9,1	9,4
Finansiella placeringar (bokfört värde)			

Bild 11. Pensionsmedelförvaltning, Sjöbo.

Pensionsförpliktelser och pensionsmedelsförvaltning (mnkr)	2016	2015	2014	2013	2012
1. Avsättning inkl. löneskatt	220,0	211,2	184,9	170,9	147,7
2. Ansvarförbindelse inkl. löneskatt	1 364,4	1 424,3	1 466,6	1 452,7	1 361,2
3. Placerade pensionsmedel (KLP)					
a. bokfört värde	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
b. marknadsvärde	118,1	106,0	100,5	90,1	78,6
4. Återlånade medel (1+2-3b)	1 466,3	1 529,5	1 551,0	1 533,5	1 430,3
Tillgångsslag placerade pensionsmedel (KLP)					
-aktier	68,2	63,2	56,7	50,7	41,3
-obligationer m.m.	49,9	42,8	43,8	39,4	37,3
Avkastning placerade pensionsmedel, % (KLP)					
-aktier	15,83	8,85	17,21	24,03	12,40
-obligationer m.m.	4,60	1,10	3,82	3,44	7,01

Bild 12. Pensionsmedelsförvaltning, Kalmar.

Värt att notera är att upplysningarna kring avkastning i förhållande till uppställda mål och vilka tillgångsslag som medlen är placerade i sällan är särskilt utför-

liga. I regel nämns bara avkastningen utan några kommentarer kring de andra delarna av upplysningsplikten. Följande exempel är dock ett exempel på hur det kan se ut när tillgångsslagen som medlen är placerade i redovisas.

Pensioner (Mnkr)		
	2016	2015
Avsättningar pensioner	41,4	44
Ansvarsförbindelser	289,5	309
<i>Summa</i>	330,9	353
<i>pensionsförpliktelser</i>		
Finansiella placeringar (marknadsvärde)	59,8	58,2
Finansiella placeringar (bokfört värde)	54,2	47,4
Återlån	271,1	294,8

Pensionsförvaltningen gav 2016 en avkastning på 7 411 tkr (642 tkr). Förvaltade pensionsmedel var vid utgången av året 54 245 tkr (47 359 tkr). Marknadsvärdet uppgick till 59 806 tkr (58 170 tkr).

Vårt övergripande förvaltningsmål är att nå en real avkastning om 2 %. Reala avkastningen för de senaste fem åren var 1,1 %. Avkastningen för de senaste fem åren påverkas av en hög andel räntebärande innehav i en marknad med lågränteläge. Real avkastning innevarande år uppgick till 1,3 %.

De förvaltade pensionsmedlen är placerade i en portfölj bestående av olika tillgångsslag. Se diagrammet nedan för redogörelse av tillgångsfördelningen.



Bild 13. Pensionsmedelsförvaltning, Ovanåker.

8.2 Sammanställd redovisning

Tabell 8. Obligatoriska upplysningar RKR 8.2.

RKR 8.2	
Antal upplysningar	5
Följsamhetsindex	53,0 %

Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet ska lämnas om koncernföretagen. De särskilda upplysningarna ska ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i koncernföretagen. Upplysningarna ska innehålla uppgifter om: ägartillskott, koncernbidrag, utdelningar, köp och försäljning samt fordringar, skulder och andra förpliktelser mellan enheterna i den kommunala koncernen.

Denna rekommendation följs i begränsad uträkning. När den väl följs så ser det ofta ut som följer.

Koncerninterna förhållanden

Koncerninterna förhållanden		Ägartillskott		Koncernbidrag		Utdelning	
Enhet	Ägd andel	Givna	Mottagna	Givna	Mottagna	Givna	Mottagna
Kommunen							31,0
Falkenbergs Stadshus	100 %	21,0		22,3	29,7	31,0	31,0
Falkenberg Energi AB	100 %				10,0	31,0	
Falkenbergs Bostads AB	100 %		21,0	29,7			
Falkenbergs Vatten- och Renhållnings AB	100 %						
Falkenbergs Näringsliv AB	100 %				12,4		

		Försäljning		Lån		Räntor och borgensavgifter	
Enhet	Ägd andel	Intäkt	Kostnad	Givare	Mottagare	Intäkt	Kostnad
Kommunen		27,6	136,5	1 373,0		15,1	-1,8
Falkenbergs Stadshus	100 %	2,7	3,7			-0,9	5,4
Falkenberg Energi AB	100 %	47,4	17,2		20,0	-0,1	1,1
Falkenbergs Bostads AB	100 %	95,7	27,7		1 115,0		3,6
Falkenbergs Vatten- och Renhållnings AB	100 %	17,9	3,8		238,0	-0,8	4,9
Falkenbergs Näringsliv AB	100 %	0,9	3,3				0,1

Bild 14. Koncerninterna förhållanden, Falkenberg.

Ibland ges informationen som efterfrågas, men inte i samlad form. En uppställning liknande bild 14 är ofta att föredra framför upplysningar i ren text eftersom det blir enkelt att överblicka.

Den första tilläggsupplysningen uppfylls oftast, men vid flertalet tillfällen efterföljs inte plikten att ställa upp noterna jämte varandra. På sätt och vis kan detta tyckas vara underligt. Att inte ställa upp noterna jämte varandra borde innebära merarbete i form av att bygga noterna och noternas rad- och kolumnnamn samt ofta medföra att årsredovisningen sväller i omfång. För läsaren skapar åtskilda notapparater stora svårigheter att överblicka noterna. Om man önskar jämföra kommunens anläggningstillgångar med koncernens tvingas man att bläddra mellan olika sidor och att hålla talen i minnet. Om man i stället bara behöver följa en rad åt sidan för att tillgodogöra sig samma information är det en stor tidsvinst och en minimering av potentiella feltolkningar. Det är också vanligt att de årsredovisningar som inte har en gemensam notapparat har olika poster i de olika notapparaterna vilket försvårar jämförelsen mellan kommun och koncern. I dessa fall utelämnas också rekommenderade delar bort från noterna. Det innebär exempelvis att många kommuner inte uppger alla upplysningar gällande materiella anläggningstillgångar för koncernen, men har gjort det för kommunen. Hade notapparaterna varit en gemensam historia för båda hade det problemet sannolikt aldrig uppstått.

Gällande de tre sista tilläggsupplysningarna råder det ofta stor brist på tydlighet. Ofta hade det bara krävts enkla förändringar av texter och bilder så hade dessa otydligheter aldrig uppstått. Vanligt är att nämna dessa upplysningar i redovisningsprinciperna eller i början av ett avsnitt rörande koncernen. Båda dessa alternativ går bra, men inte sällan blandas upplysningarna mellan de båda avsnitten. Vissa meningar kan vara så olika formulerade mellan avsnitten att de kan uppfattas som motsägelsefulla. Vilka förändringar som skett i koncernens sammansättning blir då mycket svårt att avgöra. Rent allmänt kan man därför föreslå att tydligheten kring dessa upplysningar måste öka. Ett mer specifikt råd är att ha ett avsnitt eller en rubrik som heter *Koncernens sammansättning* eller något snarlikt. I detta avsnitt kan koncernens medlemmar och kommunens ägarandelar i dessa presenteras samt hur sammansättningen förändrats *senaste* året kort redogöras för. (Inte sällan beskrivs förändringar i sammansättningen över en lång tidsperiod – när förändringarna inträffade är i dessa fall dock ofta oklart.) Låt detta avsnitt ligga i det allmänna koncernavsnittet *eller* bland redovisningsprinciperna. Att hänvisa till något annat avsnitt eller en särskild sida riskerar att orsaka problem; sådana formuleringar har en tendens att leva kvar mellan åren utan att de uppdateras.

10.2 Avsättningar och Ansvarsförbindelser

RKR 10.2

Antal upplysningar	10
Följsamhetsindex	40,4 %

Tabell 9. Obligatoriska upplysningar RKR 10.2.

För **varje** avsättning ska upplysningar lämnas om följande:

- 1) Det redovisade värdet vid periodens början och slut.
- 2) De avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar.
- 3) Belopp som tagits i anspråk under perioden för att reglera förpliktelsen.
- 4) Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.
- 5) Ökningen under perioden av nuvärdesberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.

Dessa upplysningar ges inte i någon större utsträckning. I bilden nedan syns dock ett bra exempel på lämnade upplysningar.

Not 15: Andra avsättningar

Vattenskador Hallsberg			
Ingående balans	0,1	0,1	0,1
Avsättningar under året			
anspråktaget belopp under året			
Outnyttjat belopp som återförts			
Utgående balans	0,1	0,1	0,1

Bild 15. Avsättningar, Hallsberg. Notera dock att den sista upplysningen saknas.

I många kommuner har man gjort en uppdelning på de rekommenderade upplysningarna, men inte specificerat *varje* avsättning. Se exemplet nedan och notera posten Övriga avsättningar, som gör det omöjligt att veta hur många avsättningarna är eller vilka förpliktelser de härrör sig från.

18 – Andra avsättningar				
Avsatt för återställande av deponi				
Redovisat värde vid årets början	-	-	20	21
Nya avsättningar	-	-	1	1
lanspråktagna avsättningar	-	-	0	0
Utgående avsättning	0	0	21	22
Övriga avsättningar				
Redovisat värde vid årets början	15	12	13	12
Nya avsättningar	0	10	2	15
lanspråktagna avsättningar	-1	0	-1	0
Outnyttjade belopp som återförts	-2	0	-1	0
Utgående avsättning	12	22	15	27
Summa	12	22	36	49

Bild 16. Avsättningar, Halmstad.

Dessutom ska följande upplysningar lämnas för **varje** avsättning:

- 6) En kortfattad beskrivning av förpliktens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.
- 7) En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
- 8) Upplysningar ska lämnas om betydelsefulla antaganden som gjorts rörande framtida händelser som påverkat värderingen.

