

# Konceptuellt ramverk

för finansiell rapportering  
i kommuner och landsting



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

# Konceptuellt ramverk

för finansiell rapportering  
i kommuner och landsting



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING



## Förord

De finansiella rapporter som ska lämnas i enlighet med lagen (1997:614) om kommunal redovisning ska tillfredsställa ett informationsbehov hos många olika användare. Den finansiella rapporteringen är naturligtvis central för fullmäktiges ansvarsprövning av styrelser och nämnder, för avstämning av finansiella mål och det lagstadgade balanskravet, som underlag för fastställelse av skattesats och för kommande års budgetar. I vårt kommunaldemokratiska system är också en korrekt och objektiv finansiell rapportering en förutsättning för att en politisk opposition, eller den intresserade invånaren, ska kunna ta del av kommunens/landstingets förutsättningar. Vid sidan av dessa användargrupper finns det även andra redovisningsberättigade intressenter som staten och dess myndigheter, andra kommuner och landsting, brukare, företag och organisationer som man har relationer till. För att tillfredsställa informationsbehovet hos alla dessa användargrupper, bör de finansiella rapporterna utformas så att de externa användare som normalt inte har lättillgänglig tillgång till organisationsintern information kan tolka och förstå de finansiella rapporterna.

På vilka grunder vilar då de redovisningsregler som tillämpas i kommuner och landsting? Ett kort svar på frågan kan vara att det är de s.k. bokföringsmässiga grunderna som styr, med hänsyn tagen till vissa specifika förutsättningar som råder för just svenska kommuner och landsting. Detta svar ger dock inte alltid tillräcklig vägledning för hur man ska hantera nya eller komplicerade ekonomiska företeelser, eller hur vi ska förhålla oss till en förändrad normbildning i vår omvärld.

Om man tittar i backspegeln kan man konstatera att vår redovisningslag och vår praxis har tagit starka intryck av lagstiftning och praxis för den privata sektorn, bl.a. bokföringslagen från 1976 och 1999, samt årsredovisningslagen från 1995. Vissa anpassningar har visserligen gjorts till kommunsektorns förutsättning, men det finns kritiker som hävdar att man inte tillräckligt beaktat kommuners och landstings förutsättningar, när man kopierade ett befintligt regelverk som grundade sig på en teori som primärt tog sitt avstamp i den privata sektorns begreppsvärld, behov och förutsättningar.

En fortsatt blick i backspegeln visar också att tillgängligheten, acceptansen och förtroendet för kommuners och landstings finansiella rapportering nu är betydligt större än vad den var tidigare. Det finns en allmän acceptans för att sektorn ska fortsätta att luta sig mot en allmän god redovisningssed anpassad till den kommunala verkligheten, och att dessa principer är väl lämpade för kommunsektorns externa rapportering.

I avgränsade värderings- och klassificeringsfrågor finns det dock en debatt om hur god redovisningssed ska utformas. Det kan t.ex. handla om pensionsredovisning, värdering av tillgångar, principer för nedskrivningar, noternas detaljeringsgrad, möjligheter för fonderingar eller andra dispositioner av årets resultat, eller hur mycket jämförelseperspektivet ska styra. Det kommer nog alltid att finnas olika uppfattningar om enskilda redovisningsfrågor. Om vi kan förtydliga vilka teoretiska utgångspunkter som bör styra den kommunala externa rapporteringen, bör dock förståelsen för olika redovisningsalternativ öka.

De senaste årens utveckling av den privata sektorns redovisningsprinciper har inneburit att dess roll som förebild för kommunsektorn förändrats. Olika kategorier av företag får skilda regelverk (Bokföringsnämndens K1, K2 osv.). Det finns också krafter som strävar efter en ökad internationell harmonisering av både privat och offentlig redovisning (IASB, IPSASB m.fl.). Det finns således numera flera ledstjärnor som ibland visar på olika vägval. I Rådet för kommunal redovisning (RKR) arbete med att utforma rekommendationer för svensk kommunal sektor är det naturligt att inspireras och vägledas av såväl nationell normgivning från Bokföringsnämnden, som internationell normgivning från exempelvis IPSASB. De ekonomiska och legala förutsättningarna skiljer sig emellertid åt mellan olika länder och olika sektorer. Kravet på likformighet måste därför betraktas med hänsyn tagen till de specifika förutsättningar som gäller för den svenska kommunala sektorn. Föreliggande ramverk ska därför ses som ett viktigt dokument avseende att klargöra eventuella skillnader mellan RKR:s synsätt och slutsatser i förhållande till andra normgivares.

