



## RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Följande dokument är en sammanställning av de remissyttranden som inkommit med anledning av utkastet till revidering av rekommendation 10.1 Avsättningar och ansvarsförbindelser. Den vänstra kolumnen innehåller synpunkter från remissinstanserna och den högra kolumnen innehåller RKR:s ställningstaganden och referenser till gjorda förändringar med anledning av påpekanden av remissinstanserna.

Synpunkt	Ställningstagande/svar
Det är utmärkt att rekommendationen förtydligats. Som vanligt är det svår text, men det går kanske inte att undvika. Det är det bra med många exempel så det blir lättare att förstå. Skadeståndsanspråk är väl ganska vanliga i kommuner och landsting så där kunde fler exempel finnas. Vad krävs t ex för att ett skadeståndsanspråk ska kunna tas upp som avsättning? Jag tycker att det i många fall är överarbetat med avancerade nuvärdesberäkningar, här borde vara öppet för förenklade beräkningar.	Exempel skadeståndsansvar: det är delvis en juridisk fråga och måste bedömas utifrån det specifika fallet, varför man måste vara försiktig med att ge för detaljerade exempel.  Nuvärdeberäkningar: Rekommendationen kräver endast att nuvärdeberäkningar görs ” <b>Där effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig</b> ”. För exempelvis deponier är det av stor betydelse att nuvärdeberäkning sker för att redovisningen ska ge en rättvisande bild.
Däremot blir jag lite fundersam när det i utkastet även står följande: <i>”En förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt för kommunen eller landstinget att känna till vem</i>	Angående motpart har vi nu förtydligat genom att skriva: ” En förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte alltid nödvändigt för kommunen eller landstinget att känna till vem

<p><i>motparten är - en förpliktelse kan till och med föreligga gentemot allmänheten". Känns inte helt klart hur detta ska tolkas med tanke på mitt tidigare resonemang. Här behövs nog ett förtydligande.</i></p> <p>Ytterligare en fundering. I utkastet så står det "<i>Avsättningar för framtida egen verksamhet får aldrig redovisas i balansräkningen</i>". Ser gärna ett förtydligande av denna text, vad menas? Exempel?</p> <p>Vid större omstruktureringar uppstår alltid kostnader. Hur ska dessa kostnader hanteras med tanke på denna rekommendation? Om jag tolkar utkastet rätt så kommer det bli svårt att kunna göra några sådana avsättningar fortsättningsvis. Finns det tankar på någon form av undantagsregel i denna rekommendation om sådana här situationer skulle uppstå? Blir det verkligen en rättvisande bild om vi känner till att det kommer att uppstå omstruktureringskostnader men att dessa kostnader inte visas förrän det finns ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund som styrker detta? Jag förstår tanken i rekommendationen men blir ändå lite fundersam.</p>	<p>motparten är – en förpliktelse kan t.ex. föreligga gentemot ett avgiftskollektiv.”</p> <p>Kanske olyckligt ordval. Vi har nu bytt ut Avsättningar mot Reservering. <b>”Reservering för utgifter som krävs för den framtida verksamheten får aldrig redovisas i balansräkningen.”</b> I den information som gavs ut i december 2003, Redovisning av åtaganden för framtida verksamhet, ges exemplifieringar.</p> <p>Rekommendationen tillåter fortfarande att man gör avsättningar för formella förpliktelser som uppkommer, exempelvis i samband med större omstruktureringar.</p> <p>Vi har nu försökt beakta frågan om rättvisande bild genom att utöka definitionen av ansvarsförbindelse med ytterligare en punkt:</p> <p>”c) en händelse som - på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller tillräckigt utförligt och aktuellt uttalande - har skapat en välgrundad förväntan hos externa parter att kommunen eller landstinget kommer att vidta åtgärder vilket kan komma att kräva ett utflöde av resurser, men som inte uppfyller villkoren för en förpliktelse enligt denna rekommendation.”</p>
<p>Deponier: En deponi har övertagits av kommunen efter det att deponering avslutats. Någon avsättning har tidigare inte funnits för att</p>	<p>Gäller även gamla deponier. RKR 14.1 bör tillämpas.</p>