När det gäller ovanstående upplysningar hör det till ovanligheterna att de ges. Frågor kring avsättnings natur är givetvis svåra att besvara, ty det är osäkerheten kring dessa förpliktelser som är själva kvintessensen av en avsättning, men eftersom avsättningen har gjorts måste det någonstans finnas svar på dessa frågor. Tyvärr är det antagligen så att avsättningar i alltför stor utsträckning har politiska eller strategiska funktioner (jmf. Donatella, 2016), i motsats till de ambitioner att redovisa ett rättvisande bild av kommunens resultat och ställning som kan sägas utgöra dess existensberättigande grund. Det kan helt enkelt vara så att det inte finns några upplysningar att lämna eftersom relevanta underlag för att uppskatta och bedöma de ekonomiska konsekvenserna av förpliktelsen aldrig tagits fram eller för att någon legal förpliktelse gentemot en extern motpart aldrig existerat.

När kommunerna ändå försöker ge de rekommenderade upplysningarna är informationen knapphändig och svårtydlig. Ibland återfinns informationen lite här och var i årsredovisningen, varför det som läsare är svårt att få en helhetsbild. Ibland är upplysningarna samlade på ett ställe, men alla upplysningar ges inte för alla avsättningar. Ett förslag är att samla informationen i avsättningsnoten (alternativt bland redovisningsprinciperna) och att förpliktelse för förpliktelse lämna *alla* upplysningar som efterfrågas.

11.4 Materiella anläggningstillgångar

Tabell 10. Obligatoriska upplysningar RKR 11.4.

RKR 11.4	
Antal upplysningar	15
Följsamhetsindex	63,8 %

För **varje** slag av materiell anläggningstillgång ska upplysning lämnas om:

- 1) Tillämpad avskrivningsmetod.
- 2) Nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning.

Även om det enligt undersökningen är två av de mest följda förekommer det ändå vissa svårigheter för läsaren att tillgodogöra sig informationen. För det första är typen av avskrivningsmetod inte presenterad på ett fullgott sätt. Tyvärr beror detta på att uttrycket *planenliga avskrivningar* i praktiken kan ha kommit att betyda avskrivningar med nominell metod. Detta uttryck har därför bedömts som tillräckligt, men *de facto* vet inte läsaren vilken avskrivningsmetod som används. Det kan tyckas att man tydligare bör precisera vilken avskrivningsmetod som har använts. Ibland blir det märkligt när det i årsredovisningen hävdades att kommunen tidigare använde planenlig avskrivning, men numer har övergått till komponentavskrivning.

När det gäller tider för avskrivning förekommer dessa ofta men är ibland svåra att avläsa. Tydligheten skulle således kunna bli bättre även här. Inte sällan görs bara en hänvisning till RKR:s idéskrift om avskrivningar. Det vore dock rimligt att ange de tillämpade avskrivningstiderna.

- 3) Anskaffningsvärde.

4) *Ackumulerade avskrivningar.*

För **varje** slag av materiell anläggningstillgång ska en avstämning presenteras för det aktuella året som visar:

1) *Redovisat värde vid årets början.*

2) *Investeringar.*

3) *Redovisat värde av avyttringar och utrangerade anläggningstillgångar.*

4) *Nedskrivningar.*

5) *Återförda nedskrivningar.*

6) *Avskrivningar.*

7) *Överföringar från eller till annat slag av tillgång.*

8) *Övriga förändringar.*

9) *Redovisat värde vid årets slut.*

10) *Upplysningar ska lämnas om vilka beloppsgränser som tillämpas vid bedömningen av vad som ska anses vara inventarier av mindre värde och därför inte aktiveras.*

11) *Vidare ska upplysningar lämnas om den redovisningsprincip som tillämpats vid beräkning av kostnader för återställande av den plats där en materiell anläggningstillgång varit installerad eller uppförd.*

Av denna rekommendation framgår att kommunen har tolv saker att lämna upplysning om som rent naturligt passar att presentera i en tabell. Vad som skall finnas i denna uppställning är tämligen välannonserat. Likväl misslyckas många kommuner med att lämna dessa upplysningar. Uppfinningsrikedomen är stor när det gäller att göra en enkel uppställning kring tolv upplysningar om de ma-

teriella anläggningstillgångarna. Att använda samma ord och formuleringar som RKR är en större sällsynthet än vad man skulle kunna tro.

	KOMMUN		KONCERN	
	2016	2015	2016	2015
Not 8. Skattekostnader				
Skatt på årets resultat	0,0	0,0	-6,1	-20,4
Not 9. Latent skatt				
Beräknad skatt	0,0	0,0	1,8	49,9
Not 10. Mark, byggnader och tekniska anläggningar				
Anskaffningsvärde	2 899,4	2 976,6	12 695,7	12 927,5
Ackumulerade avskrivningar	-1 232,5	-1 206,0	-4 339,3	-4 273,0
Ackumulerade nedskrivningar	-125,3	-125,3	--	--
Bokfört värde	1 541,6	1 645,3	8 356,4	8 654,5
<i>Avskrivningstider</i>	<i>15-50 år</i>	<i>15-50 år</i>	<i>15-67 år</i>	<i>15-67 år</i>
Redovisat värde vid årets början	1 645,3	1 582,8	8 654,5	8 610,8
Investeringar	165,7	128,8	192,4	129,2
Försäljningar/utrangeringar	-277,1	-54,9	-903,3	-157,3
Nedskrivningar	0,0	-44,2	-16,4	-53,0
Återförda nedskrivningar	0,0	2,3	276,1	2,3
Avskrivningar	-74,1	-73,9	-326,0	-329,8
Omklassificeringar	81,8	104,4	479,1	452,3
Redovisat värde vid årets slut	1 541,6	1 645,3	8 356,4	8 654,5

Figur 17. Materiella anläggningstillgångar, Växjö.

Ovan återfinns ett exempel på hur en sådan uppställning rimligtvis bör se ut. Med samma ord som RKR använder blir riskerna för missförstånd få. Jämför med exemplen nedan.

Belopp i tkr	Kommunen		Koncernen	
	Bokslut 2016	Bokslut 2015	Bokslut 2016	Bokslut 2015
Not 9 Materiella anläggningstillgångar				
- varav mark, byggnader och tekniska anläggningar				
Ingående anskaffningsvärde	576 573	544 909	800 387	762 938
Ackumulerad avskrivning	-225 004	-208 759	-302 598	-282 813
Årets investeringar	39 560	36 555	42 220	42 044
Omklassificering	1 445		1 445	0
Utrangering/återföring	-1 000		-1 000	0
Försäljningar	-1 501	-4 192	-1 501	-4 192
Reavinst	1 192		1 192	0
Reaforlust	-17		-17	0
Nedskrivning			0	-3 204
Uppskrivning			0	3 500
Avskrivning	-18 440	-16 943	-21 574	-20 483
Summa	372 808	351 570	518 554	497 790
<i>Avskrivningstider</i>	<i>10-50 år</i>	<i>10-50 år</i>	<i>10-50 år</i>	<i>10-50 år</i>

Figur 18. Materiella anläggningstillgångar, Mellerud.

2 Mark, byggnader och tekniska anläggningar				
<i>Avskrivningstid 10–50 år för kommunen och</i>				
<i>10–100 år för koncernen</i>				
Anskaffningsvärde	166 200	154 827	670 613	586 021
Årets anskaffning	31 188	11 373	63 777	75 006
Årets nedskrivningar	0	0	0	0
Anskaffningsvärde på årets avyttringar	-7 675	0	-7 675	0
Anskaffningsvärde på årets korrigeringar	0	0	0	0
Omfördelning pågående nyanläggning	0	0	10 597	10 064
Ackumulerat anskaffningsvärde	189 713	166 200	737 312	671 091
<hr/>				
Ackumulerade avskrivningar 1 januari	68 758	64 047	146 652	130 250
Årets avskrivningar	5 189	4 711	19 495	16 918
Årets nedskrivningar	0	0	0	0
Ackumulerade avskrivningar på årets avyttring	-2 046	0	-2 046	0
Ackumulerade avskrivningar	71 901	68 758	164 101	147 168
Bokfört värde	117 812	97 442	573 211	523 923

Figur 19. Materiella anläggningstillgångar, Orsa.

Av uppställningarna ovan går flera att upplysningarna att finna, men de är betydligt svårare att tillgodogöra sig. Vissa alternativa ord, användning av samma ord flera gånger och hopklumpning av naturliga uppdelningar (såsom ackumulerade anskaffningsvärden och ackumulerade avskrivningar kontra årets förändringar) gör det mycket svårare att överblicka uppställningen. I bild 18 saknas dessutom anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar eftersom det endast är ingående uppgifter som lämnas. Detta problem, som är så vanligt förekommande att det går att anta att det är ett rent missförstånd, orsakar svårigheter att tyda de olika posterna. Om alla kommuner valt att följa rekommendationen hade dessa problem aldrig uppstått. Möjligtvis finns det någon ambition av att vilja utöka uppställningarna och därigenom ge bättre underlag, men det finns inte ett enda exempel från undersökningen där denna behjälplighet har nått avsett syfte.

12.1 Redovisning av immateriella tillgångar

Tabell 11. Obligatoriska upplysningar RKR 12.1.

RKR 12.1	
Antal upplysningar	13
Följsamhetsindex	72,6 %

För varje slag av immateriell tillgång skall följande upplysningar lämnas, uppdelade på **internt upparbetade och förvärvade** immateriella tillgångar:

- 1) Tillämpad avskrivningsmetod.
- 2) Nyttjandeperiod.
- 3) Anskaffningsvärde för periodens början och slut.
- 4) Ackumulerade avskrivningar för periodens början och slut.
- 5) Ackumulerade nedskrivningar för periodens början och slut.