Kommunsektorn har nu levt med en redovisningslag i drygt 10 år och har tillämpat bokföringsmässiga grunder i ytterligare ca 10 år. Det finns en erfarenhet och kunskap i kommuner och lands-ting av att utforma finansiella rapporter på basis av bokföringsmässiga grunder och i enlighet med god redovisningssed. För den framtida utvecklingen måste vi fortsätta att söka vägledning från såväl annan inhemsk som internationell normgivning. Vi måste dock också fortsätta med att identifiera de unika företeelser som kännetecknar den svenska kommunsektorn och formulera en grundläggande teori omkring dessa. Om vi står trygga i sådan teoribildning blir vi bättre på att förklara och argumentera för våra redovisningslösningar, samt på att värdera andra normgivares inspel.

RKR har tidigare bl.a. lyft fram kommunala förutsättningar i en idéskrift om kommunal särart, Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning (2000) samt i utgivna rekommendationer. Denna skrift ska ses som en fortsättning på detta utvecklingsarbete.

## Innehållsförteckning

|    |   |    |
|----|---|----|
| 1. | RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNINGS ROLL, RAMVERKETS STATUS OCH SYFTE | 7  |
|    | <b>1.1 Rådet för kommunal redovisnings roll</b>                   | 8  |
|    | <b>1.2 Status och syfte</b>                                       | 9  |
| 2. | FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR FINANSIELL RAPPORTERING I KOMMUNAL SEKTOR     | 11 |
| 3. | DEN FINANSIELLA RAPPORTERINGENS SYFTE                             | 15 |
| 4. | DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS ANVÄNDARE                             | 17 |
| 5. | KVALITATIVA EGENSKAPER  | 19 |
|    | <b>5.1 Begriplighet</b>   | 20 |
|    | <b>5.2 Jämförbarhet</b>   | 20 |
|    | <b>5.3 Relevans</b>   | 20 |
|    | <b>5.4 Tillförlitlighet</b>                                       | 21 |
|    | <b>5.5 Öppenhet och transparens</b>                               | 21 |
|    | <b>5.6 Avvägning och begränsningar</b>                            | 21 |
| 6. | DEFINITIONER  | 23 |
| 7. | VÄRDERINGS- OCH MÄTMETODER  | 25 |
| 8. | REDOVISNINGSENHETENS AVGRÄNSNING                                  | 29 |



# 1

Rådet för kommunal  
redovisnings roll, ram-  
verkets status och syfte



# 1. Rådet för kommunal redovisnings roll, ramverkets status och syfte

## 1.1 Rådet för kommunal redovisnings roll

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är en ideell förening, bildad av svenska staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet i enlighet med förarbetena till lagen (1997:614) om kommunal redovisning. RKR är ett oberoende organ för normbildning i redovisningsfrågor för kommuner, landsting och kommunalförbund.

Medlemmar i föreningen var från början de tre stiftarna. I mars 2007 gick Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet samman och bildade Sveriges Kommuner och Landsting (SKL). Föreningens medlemmar är nu SKL och staten, vilka delar ansvaret för finansieringen av föreningens verksamhet.

RKR har som huvuduppgift att främja och *utveckla god redovisningssed* i kommuner, landsting och kommunalförbund *i enlighet med lagen om kommunal redovisning*.

Rådet ska inom ramen för huvuduppgiften

- göra uttolkningar av god redovisningssed
- utarbeta rekommendationer
- sprida innehållet i sina rekommendationer och uttolkningar
- följa upp den egna verksamhetens genomslag på kommuners och landstings externa redovisning
- följa utvecklingsarbetet på redovisningsområdet i Sverige och internationellt.