<p>omhändertade deponin. Är det möjligt/lämpligt/tvingande att göra en avsättning nu. Avsättningen skulle i så fall göras utifrån kvalificerad extern beräkning av avvecklingskostnaden för deponin?</p> <p>Eller gäller rekommendationen endast nystartade deponier?</p> <p>Till sist, jag får inte ihop matematiken i deponiexemplet. IB 0,7 + Avsatt under perioden 10,7 = UB 10,7? Borde väl ändå vara 11,4. Var tänker jag fel?</p> <p>Vilken "turordning" ska gälla för rekommendationer om man vill tillämpa god sed i ett offentligt ägt aktiebolag?</p>	<p>Tryckfel som nu är tillrättat.</p> <p>RKR:s rekommendationer gäller i den sammanställda redovisningen. Bolaget kan ännu välja att följa RR eller BFN. RR har dock upphört med sin normering, varför det framgent bör vara BFN:s normering som blir aktuell.</p>
<p><b>Skadeståndsmål</b>  <i>"En avsättning ska göras i bokslutet då det finns en förpliktelse baserad på en inträffad händelse (skadan och domen i första instans)."</i></p> <p>Vi anser att en avsättning bör göras av försiktighetsskäl när skadan skett och det finns en förhandlingssituation, en extern riskbedömning samt skriftligt underlag utfärdat av jurist. Detta eliminerar risk för att oseriösa krav, som inte kan komma att anhängiggöras vid domstol, blir bokförda som avsättning. När det gäller skadeståndskrav eller andra krav på ersättning bör avsättning göras då tvisten anhängiggjorts vid domstol, dvs redan när domstolen utfärdat stämning. Då finns uppgift om storleken på kravet. En domstolsprocess kan ta lång tid, varför det är omöjligt att sia om när dom faller eller utgången av processen (om</p>	<p>Den utökade möjligheten till att använda ansvarsförbindelse kan nu utnyttjas (se svar ovan).</p>

<p>vi förlorar eller vinner eller träffar en förlikning). Detta bör vara skäl för att inte invänta dom i första instans innan avsättning görs.</p> <p><b>Löften och inriktningsbeslut</b> Vi håller med om att löften och inriktningsbeslut som fattats av politiken inte ska bokföras som avsättning.</p>	
<p>En principiell synpunkt jag har är däremot att RKR så långt möjligt bör synkronisera sina rekommendationer mot de som gäller för bolagsvärlden i Sverige och förstås mot vad som gäller för Offentlig sektor internationellt. Detta för att undvika ”hemkörda” lösningar.</p>	<p>RKR följer noga normeringen från både BFN och IPSASB. Ibland är emellertid de institutionella och legala förutsättningarna för svenskan kommuner och landsting annorlunda än för svenska bolag och för offentlig sektor i andra länder.</p> <p>En viktig skillnad som vi här tagit hänsyn till är att svenska kommuner och landsting ej kan gå i konkurs. Kommunstyrelsen omfattas inte heller av regler motsvarande ABL kap. 29.</p>
<p>Den nuvarande rekommendationen stöder sig på Lagen om kommunal redovisning 6 kap 11§ enligt vilken avsättning ska göras för samtliga förpliktelser som är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. Staden ifrågasätter om utkastet till ny rekommendation är förenligt med lagtexten.</p> <p>Det nya förslaget innebär att redovisningen för kommuner fjärrar sig från redovisningen inom företagsvärden. Enligt redovisningsrådets rekommendation ska ett företag redovisa en avsättning i balansräkningen när ”det har ett åtagande (legal eller informellt) som en följd av en inträffad händelse”....</p>	<p>Lagen om kommunal redovisning är utformad som en ramlagstiftning med hänvisning till god redovisningssed. När en förpliktelse är säker eller sannolik är en fråga om uttolkning av god sed. Det ligger inom ramen för RKR:s huvuduppgift att göra uttolkning av god redovisningssed i kommuner lansting och kommunalförbund. Utkastet är därför förenligt med lagtexten.</p> <p>I BFN:s förslag till K3 görs också en viss uppstramning kring när avsättning får göras för informella förpliktelser (RR har upphört med sin normering). I IASB:s och FASB:s arbete med ett gemensamt ramverk, har det diskuterats huruvida begreppet avsättning ska finnas kvar eller ej. Förslaget är att endast förpliktelser som kan klassificeras till en utvidgad skullddefinition ska få tas med. Följaktligen är det inte</p>

God redovisningssed omfattar försiktighetsprincipen. Enligt denna får skulder aldrig undervärderas. Förslaget till ny rekommendation andas en motsatt försiktighet.

alls säkert att redovisningen för kommuner fjärrar sig från redovisningen inom företagsvärden. Det är också vår bild att praxis inom företagsvärden inte utnyttjar möjligheten till avsättningar i lika stor utsträckning som idag görs inom kommunsektorn. Detta innebär att praxis kanske närmar sig med den nya rekommendationen! Till syvende och sist handlar det dock om att det finns vissa fundamentala skillnader i förutsättningar för kommuner och bolag. Kommuner kan ej gå i konkurs, och kommunstyrelsen omfattas ej av regler motsvarande de i ABL kap 29.

Försiktighetsprincipen ska vägas mot andra principer (exempelvis fortlevnadsprincipen) och det i ramverket fastlagda syftet att de finansiella rapporterna som helhet ska ge en rättvisande bild av resultat och ställning.

Man bör också göra en distinktion mellan värdering och identifiering/klassificering.