För immateriella tillgångar skall en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut presenteras. Avstämningen skall innehålla följande uppgifter:

- 6) Redovisat värde vid årets början.
- 7) Investeringar.
- 8) Utrangeringar och avyttringar.
- 9) Nedskrivningar.
- 10) Återförda nedskrivningar.
- 11) Avskrivningar.
- 12) Övriga förändringar.
- 13) Redovisat värde vid årets slut.

För internt upparbetade respektive förvärvade immateriella tillgångar är upplysningsplikten i stort den samma som för materiella tillgångar, bortsett från att ackumulerade nedskrivningar skall presenteras samt att överföringar inte måste specificeras. Problemen vid tillämpning av denna rekommendation är

således likartade de för materiella anläggningstillgångarna. Ett problem som återkommer vid tillämpningen av båda rekommendationerna är att det inte sällan saknas upplysningar för kommunkoncernen, även om upplysningar lämnas för kommunen. Vanligtvis inträffar detta när man i årsredovisningen har två separata notsystem, vilket som tidigare nämnts är en brist som ofta orsakar andra fel. Här ser vi ett konkret exempel på hur separata notsystem påverkar andra upplysningsplikter negativt.

Notera att följsamhetsindexet är relativt högt för denna rekommendation, om man jämför det med följsamhetsindexet för materiella anläggningstillgångar. Det beror på att det är färre kommuner som har immateriella än materiella anläggningstillgångar. Således får även kommuner som inte har immateriella anläggningstillgångar ”poäng” för att ha följt rekommendationen. Om man i stället endast studerar de kommuner som har immateriella anläggningstillgångar blir följsamhetsindexet avsevärt lägre.

13.2 Redovisning av hyra och leasing

Tabell 12. Obligatoriska upplysningar RKR 13.2.

RKR 13.2	
Antal upplysningar	6
Följsamhetsindex	80,5 %

Leasetagare ska för finansiella leasingavtal med en avtalstid överstigande tre år lämna följande upplysningar:

- 1) *Redovisat värde per balansdagen för varje tillgångsslag.*
- 2) *En avstämning per balansdagen mellan totala minimileaseavgifter och deras nuvärden.*
- 3) *Dessutom ska de nuvärdesberäknade minimileaseavgifterna fördelas på förfallotidpunkter enligt följande: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år.*
- 4) *Variabla avgifter som ingår i periodens resultat.*

Leasetagare ska för ej uppsägningsbara operationella leasingavtal, med en avtalstid som överstiger tre år, lämna följande upplysningar:

1) *Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter, fördelade på förfalltidpunkter enligt följande: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år.*

2) *Upplysningar ska lämnas om vilka kriterier som använts om leasingavtal hänförs till operationella avtal **enbart med hänsyn till avtalets värde.***

Att det finns brister vid redovisning av leasing är känt sedan tidigare praxisundersökningar (Eriksson, 2008, 2013). För det första är det ofta uppenbart att kommunerna är frikostiga i sin bedömning av hur man klassificerar ett leasingavtal som operationellt. Inte sällan är kommunerna öppna med att de avviker från rekommendationen och redovisar all leasing som operationell. Eftersom det är rena klassificeringsfel syns inte det i föreliggande undersökning då denna inte tar hänsyn till hur klassificeringen har gått till. Statistiken är således missvisande gällande upplysningar om leasing. Dock kan konstateras att det hör till ovanligheterna att man lämnar alla av de obligatoriska upplysningarna i årsredovisningen. Ett exempel på hur det kan se ut när alla upplysningar ändå har lämnats kan ses nedan.

Finansiella leasingavtal, fordon					
Totala minimileaseavgifter		21,0	17,6	-	-
Nuvärde minimileaseavgifter		21,0	17,6	-	-
Därav förfall inom ett år		8,6	5,5	-	-
Därav förfall inom 2-5 år		12,4	12,1	-	-
Därav förfall senare än 5 år		0,0	0,0	-	-
Variabla avgifter som ingår i periodens resultat		0,0	0,0	-	-
Operationella leasingavtal överstigande 3 år					
Minimileaseavgifter:					
Med förfall inom 1 år		0,0	0,0	-	-
Med förfall inom 2-5 år		0,0	0,0	-	-
Med förfall senare än 5 år		0,0	0,0	-	-

Figur 20. *Leasing, Kristianstad. Dock saknas upplysning om kontraktens längd när det gäller de finansiella leasingavtalen.*

Vanligt är att det är oklart vilken typ av leasing (finansiell eller operationell) som avses, att de totala minimileaseavgifterna saknas eller att tidsintervallerna inte är rätt. Med tanke på att de flesta leasingavtal innehåller rörlig ränta är det

förhållandevis få kommuner som upplyser om variabla avgifter som påverkat periodens resultat.

Värt att notera är också att det i många av årsredovisningarna inte gick att bedöma huruvida kommunen hade ingått leasingavtal eller vilken typ av leasing som avsågs. Formuleringar som att ”vi har klassificerat alla leasingavtal som operationella” skapar exempelvis en osäkerhet. Läsaren är ofta tvungen att göra en rimlighetsbedömning eller söka kompletterande information på annat håll för att kunna avgöra om kommunen faktiskt inte ingått några finansiella leasingavtal eller om det beror på att kommunen helt enkelt valt att redovisa alla leasingavtal som operationella oberoende av vad det är för typ av leasingavtal. Dessa otydligheter hade enkelt kunnat förhindras genom tydligare ordval och mindre svävande formuleringar.

14.1 Byte av redovisningsprinciper och ändring av fel

Tabell 13. Obligatoriska upplysningar RKR 14.1.

RKR 14.1	
Antal upplysningar	8
Följsamhetsindex	78,4 %

Byte av redovisningsprincip

- 1) Upplysning skall lämnas om orsaken till bytet av redovisningsprincip.
- 2) Om byte av redovisningsprincip sker med retroaktiv tillämpning skall upplysning lämnas om effekten på eget kapital.
- 3) Upplysning skall också lämnas om den påverkan som bytet har för den aktuella räkenskapsperioden.
- 4) Vid tillämpning **framåt** skall upplysning lämnas om effekten på redovisat periodresultat.
- 5) Jämförelseuppgifter i årsredovisning skall omräknas med tillämpning av den nya redovisningsprincipen.

Korrigeringen mot ingående eget kapital sker dock för det första år som jämförelsen omfattar. Vidare kan omräkningen underlätas för ett eller flera år om omräkningen inte är meningsfull, eller då värdet av den information som en sådan omräkning ger inte står i rimlig proportion till kostnaden för att ta fram informationen. Sker inte omräkning, skall information lämnas om skälen till detta. Om omräkning av jämförelsetalen inte skett i flerårsöversikter i exempelvis årsredovisningar skall information lämnas om skälen till detta.

När rättelse av väsentliga fel görs skall upplysning lämnas om:

- 1) Karaktären av felet i den tidigare perioden.*
- 2) För varje tidigare redovisad period, i den mån det är praktiskt genomförbart, rättelsebeloppet för varje påverkad post i de finansiella rapporterna.*
- 3) Om retroaktiv omräkning är praktiskt genomförbar för en viss tidigare period, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när felet har rättats.*

Att följsamhetsindexet är relativt högt beror på att inte så pass få kommuner hade uppgett att de bytt redovisningsprincip under 2016 (här kan dock förekomma ett visst mörkertal ifall kommunerna helt utlämnat att man faktiskt bytt någon redovisningsprincip under perioden). Om man endast ser till kommunerna som uppgett att man bytt redovisningsprincip så är rekommendationen en av de minst följda rekommendationerna. Ofta finns dessa redogörelser i avsnitt i årsredovisningen som är mer eller mindre standardiserade och kanske är det därför det finns en hel del felaktigheter och motstridiga uppgifter. Vanligt var också att endast delvis redogöra för förändringarna, exempelvis att man gjort två förändringar och lämnar hälften av upplysningarna om den första och hälften av den andra. Informationen om vilken effekt redovisningsprinciperna har haft var ofta knapphändiga eller oklara. Mycket är att önska när det kommer till tillämpningen av denna rekommendation. Nedan syns ett exempel på en sådan oklar formulering kring ändrade redovisningsprinciper.

Samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen med undantag för förändrade redovisningsprinciper.

Bild 21. *Ändrade redovisningsprinciper, Trelleborg.*

Denna sparsamma och förbryllande mening kan kontrasteras mot nedanstående text, som ger mycket mer kött på benen kring vad som faktiskt har skett.

Förändrade redovisningsprinciper
Redovisningsprinciperna förändrades 2016 när det gäller intäktsredovisningen av exploateringsverksamheten som anpassats till RKR:s rekommendation nummer 18.1. Bytet av redovisningsprincip är gjort i enlighet med RKR 14.1, byte av redovisningsprincip, och har påverkat det egna kapitalet med +9,2 mnkr och årets resultat med -0,3 mnkr.

I övrigt är redovisningsprinciperna oförändrade.

Figur 22. *Ändrade redovisningsprinciper, Sjöbo. Emellertid skulle kommunen kanske ha kunnat förklarat den redovisningsmässiga skillnaden mellan den gamla och nya redovisningsprincipen lite mer utförligt.*

En besläktad fråga är ändringar av uppskattningar och bedömningar. Under de senaste åren har det varit uppe på den kommunala tapeten i form av övergången till komponentavskrivning. Trots att det har varit en omtalad fråga är det ofta sparsamt med information om övergången i årsredovisningarna och den information som finns ger ibland upphov till funderingar och riskerar att skapa missförstånd. Vissa kommuner nämner inte övergången som en ändring av uppskattningar och bedömningar och utelämnar även dess resultat effekt. Det

senare kan dock bero på att ändringen inte ansetts ha en väsentlig effekt på det redovisade resultatet och då finns heller inget krav på att upplysa om saken.