Enligt lagen om kommunal redovisning ska kommuners, landstings och kommunalförbunds årsredovisningar upprättas i enlighet med iakttagande av god redovisningssed. Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området, ska upplysningar om detta och skälen för avvikelsen lämnas i en not.

I detta sammanhang är RKR normgivande organ på det kommunala området.

## 1.2 Status och syfte

Detta dokument behandlar grundläggande begrepp och principer för framtagande och utformning av finansiella rapporter, i kommuner, landsting och kommunalförbund. Syftet med detta dokument är att:

- vägleda arbetet med att utforma framtida rekommendationer och revidera befintliga,
- vägleda dem som upprättar finansiella rapporter att tillämpa RKR:s rekommendationer och hantera frågor som ännu inte behandlas i någon rekommendation från RKR,
- vägleda revisorer och sakkunnigbiträden då de ska bedöma huruvida de finansiella rapporterna är upprättade i enlighet med RKR:s rekommendationer,
- vägleda användare vid tolkning av information i de finansiella rapporter som upprättats i enlighet med RKR:s rekommendationer, och att
- ge dem som är intresserade av RKR:s arbete kunskap om tankegångarna bakom innehållet i RKR:s rekommendationer.

Detta dokument är inte en rekommendation, och behandlar således inte frågor som rör klassificering, värdering eller upplysningar på enskilda områden. Innehållet är inte överordnat innehållet i enskilda rekommendationer eller lagstiftning. Lagstiftaren kan i vissa fall fatta beslut som bygger på andra bevekelsegrunder än de utgångspunkter som föreliggande ramverk utgår ifrån.

RKR är således medvetet om att det i ett begränsat antal fall kan finnas konflikter mellan det konceptuella ramverk som beskrivs i detta dokument och innehållet i lagen (1997:614) om kommunal redovisning och enskilda rekommendationer utfärdade av RKR. När en sådan konflikt föreligger, gäller det som anges i lagen om kommunal redovisning samt i aktuella rekommendationer utgivna av RKR. Eftersom dokumentet kommer att vara vägledande i RKR:s arbete med revidering av rekommendationer ges ökade förutsättningar för att sådana konflikter kommer att minska i framtiden.

Dokumentet kan komma att kompletteras och bearbetas utifrån de erfarenheter som RKR successivt vinner genom sitt arbete.



# 2

Förutsättningar för  
finansiell rapportering  
i kommunal sektor

---

## 2. Förutsättningar för finansiell rapportering i kommunal sektor

Kommuner och landsting är demokratiska organisationer som syftar till att tillvarata sina medlemmars intressen. Detta sker bl.a. genom att man använder gemensamma resurser, ofta av allmännyttig karaktär, för att tillhandahålla service åt medlemmar och brukare. Organisationerna har karaktären av obligatorisk association, vilket innebär att inget ägande går att koncentrera eller kapitalisera, samt att förhållandet mellan kommunen/landstinget och dess medlemmar/brukare inte alltid är av frivillig natur. Den specifika associationsform som kommuner och landsting utgör, och intressenternas heterogena karaktär, ställer krav på öppenhet och transparens som möjliggör ett styre som bygger på den representativa demokratis principer, vilka bland annat innefattar politiskt ansvarstagande och ansvarsutkrävande. Målformulering, prioritering och resursfördelning via en budget och beslut om denna budget är centrala delar i den politiska styrningen av kommuner och landsting, och kopplingen mellan budget och finansiell rapportering blir därför en viktig förutsättning för demokrati och utkrävande av politiskt ansvar.