En överdriven betoning av försiktighetsprincipen skulle innebära att kommunsektorn fjärrar sig från den utveckling av redovisningen som vi ser inom företagsvärden, där man på ett förhållandevis tydligt sätt tar avstånd från försiktighetsprincipen. För en bra sammanfattning och vidare referenser se Whittington, G. (2008) Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View, ABACUS)

<p>Distinktionen mellan legala och informella förpliktelser kan skapa olyckliga gränsdragningsproblem....</p>	<p>Denna typ av gränsdragningsproblem kommer vi alltid att ha, frågan är vilken gräns det är som diskuteras.</p>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. När man nu gör om den här rekommendationen varför inte ta ett lite större steg och kalla den för Skulder, avsättningar och ansvarsförbindelser. Merparten av jobbet är ju gjort. Det skulle också bli tydligare.</li> <li>2. Definitioner: Förpliktelse p. B. det saknas en bokstav</li> <li>3. Definitioner: Ansvarsförbindelse p. B. Jag läste slarvigt som om båda underpunkterna ska gälla samtidigt. Det minsta som behöver göras är att lägga ett komma framför eller, men det går kanske formulera ännu tydligare.</li> <li>4. Redovisning i balansräkningen: Nu framgår det inte att en förutsättning för att det ska redovisas som avsättning ska det vara osäkert till tid eller belopp. Nu måste man gå tillbaka till definitionerna för att förstå det. Som förutsättningarna är skrivna nu kan det både vara en skuld eller avsättning.</li> <li>5. Redovisning i balansräkningen: I punkt B och i sista stycket används begreppen troligt och sannolikt i omvänd ordning i jämförelse med den svenska översättningen av IAS 37 – finns det någon tanke med det??</li> </ol>	<p>Skulder hanteras i Ramverket samt i den kommande rekommendationen om finansiella tillgångar och skulder. De problem som RKR fått indikationer om berör i första hand avsättningar, varför vi prioriterar detta.</p> <p>OK, åtgärdat</p> <p>Har tagit bort ”eller” samt lagt till ytterligare en punkt.</p> <p>Har förtydligat genom att skriva: <b>”En avsättning, dvs. en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp, ska redovisas i balansräkningen när....”</b></p> <p>Nej, är nu ändrat.</p>

6. I IAS 37 p 11 finns ett resonemang om hur avsättningar skiljer sig från upplupna kostnader mm. Jag tycker att rekommendationen skulle tjäna på att lyfta in det stycket. Som rekommendationen är skriven nu så anser jag att till exempel semesterlöneskulden ska redovisas som en avsättning.

7. Diskonteringsränta: Tillägget – ”såvida avtalet inte reglerar något annat” är svårtolkat. En indexreglering i ett avtal är normalt inte kopplad till ett ränteläge utan snarare till en förväntad **produktionskostnadsutveckling**. Diskonteringen ska ju spegla den **finansiella** effekten av att behöva betala först senare. Det som skulle behöva förtydligas är hur ofta diskonteringsräntan ska omprövas (årligen) och kanske hur stor avvikelsen ska vara för att omräkning ska ske. Deponiexemplet skulle kunna förtydligas med varför räntan förändras.

Det har vi nu tagit med:

”Avsättningar skiljer sig från andra skulder, exempelvis leverantörsskulder och upplupna kostnader, eftersom det råder ovisshet om betalningstidpunkt eller beloppets storlek för att reglera avsättningen. Till skillnad från en avsättning är

- a) leverantörsskulder skulder för varor och tjänster som har mottagits respektive utförts och för vilka överenskommelse om betalning har träffats och formaliserats, exempelvis genom fakturering, och

upplupna kostnader skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts men som ännu inte betalats, fakturerats eller blivit föremål för formell överenskommelse med leverantören. Hit hör vissa ersättningar till anställda (så som intjänad semesterersättning). Även om betalningstidpunkten för upplupna kostnader eller beloppens storlek ibland måste uppskattas är osäkerheten i allmänhet mycket mindre än för avsättningar.”

Är en praktisk och pragmatisk anpassning för att hantera följderna av lagändringen avseende redovisning av bidrag till statlig infrastruktur och informationen om Redovisning av medfinansiering av statlig infrastruktur då avtalet innehåller klausul om indexreglering av det avtalade bidragsbeloppet.

Det är ju vanligt (men inte självklart) att räntan sjunker ju kortare löptid lånet har. Deponiexemplet skulle också kunna kompletteras med att man från början antagit en prisökning kopplat till ett produktionsindex som utvecklas med tex 2 % per år men att man efter 5 år konstaterar att det blev 3% per.

8. Eventuellt skulle man också lyfta in ett exempel (med anledning av 2010 års bokslut) på hur man ska hantera en ”nyupptäckt” deponi som ska återställas. Vad är ändrad redovisningsprincip, rättelse av väsentligt fel, hur långt tillbaka ska man gå när man justerar anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar \*(1998/2003 eller...)? Eller så är det en egen information där man väver ihop rek 10, 11 och 14.
9. Exemplet omstruktureringar: Punkten 2 under personal kan göras tydligare för att undvika missförstånd. Omskolning av personal till annan tjänst i kommunen är ett normalt arbetsgivaransvar och därmed inte ens en informell förpliktelse.

Detta är inget nytt problem. Rekommendationen ska dock vara generell. RKR 14.1 finns för hantering av rättelse av fel!

OK, detta exempel är nu omskrivet