15.1 Redovisning av lånekostnader

Tabell 14. Obligatoriska upplysningar RKR 15.1.

RKR 15.1	
Antal upplysningar	3
Följsamhetsindex	50,8 %

Upplysning lämnas om huvudmetoden eller den alternativa metoden tillämpats.

Upplysning lämnas om summan av lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden.

Upplysning lämnas om vilken ränta som använts för att beräkna värdet av de finansiella kostnader som inkluderas i tillgångens anskaffningsvärde.

I vissa kommuner glömmar man att upplysa om vilken metod som använts. Huvudmetoden är dock den mest förekommande metoden för att redovisa lånekostnader. I de fall då den alternativa metoden använts så glömmar vissa bort att ge den tillkommande informationen. Inte sällan hänvisas det också bara till en *huvudmetod*, utan att kopplade denna till redovisning av lånekostnader. ”Vi använder huvudmetoden” kan det stå i ett fristående stycke i en årsredovisning. *Huvudmetoden* blir såsom ordet ibland används i årsredovisningarna ett egennamn för en metod, på samma sätt som annuitetsmetod är ett namn på en metod för avskrivning. Den läsare som inte direkt gör kopplingen mellan huvudmetod och lånekostnadsredovisning får antagligen svårt att förstå vad huvudmetoden är för en metod när begreppet används på detta lösryckta sätt.

16.2 Redovisning av kassaflöden

Tabell 15. Obligatoriska upplysningar RKR 16.2.

RKR 16.2	
Antal upplysningar	3
Följsamhetsindex	93,9 %

Av kassaflödesanalysen eller av upplysningar ska eventuella justeringar av poster som ej är likviditetspåverkande framgå.

Rörelsekapitalets förändring ska specificeras.

Av upplysningarna ska också framgå väsentliga betalningsflödespåverkande händelser som avviker från det normala.

Kassaflödesanalysens tilläggsupplysningar lämnas på några olika sätt av kommunerna. Ibland lämnas endast en sammanfattande post för alla ej likviditetspåverkande poster. Att dela upp dem på avskrivningar, nedskrivningar ger dock läsaren mer information. Viktigt att notera i detta sammanhanget är också att när ej jämförelsestörande poster specificeras stämmer dessa ofta inte överens med samma poster på andra ställen i årsredovisningen. Avskrivningar kan exempelvis skilja med många miljoner från resultaträkningens noter till kassaflödesanalys. Rörelsekapitalets poster skiljer sig också en del från kommun till kommun.

Vad gäller upplysningar om väsentliga betalningsflödespåverkande händelser, som avviker från det normala, så är de relativt sällsynta. Med den metod som vi använt oss av för att kartlägga praxis är det svårt att uttala sig vad det beror på eftersom de underliggande ekonomiska händelserna inte går att utläsa från årsredovisningarna. Med tanke på att jämförelsestörande poster och även extraordinära poster förekommer finns det dock anledning att misstänka att fler kommuner haft sådana betalningsflödespåverkande händelser än vad som har upplyst om det.

17.2 Värdering av och upplysningar om pensionsförbindelser

Tabell 16. Obligatoriska upplysningar RKR 17.2.

RKR 17.2	
Antal upplysningar	7
Följsamhetsindex	74,9 %

*Upplysningar om pensionsavsättning ska lämnas **i not** enligt följande:*

1) Det redovisade värdet vid periodens början.

2) De väsentliga poster som har förändrat pensionsavsättningen under året.

3) Det redovisade värdet vid periodens slut.

Om någon del av pensionsförpliktelsen tryggats genom försäkring ska upplysning lämnas om vilka förpliktelser som tryggats och det belopp varmed den totala redovisade förpliktelsen minskats på grund av försäkringen.

Upplysning ska lämnas om storleken av överskottsmedel.

Upplysning ska lämnas om aktualiseringsgrad för underlaget för beräkningen av pensionsförpliktelserna. Motsvarande upplysningar ska lämnas för pensionsförpliktelser som redovisas under ansvarsförbindelser.

För förmånsbestämda pensionsförpliktelser som inte omfattas av RIPS 07 samt ålderspension till förtroendevalda som ej följer OPF-KL ska upplysningar lämnas om tillämpade beräkningsgrunder samt vilket belopp förpliktelsen upptagits till.

Dessa upplysningar ges på lite olika sätt. Två typer kan sägas vara vanligast. Exempel på dessa ges nedan i bild 23 och 24.

12. Avsättningar för pensioner	Kommunen		Sammanställd redovisning	
	2015	2016	2015	2016
Belopp i mnkr				
Förmånsbestämd ålderspension	1 904	2 036	3 189	3 319
Avtalspension, visstidspension m.m	36	25	37	26
Summa pensioner	1 940	2 061	3 226	3 345
Löneskatt	470	500	567	598
Summa pensioner och löneskatt	2 410	2 561	3 793	3 943
Specifikation: Avsättningens förändring över året				
Ingående avsättning	2 256	2 410	3 620	3 793
Nya förpliktelser under året	202	202	286	269
- varav nyintjänad pension	170	177	203	204
- varav ränte- och basbeloppsuppräkring	31	22	65	68
- varav ändring av försäkringstekn. grunder	-1	0	15	0
- varav pension till efterlevande	5	5	5	5
- varav övrigt	-3	-2	-2	-8
Årets utbetalningar	-78	-81	-146	-151
Årets förändring särskild löneskatt	30	30	33	32
Summa pensioner och löneskatt	2 410	2 561	3 793	3 943

Kommunens pensionsredovisning sker enligt den kommunala redovisningslagens blandmodell vilken innebär att pensionsförpliktelser som intjänats från och med 1998 redovisas i balansräkningen, medan pensionsförpliktelser intjänade före 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen (se not 17). Utöver dessa pensionsförpliktelser redovisas avgiftsbestämd pension under kortfristiga skulder (se not 15).

Kommunens totala pensionsåtagande inkl löneskatt uppgick 2016 till 14 454 mnkr varav 11 095 mnkr avser åtaganden som är äldre än 1998, så kallade pensionsförpliktelserna i ansvarsförbindelsen. För år 2016 uppgick pensionskostnaderna inklusive löneskatt till 1 601 mnkr.

Jämfört med 2015 ökade dessa med 25 mnkr. I kostnaderna ingick bland annat utbetalning av pension från pensionsförpliktelserna i ansvarsförbindelsen med 432 mnkr, avgiftsbestämt pensionssparande med 647 mnkr samt avsättning till förmånsbestämd ålderspension (FAP) med 209 mnkr. Till detta kommer löneskatt med 318 mnkr.

Koncernen Göteborgs Stads totala pensionsåtaganden uppgick 2016 till 16 013 mnkr, en minskning med 282 mnkr jämfört med föregående år. Den främsta förklaringen till minskningen var årets pensionsutbetalningar från ansvarsförbindelsen.

Aktualiseringsgrad 100 %.

Bild 23. Pensionsnot, Göteborg.

13 Avsättningar tkr

Tkr	Kommunen		Sammanställd redovisning	
	2 015	2 016	2 015	2 016
Avsatt till pensioner exkl ÖK-SAP				
Ingående avsättning	2 957	4 024	2 957	4 024
Pensionsutbetalningar	-50	-50	-50	-50
Sänkning av diskonteringsräntan	0	0	0	0
Intjänad PA-KL	869	0	869	0
Intjänad förmånsbest ålderspension	5	6	5	6
Ränte- och basbeloppsuppräknig	47	35	47	35
Förändrad löneskatt	209	-5	209	-5
Nya efterlevandepensioner	0	0	0	0
Övrig post	-13	-8	-13	-8
Summa avsatt till pensioner exkl ÖK-SAP	4 024	4 002	4 024	4 002
Avsatt till pensioner ÖK-SAP				
Ingående avsättning	1 835	1 957	1 835	1 957
Ränte- och basbeloppsuppräknig	26	15	26	15
Utbetalning ÖK-SAK	-388	-387	-388	-387
Sänkning av diskonteringsräntan	0	0	0	0
Arbetsstagare som pensionerats	463	0	463	0
Löneskatt	24	-91	24	-91
Övrig post	-3	-1	-3	-1
Summa avsatt till pensioner ÖK-SAP	1 957	1 494	1 957	1 494
Avsatt till pensioner, förtroendevalda	1 039	55	1 039	55
Avsatt til pensioner	-792	48	-792	48
Löneskatt	-192	11	-192	11
Summa avsatt till förtroendevalda	55	114	55	114
Utgående avsättning pensioner	6 036	5 609	6 036	5 609
Aktualitetsgrad	98 %	98 %	98 %	98 %

Bild 24. Pensionsnot, Essunga.

Av dessa två är den första den enskilt vanligaste och också den mest lättöverskådliga. Den andra, som har två olika kategorier av pensioner, är desto svårare att snabbt få en helhetsbild av. Så fort det blir mycket information under en och samma rubrik blir det svårt att sortera alla siffror och poster. Av den anled-

ningen förordas det första exemplet på hur man kan ställa upp pensionsredovisningen.

18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning

Tabell 17. Obligatoriska upplysningar RKR 18.1.

RKR 18.1	
Antal upplysningar	2
Följsamhetsindex	30,2 %

Avseende förutbetalda intäkter ska en beskrivning av väsentliga inkomstgrupper jämfört med föregående år redovisas.

Grunderna för intäktsföring för olika poster ska anges, dvs. över vilken tid och enligt vilket mönster som inkomsten kommer att intäktsföras.