Kommuners och landstings åtaganden säkras genom rätten att beskatta sina invånare. Till skillnad från exempelvis företag, som kan gå i konkurs, är kommuner och landstings fortlevnad garanterad genom denna beskattningsrätt, och ytterst av staten, då kommuners och landstings ställningar är reglerade i grundlagen. Förutom intäkter från skatter finansieras verksamheten också av avgifter och bidrag som inte hämtas från en marknad, utan garanteras genom politiska beslut. Ramen för den kommunala verksamhetens inriktning och omfattning anges i kommunallagen samt i olika speciallagar. Verksamheten förutsätts vara av allmänt intresse och kommuner och landsting är därmed förhindrade att utan lagstöd bedriva näringsverksamhet i vinstsyfte. I förhållande till kommersiella företag har kommuner och landsting en omvänd mål-/medelstruktur, dvs. kommuner och landsting erhåller resurser i syfte att bedriva verksamhet, medan kommersiella företag bedriver verksamhet i syfte att generera resurser och avkastning

|       | Kommuner<br>och landsting | Vinstdrivande<br>organisationer |
|-------|---------------------------|---------------------------------|
| Mål   | Verksamhet                | Resurser                        |
| Medel | Resurser                  | Verksamhet                      |

Figur 1. Mål-/medelstruktur

Då det primära målet för kommuner och landsting inte är att ge avkastning, utan att uppfylla olika målsättningar genom att bedriva verksamhet, är den finansiella rapporteringen nödvändig, men inte tillräcklig, för resultat- och effektivitetsmätning i kommuner och landsting. Skillnaden mellan en periods intäkter och kostnader visar i vilken mån kostnaderna har täckts av intäkterna. Även om detta i sig kan vara viktig information måste informationen från den finansiella rapporteringen, för att mäta effektivitet, kompletteras och sättas i relation till annan information om mängd och kvalitet.

Sammantaget måste ovan nämnda förutsättningar beaktas vid normering och upprättande och tolkning av svenska kommuners och landstings finansiella rapportering. Även om denna sektors finansiella rapporter i grunden bygger på bokföringsmässiga grunder, har ovan nämnda förutsättningar implikationer för exempelvis värdering, matchning, definition av redovisningsenheten, upplysningskrav samt användning och uttolkning av de finansiella rapporternas information. Tillsammans med den lagstiftning som sätter ramen för RKR:s normering, kan ovan nämnda förutsättningar ibland innebära att RKR kommer till andra ställningstaganden i specifika redovisningsfrågor än vad andra nationella och internationella normgivare gör.



# 3

Den finansiella  
rapporteringens syfte



### 3. Den finansiella rapporteringens syfte

Finansiell rapportering ska tillgodose det allmänna informationsbehov som finns hos en potentiell vid krets användare som inte kan kräva rapporter anpassade för deras specifika informationsbehov. Syftet med kommuners och landstings finansiella rapportering är att ge information som ger en rättvisande bild av resultat och ställning och som tillsammans med annan information kan ligga till grund för politiskt *ansvarsutkrävande* och utvärdering av huruvida kommuners och landstings resursanvändning är i enlighet med god ekonomisk hushållning. Redovisningsinformationen ska även, tillsammans med annan information, kunna ligga till grund för beslut om resursallokering samt planering och utvärdering av framtida resursbehov.

# 4

De finansiella  
rapporternas användare

## 4. De finansiella rapporternas användare

Den finansiella rapporteringen riktar sig till externa användare, som normalt inte har tillgång till organisationsintern information. Som externa användare ses invånare, brukare, organisationer som är beroende av ersättningssystem eller konkurrerar med kommuners/landstings egenregiverksamhet, andra kommuner och landsting samt staten och deras representanter. Dessa intressenter tillhandahåller på olika sätt resurser till kommuner, landsting och kommunalförbund.

I sin roll som invånarnas representanter samt formell mottagare av årsredovisningen har fullmäktige en viktig roll, då fullmäktige på grundval av årsredovisningen, och annan i sammanhanget viktig information, har att ta ställning till huruvida ansvarsfrihet ska beviljas eller ej. De finansiella rapporterna är således viktiga också som informationskälla för interna beslutsfattare såsom politiker och tjänstemän.

# 5

Kvalitative  
egenskaper

## 5. Kvalitativa egenskaper

Kvalitativa egenskaper är de egenskaper som gör informationen från de finansiella rapporterna användbar för användarna. De viktigaste kvalitativa egenskaperna är begriplighet, jämförbarhet, relevans, tillförlitlighet samt öppenhet och transparens.