Det är ovanligt att väsentliga inkomstgrupper gällande förutbetalda intäkter specificeras. I endast ett fåtal fall förekommer någon sorts uppdelning i olika inkomstgrupper. I dessa fall finner man den vanligen i en not över kortfristiga/långfristiga skulder eller förutbetalda intäkter. Det kan dock vara så att fler kommuner än vad studien pekar på kan ha försökt att göra denna uppdelning. I flera fall finner man exempelvis många olika poster i kortfristiga skulder-noten, men vilka poster som är förutbetalda intäkter framgår inte. Dessutom går det ofta att uppfatta flertalet poster som irrelevanta. När det ser ut på det viset blir det svårt för läsaren att kategorisera posterna. För att förenkla kan noten ställas upp på följande vis:

NOT xx. KORTFRISTIGA SKULDER

Upplupna kostnader

-
-
-

Förutbetalda intäkter

- Hyresintäkter
- Förskoleavgifter
- Och så vidare

Bild 25. Exempel på notuppställning för förutbetalda intäkter

Tydlig och konsekvent kategorisering av posterna underlättar läsningen av noterna. En brokig skara poster uppräddade utan någon logisk linje blir ofta svår-tolkade.

När det gäller grunderna för intäktsföring är det brukligt att skriva ett stycke eller två som liknar det första stycket i nedanstående text där intäktsföringen för investeringsbidrag, anslutningsavgifter och gatukostnadsersättningar specificeras.

Redovisning av intäkter

Investeringsbidrag, anslutningsavgifter och gatukostnadsersättningar tas från och med 2010 upp som en förutbetalad intäkt och redovisas bland långfristiga skulder och periodiseras över anläggningarnas respektive nyttjandeperiod.

Försäljning av varor och tjänster redovisas vid leverans till kunden, i enlighet med försäljningsvillkoren. Försäljningen redovisas efter avdrag för moms och rabatter. I koncernredovisningen elimineras koncernintern försäljning. Övriga intäkter som intjänats intäktsredovisas enligt följande: Hyresintäkter i den period uthyrningen avser, ränteintäkter i enlighet med effektiv avkastning samt erhållen utdelning: när rätten att erhålla utdelning bedöms som säker.

Bild 25. *Principer för intäktsredovisning*

Just denna text rörande intäktsföring går dessutom ett steg längre och förklarar kortfattat även intäktsföringen av ett par andra intäkter. Eftersom rekommendationen endast kräver redogörelse för *olika* poster är det inte självklart att man behöver återge samma information för alla poster. Av denna anledning är det upp till varje kommun att själv avgöra vilka posters intäktsföring som är av nytta för externa intressenter. Förslagsvis kan det vara rimligt att upplysa om de poster som intäktsförs annorlunda än praxis eller de poster där man nyligen har ändrat princip för intäktsföring.

19. Nedskrivningar

Tabell 18. *Obligatoriska upplysningar RKR 19.*

RKR 19	
Antal upplysningar	10
Följsamhetsindex	69,9 %

Om en nedskrivning har gjorts efter prövning, ska följande upplysningar lämnas **för varje tillgång**:

- 1) Beloppet som påverkat resultatet under perioden.
- 2) Upplysning om slag av den tillgång som varit föremål för nedskrivning.
- 3) De händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen.
- 4) Huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde.
- 5) Hur återvinningsvärdet fastställts.

Om en återföring av en nedskrivning har gjorts efter prövning, ska följande upplysningar lämnas för varje tillgång:

- 1) Beloppet som påverkat resultatet under perioden.
- 2) Upplysning om slag av den tillgång som varit föremål för återföring.
- 3) De händelser eller omständigheter som lett till återföringen.
- 4) Huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde.
- 5) Hur återvinningsvärdet fastställts.

För varje nedskrivning respektive återföring av tidigare nedskrivning skall fem upplysningar lämnas. Rekommendationen är tydlig och öppnar inte upp för några tvetydigheter. Trots dessa goda förutsättningar för att veta vad som efterfrågas är det oerhört sällsynt att någon kommun med nedskrivningar eller återföring av nedskrivningar lämnar alla upplysningar som krävs. Faktum är att det inte finns ett enda solklart exempel där upplysningarna lämnats till fullo, utan ofta är det svårt att avgöra huruvida all information har lämnats eller inte. Vid vissa tillfällen lämnas vissa upplysningar, vanligtvis endast de tre första upplysningarna. Dessa är inte sällan utspridda lite varstans i årsredovisningen.

Det vore både önskvärt och rimligt att i not ställa upp en tabell där alla upplysningar för varje nedskrivning lämnas. Den enda upplysningen som skulle kunna ge vissa bryderier i en sådan uppställning skulle vara den femte, hur återvinningsvärdet fastställts. Man skulle dock kunna tänka sig att en eller två meningar som förklarade hur återvinningsvärdet fastställts skulle kunna inrymmas i eller under en sådan tabell. Nedan följer ett av de fåtal försök till att lämna upplysningarna på lättillgängligt vis. Detta exempel lämnar dock bara de två första upplysningarna (notera dock att "Nedskrivningar, finansiella tillgångar" i exemplet är en finansiell anläggningstillgång som är felaktigt klassificerad – den skall enligt Kommun-Bas13 redovisas som en finansiell kostnad).

Not 3 Avskrivningar/Nedskrivningar	Kommun		Koncern	
	2015	2016	2015	2016
Planenliga avskrivningar, immateriella tillgångar	0	0	-1	-2
Planenliga avskrivningar, materiella tillgångar	-201	-217	-512	-544
Nedskrivningar, finansiella tillgångar	-2	-2	-3	-2
Nedskrivningar, ändrad redovisningsprincip	0	-33	0	-33
Nedskrivningar, materiella tillgångar	-2	-17	-29	-61
Summa	-205	-268	-545	-642

Nedskrivningar	Kommun		Koncern	
	2015	2016	2015	2016
Utbyte av konstgräsplan, Dalsjöfors	-2	0	-2	0
Ombyggnad Bodaskolan, våning 4	0	-17	0	-17
Borås Energi & Miljö AB, deponi och anläggningar	0	0	-4	0

99

för fjärrvärme

Borås Energi & Miljö AB, anläggningstillgångar inom affärsområdet biogas och vindkraftverk	0	0	-23	-31
AB Bostäder i Borås, nedskrivning byggnader	0	0	0	-13

Bild 26. Nedskrivningar, Borås.

Ett ytterligare problem med hur nedskrivningarna redogörs för är att uppgifterna inte sällan är motsägelsefulla. När nedskrivningar, som tidigare nämnts,

redovisas på olika platser i årsredovisningen är det svårt att få en helhetsbild över dem. Ibland redovisas de också i en egen not, vilket kan leda en att tro att det är den definitiva redogörelsen för nedskrivningarna, men så är ofta inte fallet. Stundtals är det svårt att få uppgifterna om nedskrivningar som nämns i text att stämma överens med summan i noten. Ibland kan man anta att det beror på skillnader i avrundning, men i förekommande fall verkar det skilja många miljoner mellan not och text för att så skall vara fallet. Känslan är att årsredovisningarnas delar under stundom lever sina separata liv, vilket kan ge upphov till kontradiktoriska avsnitt.

Till sist måste det även nämnas att det förekommer att avskrivningar och nedskrivningar slås samman och redovisas som en gemensam post. Det kan därmed bli svårt att särskilja hur stora avskrivningarna respektive nedskrivningarna varit under perioden. Om detta inte specificeras i not till exempelvis materiella anläggningstillgångar blir man hänvisad till att göra en rimlighetsbedömning utifrån om det finns stora variationer mellan avskrivningar/nedskrivningar mellan olika år. Är variationerna stora indikerar det att nedskrivningar gjorts, men det är ändå svårt att veta. Ett annat problem är kopplat till klassificeringen av nedskrivningarna – ibland ligger de felaktigt bland verksamhetens kostnader. Det finns också exempel på där nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar inte har klassificerats som en finansiell kostnad utan redovisats tillsammans med avskrivningar och nedskrivningar.

20. Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder

Tabell 19. Obligatoriska upplysningar RKR 20.

RKR 20	
Antal upplysningar	7
Följsamhetsindex	59,6 %

Följande upplysningar ska minst lämnas:

1) *En sammanfattande beskrivning av policy för hantering av för kommunen väsentliga risker förknippade med finansiella tillgångar och finansiella skulder, såsom exempelvis ränterisk, valutarisk, kreditrisk, etc.*

Upplysningen ovan lämnas sällan. Vid vissa tillfällen förklaras begreppen ränterisk, valutarisk och kreditrisk, men vanligtvis görs ingen koppling till kommu-

nens policy för hur man hanterar dessa risker. Nedan följer några exempel på kommuner som lyckats förmedla det som efterfrågas.

Stadens riskhantering

Typ av risk	Policy	Utfall
Ränterisk	2–6 år	3,7 år
Finansieringsrisk	2–6 år (långa externa lån)	4,3 år
Motpartsrisk	Max 30 % volym/motpart	Inom policyn
Valutarisk	Ingen	Ingen

Bild 25. Finanspolicy, Göteborg. Ett tabellbaserat alternativ.

Den genomsnittliga räntan under 2016 för kommunens lån var 1,74 %. Den genomsnittliga räntebindingstiden var vid årsskiftet 1,37 år. Lån med räntejustering inom ett år var 65 %, med förfall om 1 till 2 år 22 %, med förfall om 3 till 4 år 9,8 % och med förfall om 4-5 år 10 % av låneskuldens värde.

Den genomsnittliga kredittiden för låneportföljen var 1,63 år. I kommunens finanspolicy framgår att räntebindingstiden ska eftersträvas vara minst 1 år och högst 3 år, att lånen ska spridas på olika räntebindningsperioder, att eftersträva att binda lånen till fast ränta och att ha högst 10 års räntebindingstid. Endast lån i svenska kronor får upptas medan efterställda inte lån får upptas. Lån får upptas endast av ett begränsat antal banker och finansinstitut med högsta/hög rating och av bolag inom kommunkoncernen. Placeringar får göras under förutsättning att mycket lågt risktagande tillgodoses. För placeringar för långsiktiga ändamål finns särskilda regler för pensionsmedel.

Bild 26. Finanspolicy i löpande text, Hylte.

Båda exemplen har på ett någorlunda kortfattat vis lämnat de upplysningar som krävs. Alternativet med tabell är mycket lättöverskådligt.

- 2) Genomsnittlig upplåningsränta.
- 3) Genomsnittlig räntebindingstid.
- 4) En analys över upplåningens förfallostruktur.
- 5) Marknadsvärde för samtliga finansiella tillgångar som handlas på en **aktiv** marknad.

Förekommer inte så ofta som man kan tro. Dessutom är det ibland svårt att avgöra om det är marknadsvärde eller anskaffningsvärde som anges. Flertalet

kommuner skriver att finansiella tillgångar tas upp till det som är lägst av marknadsvärde och anskaffningsvärde, vilket är helt rätt när det gäller värderingen av tillgångarna, men det finns fortfarande ett krav på att upplysa om marknadsvärdet när ett sådant finns.

6) *I de fall kommunen innehar sammansatta instrument ska det **bland redovisningsprinciperna** lämnas upplysning om hur kommunen valt att redovisa dessa.*

Mer om sammansatta instrument senare. Det kan dock nämnas att man skall lämna upplysningar om hur man valt att redovisa dem bland redovisningsprinciperna, något som inte alltid följs.

7) *Om det gjorts en periodisering av emissionskostnader och andra transaktionskostnader i samband med upptagande av lån ska det bland redovisningsprinciperna lämnas upplysning om vilken princip som valts för periodisering.*

21. Redovisning av derivat och säkringsredovisning

Tabell 20. Obligatoriska upplysningar RKR 21.

RKR 21	
Antal upplysningar	4
Följsamhetsindex	81,4 %

Utöver de upplysningar som ska lämnas enligt RKR:s rekommendation "20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder" ska kommunen även lämna följande upplysningar:

- 1) *En beskrivning av de säkringsrelationer som fanns utestående på balansdagen*
- 2) *En beskrivning av de finansiella instrument som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens verkliga värden på balansdagen*
- 3) *En beskrivning av vilken påverkan säkringsinstrumenten har haft på kommunens resultaträkning under den gångna perioden.*

4) Om kommunen använt derivat för att säkra ränterisk ska upplysning lämnas om genomsnittlig upplåningsränta respektive räntebindningstid före och efter beaktande av räntesäkringar.

Detta är antagligen den svåraste rekommendationen att förstå. Flertalet begrepp kräver att man är insatt i finansmarknaden, utöver att man besitter själva redovisningskunskapen. Detta faktum gör det givetvis problematiskt att redovisa och upplysa om just derivat och säkringar. Det gjorde det också svårt under studiens gång att bedöma hur väl upplysningarna lämnats. Den generella reflektionen efter studien är dock att avsnitten kring derivat och säkringar ofta är mer osammanhängande och svårförstådda än vad de hade behövt vara. Ett förslag är att mer tydligt samla all väsentlig information om derivaten och säkringarna på ett och samma ställe. Det är nu inte ovanligt att viss information ligger i förvaltningsberättelsen, medan annan ligger i not. Att samla all av RKR efterfrågad information i not och att på ett mer kortfattat sätt förklara vad derivaten och säkringarna är i förvaltningsberättelsen är ett annat alternativ. Nedan följer ett exempel på hur de efterfrågade upplysningarna kan utformas.

Finanspolicy för kommunen och dess kommunala bolag som senast reviderades 2016 innehåller ramar för hantering av finansiella risker i samband med upplåning. Refinansieringsrisk, maximalt 50 % av låneskulden får förfalla inom ett år, den genomsnittliga kapitalbindningen bör inte understiga två år. Ränterisk, maximalt 50 % av ränteförfallen får ligga inom ett år, den genomsnittliga räntebindningen bör ligga mellan 2-5 år. För hantering av räntebindning kan derivat i form av ränteswappar användas enligt finanspolicyen.

Per 2016-12-31 hade Kristianstads kommun tre lån på totalt 220 mkr räntesäkrade med derivat i form av tre ränteswappar med motsvarande belopp. Marknadsvärdet uppgår i bokslutet till -13,3 tkr. Räntekostnaden för räntesäkringarna uppgår till 4,0 mkr för år 2016 (2015: 3,6 mkr). Genomsnittlig låneränta inklusive ränteswappar uppgår till 1,21 % och exklusive ränteswappar till 0,8 %. Genomsnittlig räntebindningstid inklusive ränteswappar uppgår till 2,1 år och exklusive ränteswappar till 1,3 år.

Figur 27. Ränteswappar, Kristianstad. Möjligtvis skulle man tydligare förklarar vad en ränteswap innebär.

Yttrande

Tabell 21. Obligatoriska upplysningar, redovisning av tillfälligt flyktingbidrag.

Yttrande	
Antal upplysningar	1
Följsamhetsindex	60,7 %

Tillfälligt flyktingbidrag – yttrande RKR 2015

Bidragets storlek samt hur periodiseringen har skett ska framgå av not till resultaträkningen.

Statusen på denna upplysning skiljer sig åt gentemot övriga som kartlagts eftersom RKR genom yttrandet försökt att påverka praxis utan en skarp rekommendation. Det är en tämligen rättfram uppmaning om att kommunerna i not skall ange hur stort det tillfälliga flyktingbidraget var och specificera hur mycket som intäktsfört 2015 respektive 2016. Lite drygt 60 procent av kommunerna har följt yttrandet och lämnat sådana upplysningar i not (och omkring 80 procent av kommunerna har periodiserat intäkten i enlighet med yttrandet). Det kan därmed konstateras att en representativ kvalitativ krets av redovisningsskyldiga följt RKR:s yttrande och att avvikelser från detta således inte är att betrakta som förenligt med god redovisningssed.

Upplysning borde ha lämnats enligt följande:

NOTER TILL RESULTAT- OCH BALANSRÄKNING SAMT KASSAFLÖDESANALYS (ALLA BELOPP I MKR)				
Not 5 Generella statsbidrag och utjämning	KOMMUNEN		KONCERNEN	
	2016	2015	2016	2015
Bidrag inkomstutjämning	864,1	820,0	864,1	820,0
Strukturbidrag	0,0	8,5	0,0	8,5
Införandebidrag	0,0	0,0	0,0	0,0
Regleringsavgift/bidrag	-2,8	-3,1	-2,8	-3,1
Avgift/bidrag kostnadsutjämning	44,9	36,3	44,9	36,3
LSS utjämning avgift/bidrag	46,2	34,5	46,2	34,5
Intäkt från fastighetsavgift	145,9	141,8	145,9	141,8
Generella bidrag från staten	73,0	18,6	73,0	18,6
Summa	1 171,3	1 056,6	1 171,3	1 056,6
varav jämförelsestörande poster:	73,0	12,5	73,0	12,5
varav tillfälligt stöd under 2015–16 med anledning av flyktingsituationen, totalt 62,4 mkr	49,9	12,5	49,9	12,5
varav statsbidrag för att stimulera ökat bostadsbyggande (Byggbonus)	23,1	0,0	23,1	0,0

Figur 28. Flyktingbidrag, Kristianstad.

Vad som görs i exemplet är att upplysningar lämnas både om storleken på stödet som erhållits med anledning av flyktingsituationen och hur stor del av stödet som intäktsförts under 2015 respektive 2016. Vissa upplyser om hur mycket som intäktsredovisats respektive år men utelämnar storleken på bidraget i noten, vilket gör det svårt att veta om hela bidraget verkligen är intäktsfört utan att söka kompletterande information i andra delar av årsredovisningen.

Det är vidare noterbart att gruppen av kommuner som inte upplyste om periodiseringen av det tillfälliga flyktingbidraget i noterna rymmer viss variation. Totalt är det 114 kommuner till antalet som inte upplyste om periodiseringen och av dessa har 38 lämnat sådana upplysningar på annan plats i årsredovisningen medan 76 inte lämnat några fullständiga upplysningar i årsredovisning-

en. Ett följsamhetsindex beräknat baserat på om det utifrån årsredovisningen gick att utläsa hur stort det tillfälliga flyktingbidraget var och hur det periodiserats blir följaktligen något bättre. Det uppgår till knappt 74 procent. Vad som vidare kan konstateras är att merparten av de kommuner som inte följer RKR:s yttrande vad gäller periodiseringen av bidraget upplyser om detta avsteg, vilket också blir ett formellt krav (KRL kap. 1 § 3) med tanke på att det får anses vara ett avsteg från god redovisningssed.

3. Avslutande reflektioner

Resultaten som presenterats i föreliggande rapport om tilläggsupplysningar bekräftar till stor del bilden från tidigare undersökningar (se Falkman, 2004; Eriksson, 2008, 2013; Falkman och Tagesson, 2008; Haraldsson och Tagesson, 2014) som också har visat att det finns ett betydande gap mellan regleringen (*de jure*-harmonisering) och praxis (*de facto*-harmonisering). Som redovisats och kommenterats i föreliggande rapport lämnas i genomsnitt 70 procent av de obligatoriska upplysningarna i årsredovisningen. I denna siffra finns som tidigare diskuteras ett visst mörkertal då det genom en dokumentstudie ibland är svårt att fånga de underliggande ekonomiska händelserna. Resultatet från föreliggande praxisstudie visar således att det, i genomsnitt, fortfarande finns en potential att utveckla och förbättra årsredovisningens kvalitet för att möjliggöra att externa intressenter kan följa upp och utvärdera kommunernas ekonomiska resultat och ställning. Precis som RKR (2011) lyfter fram i sitt konceptuella ramverk så är transparens och öppenhet en central kvalitativ egenskap som det, till följd av att kommuner inte agerar på en regelrätt marknad, saknas relevanta skäl till att begränsa.