### 5.1 Begriplighet

Det är viktigt att de finansiella rapporternas information är begriplig för användarna. Det förutsätts emellertid att användarna har en rimlig kunskap om kommunal verksamhet, ekonomi och redovisning samt att de studerar informationen med rimlig noggrannhet. Information som rör komplicerade frågor, och som är av vikt för ansvarsutkrävande och som underlag för ekonomiska och politiska beslut, får inte utelämnas enbart av det skälet att den kan vara svår för vissa användare att förstå.

Då regleringen av den kommunala sektorns redovisning och finansiella rapportering består av ramlagstiftning med utfyllande normering, vilken i grunden är principbaserad, innebär kravet på begriplighet även att de finansiella rapporterna måste kompletteras med noter och tilläggsupplysningar där man redogör för vilka uppskattningar och bedömningar som de finansiella rapporterna grundar sig på.

### 5.2 Jämförbarhet

De finansiella rapporterna ska upprättas på ett sådant sätt att jämförbarhet såväl mellan redovisningsenheter, som över tiden för en och samma redovisningsenhet möjliggörs. Möjligheten att kunna göra jämförelser är av särskild vikt för kommuner och landsting vars varor och tjänster normalt inte prissätts på en marknad.

### 5.3 Relevans

De finansiella rapporterna ska utformas så att informationen på ett relevant sätt kan användas för att följa upp och utvärdera resursanvändning och beslut. För kommuner och landsting ligger således betoningen på återföringsrelevans, även om informationen tillsammans med annan information såsom budgetdokument, indirekt ligger till grund för framåtriktade beslut. De finansiella rapporternas relevans påverkas emellertid inte enbart av dess innehåll, utan även dess *aktualitet* måste beaktas. Detta innebär att de finansiella rapporterna inte får presenteras alltför långt efter redovisningsperiodens slut för att kunna utgöra relevant information för beslutsfattande och ansvarsutkrävande.

## 5.4 Tillförlitlighet

De finansiella rapporterna ska på ett tillförlitligt och *neutralt* sätt återspegla den verksamhet som bedrivs inom ramen för redovisningsenheten. Informationen i de finansiella rapporterna ska ge en *objektiv* bild av resultat och ställning. En grundläggande utgångspunkt är att innebörden av en ekonomisk händelse, snarare än dess juridiska form, ska återspeglas i de finansiella rapporterna.

## 5.5 Öppenhet och transparens

En annan viktig aspekt är att rapporteringen präglas av *transparens*, *öppenhet* och *fullständighet* genom att alla väsentliga ekonomiska händelser och väsentliga aspekter för bedömning av redovisningsenhetens resultat och ställning innefattas och beaktas.

## 5.6 Avvägning och begränsningar

I vissa fall kan en avvägning och kompromiss mellan de kvalitativa egenskaperna vara nödvändiga för att uppnå en lämplig balans och uppfylla den finansiella rapporteringens syfte. Den relativa betydelsen av de kvalitativa egenskaperna är en fråga om professionellt omdöme i samband med att uppskattningar och bedömningar görs.

Finansiell rapportering tar i sig resurser i anspråk och innebär följaktligen kostnader för redovisningsenheten. En avvägning måste därför alltid göras avseende huruvida informationen är av väsentlig betydelse och om nyttan med att ta fram informationen överväger kostnaden. Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användarens slutsatser avseende ansvarsutkrävande och/eller resursanvändning. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara användbar. Vid avvägning av kostnad mot nytta, måste följaktligen behoven hos de olika användarna av redovisningsinformationen beaktas.

Väsentlighet är en genomgripande begränsning, eftersom det gäller samtliga av de kvalitativa egenskaperna. Utgångspunkten är att information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka det politiska ansvarsutkrävandet och utvärderingen av kommunen eller landstingets resursanvändning eller beslut om resursallokering och utvärdering av framtida resursbehov.





Definitioner



## 6. Definitioner

För att de finansiella rapporterna ska kunna ligga till grund för utvärdering av kommuner och landstings resursanvändning, är *bokföringsmässiga grunder* en central princip. Bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter periodiseras så att intäkter och kostnader hänförs till den period då prestationen levereras respektive resursen förbrukas. De ekonomiska konsekvenserna av transaktioner och händelser återspeglas genom den inordning i olika huvudgrupper som sker i de finansiella rapporterna. Huvudgrupperna i resultaträkningen där resultatet mäts är intäkter och kostnader. Huvudgrupper i balansräkningen där den finansiella ställningen mäts är tillgångar, skulder och eget kapital.