Denna rapport har redogjort för både goda och dåliga exempel på utformningen av upplysningar. Genomgående påvisas att mindre ändringar i årsredovisningens noter eller specifikationer ofta skulle ge en starkt följsamhet gentemot lag och/eller rekommendationer. Vi är därför övertygade om att upprättarna av årsredovisningen med relativt enkla medel skulle kunna åstadkomma förbättringar när det gäller rapporteringen av de obligatoriska upplysningarna. Till att börja med skulle vi vilja lyfta fram betydelsen av **fullständighet i rapporteringen**. Fundera på vilka ekonomiska händelser som inträffat och vilka krav på upplysningar som därav följer. Här kan den kodmall (se bilaga) som vi använt oss av vid kartläggningen kanske vara till viss hjälp då den innehåller en uppräkningslista av alla upplysningar som skall lämnas i årsredovisningen. Vi skulle vidare vilja betona betydelsen av att så långt som möjligt **använda samma begreppsapparat som i lag och normering** för att öka begripligheten. I undersökningen var det i vissa fall svårt eller omöjligt att förstå vad som avsågs i årsredovisningen eftersom man valt att använda helt andra begrepp än i

den kommunala redovisningslagen eller den kompletterande normgivningen. Sist men inte minst skulle vi också vilja lyfta fram betydelsen av att **göra avstämningar mellan den information som lämnas flera gånger i årsredovisningen**. Ett vanligt förekommande problem kom nämligen av att samma sak nämndes flera gången och då ibland på ett motsägelsefullt sätt. Detta ledde till svårigheter att veta vad som stämde. Att göra noggranna avstämningar mellan resultaträkning, balansräkning och kassaflödesrapporten samt mellan dessa rapporter och vad som uppges i noter och specifikationer skulle kunna åtgärda dessa brister.

Referenser

Brorström, B. (1997). För den goda redovisningsseden. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, B., Eriksson, O. & Haglund, A. (2014), Kommunal redovisningslag: beskrivning och tolkning. Lund: Studentlitteratur.

Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Rossi, F. M. (2015). Comparing accounting systems in Europe. In Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Rossi, F. M. (red), Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (s. 235-251). London: Palgrave Macmillan

Caperchione, E. (2015) Standard setting in the public sector: state of the art. In Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Rossi, F. M. (red.), Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (s. 1-11). London: Palgrave Macmillan.

Donatella, P. (2014). Under medverkan av B. Jägesten och H. Petersson. Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting: En praxisundersökning. KFi-rapport 128.

Donatella, P. (2016) Artificiell styrning av resultat: om ekonomi, politik och tjänstemän. Göteborg: Bokförlaget BAS.

Eriksson, O. (2009). Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar. Rådet för kommunal redovisning.

Eriksson, O. (2014). Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2013 års årsredovisningar. Rådet för kommunal redovisning.

Falkman, P. & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 24, Nr. 3, s. 271-283. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.scaman.2008.02.004>

Haraldsson, M. (2016). Accounting and auditing in municipal organisations – Four papers on accounting compliance and audit costs. Lund Studies in Economics and Management, nr. 134.

Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: The response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10, Nr. 3, s. 288-313. Doi: <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2012-0096>

Olson, O. och K. Sahlin-Andersson (1998). Accounting transformation in an advanced welfare state: the case of Sweden. I Olson, O., J. Guthrie och C. Humphrey (red), *Global warning! Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.

Tagesson, T. (2014). Accounting reforms, standard setting and compliance. I Budding, T., Grossi, G. and Tagesson, T. (red.), *Public sector accounting* (s. 8-22). London: Routledge.

Tagesson, T. & Grossi, G. (2015). Public sector accounting and auditing in Sweden. I Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Rossi, F. M. (red.), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization* (s. 189-203). London: Palgrave Macmillan.

Bilaga: Kodmall

Lagen om kommunal redovisning

Förvaltningsberättelsen (kapitel 4)

1. Förvaltningsberättelsen skall, under avsnittet väsentliga personalförhållanden, särskilt innehålla upplysningar om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.
Uppgift skall också lämnas om:
2. Den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
3. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män samt
4. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30-49 år och 50 år eller äldre.
5. Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (*balanskravsresultat*).
6. Om balanskravsresultatet för ett visst räkenskapsår är negativt, skall 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.
7. Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske (dvs att man hänvisar till synnerliga skäl för att inte återställa hela eller delar av balanskravsunderskottet), så skall upplysning lämnas om detta. Därvid ska skälen till beslutet anges.
8. Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.
9. Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning har uppnåtts och följts.
10. Förvaltningsberättelsen ska även innehålla en utvärdering av kommunens ekonomiska ställning.

Resultaträkning och balansräkning (kapitel 5)

Bidrag till statlig infrastruktur

11. I not till balansräkningen och resultaträkningen ska för varje projekt anges det sammanlagda beloppet och vad bidraget avser.
12. Därutöver ska i not till balansräkningen anges den valda tiden för bidragets upplösning, hur mycket av bidraget som upplösts och i balansräkningen upptaget belopp.

Värdering (kapitel 6)

13. Om en uppskrivning gjorts av en finansiell anläggningstillgång ska det i not lämnas upplysning om storleken på det uppskrivna beloppet.

Rekommendationer

2.2 Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m.

14. De olika slag av pensionsförmåner som finns upptagna under posten avsättningar specificeras i en not till balansräkningen
15. I not anges även kompletterande information om antalet visstidsförordnanden och särskilda villkor som avviker från vad som är normalt och som kan leda till betydande ekonomiska konsekvenser. Detta gäller både avtal som redovisats som avsättning och som ansvarsförbindelse.

3.1 Redovisning av extraordinära poster

Extraordinära poster

16. För varje enskild extraordinär intäkt eller kostnad skall i not anges hur stor den är och vad den hänför sig till.

Jämförelsestörande poster

17. Upplysningar om resultateffekten av händelser eller transaktioner som är jämförelsestörande skall lämnas på något av följande sätt:
 - 1) i not till berörda resultatposter i resultaträkningen
 - 2) genom särredovisning direkt i resultaträkningen i en egen post. Av rubriceringen skall framgå vad posten avser.
18. Om det finns flera jämförelsestörande poster på samma resultatnivå kan de slås samman under rubriken Jämförelsestörande poster. De ingående delkomponenterna skall i så fall specificeras i not med intäkter och kostnader var för sig.

4.2 Redovisning av skatteintäkter

Redovisad skatteintäkt ska specificeras i en not. Redovisad skatteintäkt består av tre olika delar:

19. Upplysningar lämnas om preliminära skattebetalningar som kommit kommunen tillgodo under året.
20. Upplysningar lämnas om prognos för slutavräkning. Detta innebär för varje år att en upplupen eller förutbetalad intäkt redovisas beroende på prognosens utfall.
21. Upplysningar lämnas om differens mellan den slutliga taxeringen och den redovisade skatteintäkten för föregående inkomstår.

6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar

22. Om bidraget uppgår till ett väsentligt belopp ska upplysning om jämförelsestörande post lämnas enligt Rådets rekommendation nr 3.1.

7.1 Upplysningar om pensionsmedel och förpliktelser

Förvaltningsberättelsen skall innehålla upplysningar om pensionsförpliktelserna och pensionsmedelsförvaltningen. Följande uppgifter skall framgå:

23. Upplysningar lämnas om avsättningar (inklusive särskild löneskatt) för pensioner och liknande förpliktelser.
24. Upplysningar lämnas om Ansvarsförbindelser (inklusive särskild löneskatt), dvs. pensionsförpliktelser som inte tagits upp bland avsättningar.
25. Upplysningar lämnas om finansiella placeringar avseende pensionsmedel. Såväl bokfört värde som marknadsvärde skall redovisas. Om pensionsmedel inte finns skall detta anges.
26. Upplysningar lämnas om återlånade medel.
27. Upplysningar lämnas om de tillgångsslag som förvaltade pensionsmedel placerats i och vilken avkastning som uppnåts. Uppgifter skall lämnas om förvaltningens utveckling och resultat i förhållande till i placeringsreglementet fastlagda mål, exempelvis beträffande tillåten risk och avkastning.
28. Upplysningar lämnas om en beskrivning av utvecklingen från föregående år.

8.2 Sammanställd redovisning

29. Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet ska lämnas om koncernföretagen. De särskilda upplysningarna ska ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i koncernföretagen. Upplysningarna ska innehålla uppgifter om: ägartillskott, koncernbidrag, utdelningar, köp och försäljning samt fordringar, skulder och andra förpliktelser mellan enheterna i den kommunala koncernen.

Tilläggsupplysningar ska lämnas enligt följande:

30. 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.
31. Upplysningar om hur den kommunala koncernen definierats/ avgränsats.
32. Vilka juridiska personer den består av och
33. Hur den förändrats i sin sammansättning under året.

10.2 Avsättningar och Ansvarsförbindelser

För varje avsättning ska upplysningar lämnas om följande:

34. Det redovisade värdet vid periodens början och slut.
35. De avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökningar av befintliga avsättningar.
36. Belopp som tagits i anspråk under perioden för att reglera förpliktelsen.
37. Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.
38. Ökningen under perioden av nuvärdesberäknades belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.

Dessutom ska följande upplysningar lämnas för varje avsättning:

39. En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.
40. En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
41. Upplysningar ska lämnas om betydelsefulla antaganden som gjorts rörande framtida händelser som påverkat värderingen.

Ansvarsförbindelser

42. För varje slag av ansvarsförbindelse på balansdagen ska, såvida inte sannolikheten för en reglering av en ansvarsförbindelse är ytterst liten, kommunen eller landstinget lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt.

43. En indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för utbetalningar
(Detta torde vara mycket ovanligt, men det kan tänkas att upplysningar som ska lämnas enligt ovan anses ha en menlig inverkan på kommunens eller landstingets förhandlingsläge i en tvist med andra parter. I sådana fall behöver uppgifterna inte lämnas, men tvistens allmänna karaktär ska då framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtill. Lämnas denna information kan man därför inte anses avvika från nr 37 och 38)

11.4 Materiella anläggningstillgångar

För varje slag av materiell anläggningstillgång ska upplysning lämnas om:

44. Tillämpad avskrivningsmetod.
45. Nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning.
46. Anskaffningsvärde.
47. Ackumulerade avskrivningar.

För varje slag av materiell anläggningstillgång ska en avstämning presenteras för det aktuella året som visar:

48. Redovisat värde vid årets början.
49. Investeringar.
50. Redovisat värde av avyttringar och utrangerade anläggningstillgångar.
51. Nedskrivningar.
52. Återförda nedskrivningar.
53. Avskrivningar.
54. Överföringar från eller till annat slag av tillgång.
55. Övriga förändringar
56. Redovisat värde vid årets slut.
57. Upplysningar ska lämnas om vilka beloppsgränser som tillämpas vid bedömningen av vad som ska anses vara inventarier av mindre värde och därför inte aktiveras.
58. Vidare ska upplysningar lämnas om den redovisningsprincip som tillämpats vid beräkning av kostnader för återställande av den plats där en materiell anläggningstillgång varit installerad eller uppförd.

12.1 Redovisning av immateriella tillgångar

För varje slag av immateriell tillgång skall följande upplysningar lämnas, uppdelade på internt upparbetade och förvärvade immateriella tillgångar:

59. Tillämpad avskrivningsmetod.
60. Nyttjandeperiod.
61. Anskaffningsvärde för periodens början och slut.
62. Ackumulerade avskrivningar för periodens början och slut.
63. Ackumulerade nedskrivningar för periodens början och slut.

För immateriella tillgångar skall en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut presenteras. Avstämningen skall innehålla följande uppgifter:

64. Redovisat värde vid årets början.
65. Investeringar.
66. Utrangeringar och avyttringar.
67. Nedskrivningar.
68. Återförda nedskrivningar.
69. Avskrivningar.
70. Övriga förändringar.
71. Redovisat värde vid årets slut.

13.2 Redovisning av hyra och leasing

Leasetagare ska för finansiella leasingavtal med en avtalstid överstigande tre år lämna följande upplysningar:

72. Redovisat värde per balansdagen för varje tillgångsslag.
73. En avstämning per balansdagen mellan totala minimileaseavgifter och deras nuvärden.
74. Dessutom ska de nuvärdesberäknade minimileaseavgifterna fördelas på förfallotidpunkter enligt följande: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år.
75. Variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

Leasetagare ska för ej uppsägningsbara operationella leasingavtal, med en avtalstid som överstiger tre år, lämna följande upplysningar:

76. Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter, fördelade på förfallotidpunkter enligt följande: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år.
77. Upplysningar ska lämnas om vilka kriterier som använts om leasingavtal hänförs till operationella avtal enbart med hänsyn till avtalets värde.

14.1 Byte av redovisningsprinciper och ändring av fel

Byte av redovisningsprincip

78. Upplysning skall lämnas om orsaken till bytet av redovisningsprincip.
79. Om byte av redovisningsprincip sker med retroaktiv tillämpning skall upplysning lämnas om effekten på eget kapital.
80. Upplysning skall också lämnas om den påverkan som bytet har för den aktuella räkenskapsperioden.
81. Vid tillämpning framåt skall upplysning lämnas om effekten på redovisat periodresultat.
82. Jämförelseuppgifter i årsredovisning skall omräknas med tillämpning av den nya redovisningsprincipen.

(Korrigeringen mot ingående eget kapital sker dock för det första år som jämförelsen omfattar. Vidare kan omräkningen underlåtas för ett eller flera år om omräkningen inte är meningsfull, eller då värdet av den information som en sådan omräkning ger inte står i rimlig proportion till kostnaden för att ta fram informationen. Sker inte omräkning, skall information lämnas om skälen till detta. Om omräkning av jämförelsetalen inte skett i flerårsöversikter i exempelvis årsredovisningar skall information lämnas om skälen till detta. Lämnas denna information kan man således inte anses avvika från nr 77.)

När rättelse av väsentliga fel görs skall upplysning lämnas om:

83. Karaktären av felet i den tidigare perioden.
84. För varje tidigare redovisad period, i den mån det är praktiskt genomförbart, rättelsebeloppet för varje påverkad post i de finansiella rapporterna.
85. Om retroaktiv omräkning är praktiskt ogenomförbar för en viss tidigare period, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när felet har rättats.

15.1 Redovisning av lånekostnader

86. Upplysning lämnas om huvudmetoden eller den alternativa metoden tillämpats.
87. Upplysning lämnas om summan av lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden.
88. Upplysning lämnas om vilken ränta som använts för att beräkna värdet av de finansiella kostnader som inkluderas i tillgångens anskaffningsvärde.

16.2 Redovisning av kassaflöden

89. Av kassaflödesanalysen eller av upplysningar ska eventuella justeringar av poster som ej är likviditetspåverkande framgå.
90. Rörelsekapitalets förändring ska specificeras.
91. Av upplysningarna ska också framgå väsentliga betalningsflödespåverkande händelser som avviker från det normala.

17. Värdering av och upplysningar om pensionsförbindelser

Upplysningar om pensionsavsättning ska lämnas i not enligt följande:

92. Det redovisade värdet vid periodens början.
93. De väsentliga poster som har förändrat pensionsavsättningen under året.
94. Det redovisade värdet vid periodens slut.
95. Om någon del av pensionsförpliktelsen tryggats genom försäkring ska upplysning lämnas om vilka förpliktelser som tryggats och det belopp varmed den totala redovisade förpliktelsen minskats på grund av försäkringen.
96. Upplysning ska lämnas om storleken av överskottsmedel.
97. Upplysning ska lämnas om aktualiseringsgrad för underlaget för beräkningen av pensionsförpliktelserna. Motsvarande upplysningar ska lämnas för pensionsförpliktelser som redovisas under ansvarsförbindelser
98. För förmånsbestämda pensionsförpliktelser som inte omfattas av RIPS 07 samt ålderspension till förtroendevalda som ej följer OPF-KL ska upplysningar lämnas om tillämpade beräkningsgrunder samt vilket belopp förpliktelsen upptagits till.

18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning

99. Avseende förutbetalda intäkter ska en beskrivning av väsentliga inkomstgrupper jämfört med föregående år redovisas.
100. Grunderna för intäktsföring för olika poster ska anges, dvs. över vilken tid och enligt vilket mönster som inkomsten kommer att intäktsföras.

19. Nedskrivningar

Om en nedskrivning har gjorts efter prövning, ska följande upplysningar lämnas för varje tillgång:

101. Beloppet som påverkat resultatet under perioden.
102. Upplysning om slag av den tillgång som varit föremål för nedskrivning.

103. De händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen.
104. Huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde.
105. Hur återvinningsvärdet fastställts.

Om en återföring av en nedskrivning har gjorts efter prövning, ska följande upplysningar lämnas för varje tillgång:

106. Beloppet som påverkat resultatet under perioden.
107. Upplysning om slag av den tillgång som varit föremål för återföring.
108. De händelser eller omständigheter som lett till återföringen.
109. Huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde.
110. Hur återvinningsvärdet fastställts.

20. Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder

Följande upplysningar ska minst lämnas:

111. En sammanfattande beskrivning av policy för hantering av för kommunen väsentliga risker förknippade med finansiella tillgångar och finansiella skulder, såsom exempelvis ränterisk, valutarisk, kreditrisk, etc.
112. Genomsnittlig upplåningsränta.
113. Genomsnittlig räntebindningstid.
114. En analys över upplåningens förfallostruktur.
115. Marknadsvärde för samtliga finansiella tillgångar som handlas på en aktiv marknad.
116. I de fall kommunen innehar sammansatta instrument ska det bland redovisningsprinciperna lämnas upplysning om hur kommunen valt att redovisa dessa.
117. Om det gjorts en periodisering av emissionskostnader och andra transaktionskostnader i samband med upptagande av lån ska det bland redovisningsprinciperna lämnas upplysning om vilken princip som valts för periodisering.

21. Redovisning av derivat och säkringsredovisning

Utöver de upplysningar som ska lämnas enligt RRK:s rekommendation ”20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder” ska kommunen även lämna följande upplysningar:

118. En beskrivning av de säkringsrelationer som fanns utestående på balansdagen

119. En beskrivning av de finansiella instrument som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens verkliga värden på balansdagen.
120. En beskrivning av vilken påverkan säkringsinstrumenten har haft på kommunens resultaträkning under den gångna perioden.
121. Om kommunen använt derivat för att säkra ränterisk ska upplysning lämnas om genomsnittlig upplåningsränta respektive räntebindningstid före och efter beaktande av räntesäkringar.

Yttrande

Flyktingbidrag (yttrande december 2015)

122. Bidragets storlek samt hur periodiseringen har skett ska framgå av not till resultaträkningen.

Kommunforskning i Västsverige, KFi, är en organisation som bedriver forskning inom området ekonomi och organisation i kommuner och landsting.

Verksamheten utgår ifrån ett samarbetsavtal mellan kommuner och landsting samt universitet och högskolor i Västsverige. Syftet med samarbetsavtalet är att initiera forskning inom det nämnda området och därmed bidra till att skapa en stark forskningsmiljö



**KommunForskning
i Västsverige**

c/o Göteborgs universitet
Box 665
405 30 Göteborg

Tel 031-786 59 00
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se