*Intäkt* – en ökning av det ekonomiska värdet under redovisningsperioden till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde (med en ökning av eget kapital som följd).

*Kostnad* – en minskning av det ekonomiska värdet under redovisningsperioden till följd av utbetalningar eller minskning av tillgångars värde, eller ökning av skulders värde (med en minskning av eget kapital som följd).

*Tillgång* – en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge framtida nytta i form av servicepotential och/eller ekonomiska fördelar.

*Skuld* – en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser. Om en förpliktelse är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp, klassificeras den som en avsättning.

*Eget kapital* – redovisningsenhetens nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan tillgångar och skulder.

En post som inryms i definitionen av *tillgång*, *skuld*, *eget kapital*, *intäkt* eller *kostnad* ska tas in i balans- eller resultaträkningen om:

- de ekonomiska fördelar eller den servicepotential som är förknippad med posten sannolikt kommer att tillföras eller lämna redovisningsenheten i framtiden, och
- postens kostnad eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

# 7

## Värderings- och mätmetoder

## 7. Värderings- och mätmetoder

Med hänsyn tagen till den kommunala sektorns förutsättningar och de finansiella rapporternas syfte, har balansräkningen en underordnad och resultatutredande roll. Värderingen av tillgångar syftar i första hand till att åstadkomma en rättvisande periodisering av inkomster och utgifter samt korrekt matchning av intäkter och kostnader. Svårigheten att finna tillräckligt tydliga kopplingar mellan intäkter och nedlagda utgifter, samt den begränsning som självkostnadsprincipen innebär, omöjliggör i många fall en traditionell tillämpning av matchningsprincipen, dvs. att man utgår från periodens intäkter för att fastställa kostnaderna genom att bestämma vilken resursåtgång som krävs för att generera intäkterna. För att fastställa periodens intäkter och kostnader blir man, i de fall verksamheten är finansierad av avgifter, men reglerad av självkostnadsprincipen, hänvisad till en omvänd matchning i två steg. I ett första steg måste periodens kostnader fastställas genom att utgifterna matchas mot en storhet eller ett mått som representerar prestationer levererade av verksamheten. I nästa steg fastställs verksamhetens intäkter genom att dessa matchas mot verksamhetens kostnader. I de fall en direkt koppling mellan intäkter och kostnader saknas, utgör tidsmatchning det enda alternativet.

För att kunna fastställa en periods intäkter och kostnader krävs det att man värderar de tillgångar och skulder som finns vid periodens början och slut. Värdering innebär ett fastställande av det belopp till vilket en post ska redovisas i balans- respektive resultaträkningen; här ingår även val av metod för att fastställa beloppet.

Inom redovisning tillämpas huvudsakligen anskaffningsvärde eller verkliga värden för att värdera tillgångar, skulder, intäkter och kostnader. Då kommuners och landstings tillgångar ofta har ett allmännyttigt syfte, och den verksamhet som bedrivs med hjälp av dessa tillgångar vanligtvis är hel- eller delfinansierad av skattemedel, är normalt varken marknads- eller avkastningsvärdering tillämpbar. De *historiska anskaffningsvärdena* blir därför normalt den utgångspunkt för värdering som är mest relevant.

- *Historiskt anskaffningsvärde.* Tillgångar redovisas till det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning. Skulder redovisas till det belopp som motsvarar det som erhållits i utbyte för åtagandet, eller till det belopp som måste betalas för att reglera skulden.

I vissa situationer utgör emellertid verkligt värde en både försiktigare värdering och bättre grund för periodisering än anskaffningsvärde. Vad som utgör ett verkligt värde kan emellertid variera från post till post. Ett verkligt värde kan till exempel utgöras av noterade marknadspriser eller ett återvinningsvärde. De vanligaste verkliga värdena som tillämpas inom kommunal redovisning är följande:

- *Marknadsvärde.* Det pris som marknaden är beredd att betala för en tillgång eller skuld. Även om förmögenhetsredovisning till marknadsvärden normalt sker sidordnat balansräkningen kan, under vissa omständigheter, exempelvis finansiella anläggningstillgångar värderas till marknadsvärden.
- *Nettoförsäljningsvärde.* Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar det som vid värderingstillfället skulle erhållas vid en normal försäljning. Skulder redovisas till det beräknade odiskonterade belopp som skulle ha betalats ut för att reglera skulden. Lager värderas exempelvis i enlighet med lägsta värdets princip som innebär att lagret ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde, vilket kan utgöras av antingen dess återanskaffningsvärde eller dess nettoförsäljningsvärde.
- *Nuvärde.* Tillgångar redovisas som det diskonterade värdet av de framtida nettoinbetalningar som tillgången förväntas ge upphov till. Skulder redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoutbetalningar som bedöms komma att krävas för att skulden ska regleras. Tillgångar som nyttjas genom finansiella leasingavtal värderas oftast till nuvärdet av framtida leasingavgifter. Ett annat vanligt exempel på denna typ av värdering utgörs av pensionsförpliktelser
- *Återanskaffningsvärde.* Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar den utgift som behövs för att vid värderingstillfället anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång. Skulder redovisas till det odiskonterade belopp som skulle ha krävts för att vid värderingstillfället reglera skulden.



# 8

## Redovisningsenhetens avgränsning

## 8. Redovisningsenhetens avgränsning

Den avgörande karakteristiken för en redovisningsenhet är att det finns användare som behöver finansiell information för att utkräva ansvar eller för att fatta beslut om resursallokering och framtida resursbehov. Den kommunala finansiella rapporteringen har flera användare för vilka den primära redovisningsenheten och kraven på rapporteringens innehåll kan variera. En redovisningsenhet kan vara: vissa specialreglerade verksamheter (exempelvis VA, Fjärrvärme, Renhållning), en nämnd, ett kommunalförbund, en enskild kommun, ett lands-ting eller hela kommunkoncernen.

Fullmäktige tillsätter ledamöter i kommunens styrelser och nämnder och utkräver ansvar av dessa. Nämnderna kan därför ses som primära redovisningsenheter för fullmäktige. Driftbudgetens och investeringsbudgetens utfall med kompletterande information utgör därmed viktiga rapporter för fullmäktiges ansvarsutkrävande. I brist på en marknad som sätter gränser för resursförbrukningen utgör också rapporter om budgetens utfall viktig information för fullmäktiges och styrelsens styrning och uppföljning av kommunens ekonomi.

Staten ställer via lagstiftning krav på organisationers resultat och ställning. För kommuner som juridiska personer yttrar sig detta i regler om god ekonomisk hushållning och det så kallade balanskravet, som riktar sig mot kommunens resultaträkning. Ur statens och balanskravets synvinkel är därför den kommunala förvaltningsorganisationen den primära redovisningsenheten, och förvaltningens resultaträkning med tilläggsinformation rörande balanskravet utgör den viktigaste rapporten.

För medborgarens informationsbehov är det i regel av mindre betydelse (hur kommunen organiserar sig kan i många fall vara en het fråga: det kan handla om demokrati och insyn m.m.) i vilka olika juridiska personer den kommunala verksamheten bedrivs. Medborgaren utkräver ansvar av fullmäktige i allmänna val, och den samlade kommunala verksamheten ses av medborgaren som en beslutsenhet för vilken fullmäktige har politiskt och ekonomiskt ansvar. Den *kommunala koncernen* blir därför den *primära redovisningsenheten* och den gemensamma förvaltningsberättelsen med särskilda upplysningar och sammanställd redovisning de viktigaste rapporterna för den intresserade medborgaren. Redovisningsenheten kan följaktligen också omfatta andra juridiska personer än den kommunala förvaltningen, då verksamhet som kommunfullmäktige har politiskt och ekonomiskt ansvar för bedrivs genom sådan annan juridisk person.







ISBN 978-91-974229-1-8



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING