

# REKOMMENDATION 8.2

## Sammanställd redovisning

Juni 2009



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

### Innehåll

Denna rekommendation behandlar gemensam förvaltnings berättelse och sammanställda räkenskaper.

---

### Rekommendationens bindande verkan

**Text markerad med fet stil** utgör den normerande delen i denna rekommendation. Om avvikelse från rekommendationen görs ska enligt 1 kap. 3 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, i årsredovisningen anges vilken avvikelse som gjorts och skälen för detta.

---

### Lagregler

Regler om gemensam förvaltningsberättelse och sammanställda resultat- och balansräkningar finns i lagen om kommunal redovisning 8 kap.1 – 2 §§.

---

### Definitioner

I denna rekommendation används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

*Kommun* – Med kommun menas kommun, landsting eller kommunalförbund.

*Kommunens samlade verksamhet* – Med kommunens samlade verksamhet menas den verksamhet kommunen bedriver i koncernen och i uppdragsföretag.

*Den kommunala koncernen* – Med den kommunala koncernen menas den kommunala förvaltningsorganisationen och kommunens koncernföretag.

*Kommunalt koncernföretag* – En juridisk person<sup>1</sup> där kommunen själv eller med stöd av andra koncernföretag har ett varaktigt, bestämmande eller betydande inflytande som ger möjlighet att påverka utformningen av koncernföretagets verksamhet, mål och strategier etc.

Som tumregler för att bestämma när inflytandet över en juridisk person är betydande eller bestämmande används följande gränser:

- Bestämmande inflytande uppnås vid mer än 50% röstinnehav i företagets beslutande organ. Ett sådant företag kallas dotter företag.
- Betydande inflytande uppnås vid mer än 20% och upp till 50% röstinnehav i företagets beslutande organ. Ett sådant företag kallas intresseföretag.

Ovanstående gränser i form av röstetal är tumregler. Det betyder

---

<sup>1</sup> Tex: aktieföretag, stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening, handelsbolag, finansiella samordningsförbund eller kommunalförbund.

att vid fastställandet av inflytandets grad så ska även frågor som: avtal, hur övrigt ägande är fördelat, ekonomisk betydelse och andra faktorer som begränsar eller inskränker inflytandet beaktas.

*Kommunalt uppdragsföretag* – Ett uppdragsföretag är en annan juridisk person till vilken kommunen med stöd av kommunallagen 3:18 och 3:19 överlämnat vården av en kommunal angelägenhet, men där överlämnandet skett på ett sätt så att ett betydande inflytandet inte erhållits. Överlämnandet kan ske genom upphandling enligt Lag om offentlig upphandling, Lag om valfrihets-system eller på annat sätt. Bland uppdragsföretagen ingår:

- *Andra samägda företag*: Företag där kommunens röstandelar understiger 20%
- *Kommunala entreprenader*: Företag som helt ägs av andra juridiska personer än kommunen och till vilka kommunen överlämnat vården av en kommunal angelägenhet.

*Gemensam förvaltningsberättelse* – en förvaltningsberättelse som omfattar kommunens samlade verksamhet. I förvaltningsberättelsen ingår den kommunala koncernen och uppdragsföretagen.

*Sammanställda räkenskaper* – Med sammanställda räkenskaper menas resultat- och balansräkningar samt kassaflödesrapport och tilläggsupplysningar omfattande kommunen och dess koncernföretag.

*Utomstående intressen i samägda företag* – Den del av ett kommunalt koncernföretags resultat och eget kapital som ägs av någon utanför den kommunala koncernen:

- Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och eget kapital som inte ägs av den kommunala koncernen.
- Med andra externa intressen menas den del av intresseföretags resultat och eget kapital som inte ägs av den kommunala koncernen.

*Förvärv*: En transaktion/ekonomisk händelse genom vilken kommunen direkt eller indirekt erhåller ett bestämmande eller betydande inflytande över en annan juridisk person.

*Förvärvsanalys*: En utredning där köpeskillingen och koncernkoncernens anskaffningsvärde för tillgångar, skulder och avsättningar i koncernföretagen fastställs.

*Förvärvskalkyl*: En sammanfattande dokumentation av förvärvsanalysen som ligger till grund för eliminering av koncernföretagens aktier/andelar och eget kapital vid förvärvstidpunkten. Till förvärvskalkylen hör även avskrivnings-/upplösningsplaner för koncernmässiga över- och undervärden.

*Koncernmässiga över- och undervärden:* Med dessa värden menas skillnader mellan koncernföretagens och kommunkoncernens redovisade värden i tillgångar, skulder och avsättningar.

*Mellanhavanden inom kommunkoncernen:* Ekonomiska händelser och relationer mellan den kommunala förvaltningen och kommunens koncernföretag eller företagen emellan. Exempel på händelser och relationer är intäkter och kostnader, fordringar och skulder, vinster och förluster, utdelningar, borgensförbindelser, leasingavtal etc.

*Förvärvsmetoden:* Konsolideringsmetod som innebär att tillgångar och skulder ska värderas med kommunkoncernens anskaffningsvärde som grund och att det egna kapital koncernföretaget har vid förvärvet ska elimineras. Det betyder att endast eget kapital intjänat i koncernföretaget efter förvärvet får medräknas i kommunkoncernens egna kapital.

*Proportionell konsolidering:* Konsolideringsmetod som innebär att endast ägd andel av koncernföretagens räkenskapsposter medtas i den sammanställda redovisningen. Minoritetsandelar av räkenskapsposter i dotterföretag och andra externa intressen i intresseföretags räkenskapsposter ska inte ingå i den sammanställda redovisningen.

*Fullfonderingsmodell:* Redovisningsmodell för pensioner som innebär att alla pensionsförpliktelser klassificeras och redovisas som avsättning eller skuld i balansräkningen, även om de intjänats före 1998.

---

## GEMENSAM FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE

### Innehåll

**Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens samlade verksamhet.**

**Upplysningar ska lämnas om:**

- **Viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin, som inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.**
  - **Händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.**
  - **Den samlade verksamhetens förväntade utveckling.**
  - **Väsentliga personalförhållanden.**
  - **Andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten.**
-

## Beskrivning av den samlade kommunala verksamhetens organisation

**Förvaltningsberättelsen ska innehålla en redogörelse över de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten.** Det kan ske i form av ett organisationsschema eller på annat sätt.

I redogörelsen ska de juridiska personerna klassificeras i:

- koncernföretag med bestämmande resp. betydande inflytande
- uppdragsföretag av typen andra samägda företag resp. kommunala entreprenader.

Vidare bör det för varje enhet anges andelsförhållanden och juridisk form.

---

## Särskilda upplysningar

**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.

Till de särskilda upplysningarna hör även en analys av den ekonomiska utvecklingen i företagen, bl a innehållande en bedömning av affärs- och marknadsrisker samt finansiella risker.

---

## SAMMANSTÄLLDA RÄKENSKAPER

Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper och företag som ska eller kan undantas från den sammanställda redovisningen

**Kommuner är skyldiga att upprätta sammanställd redovisning om ett av nedanstående villkor är uppfyllda:**

- a) Kommunens andel av de kommunala koncernföretagens omsättning (högsta värdet av intäkter eller kostnader) uppgår till 5% eller mer av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag, eller om:**
- b) Kommunens andel av de kommunala koncernföretagens balansomslutning uppgår till 5% eller mer av kommunens balansomslutning.**

Om inget av dessa villkor är uppfyllda bortfaller kravet på kommunens skyldighet att upprätta sammanställd redovisning.

**Redovisningen av den verksamhet som bedrivs utanför den kommunala förvaltningen ska i dessa fall inskränkas till att göras inom ramen för den gemensamma förvaltningsberättelsen.**

**De sammanställda räkenskaperna ska omfatta kommunen och dess koncernföretag. Följande företag ska (a och b) eller kan (c) undantas från den sammanställda redovisningen:**

- a) Företag som förvärvats i syfte att avyttras inom ett år.
- b) Företag där det finns ett betydande och varaktigt hinder att utöva det kommunala inflytandet.
- c) Företag vars verksamhet är av obetydlig omfattning, vilket definieras som företag där kommunens andel av omsättning och omslutning är mindre än 2% av skatteintäkter och generella statsbidrag. Den sammanlagda kommunala andelen av omsättningen/omslutningen hos de företag som undantas, får dock inte överstiga 5% av skatteintäkter och generella statsbidrag.

Har koncernföretag undantagits från de sammanställda räkenskaperna av ovanstående eller andra skäl ska det, och motiven för detta, anges i årsredovisningen.

---

### Omfattning, räkenskaps-scheman, tilläggsinformation och noter

#### De sammanställda räkenskaperna omfattar:

- a) Resultaträkning
- b) Balansräkning
- c) Kassaflödesrapport
- d) Tilläggsupplysningar

Den kommunala koncernens räkenskaper ska ställas upp jämte kommunens och jämföras med föregående års siffror. Samma räkenskaps-scheman som kommunens ska användas för koncernen med tilläggsposter för sådant som inte täcks av den kommunala redovisningslagens räkenskaps-scheman. Exempel på sådana poster är:

- I resultaträkningen
  - o Skatt på årets resultat – i de fall posten uppgår till betydande belopp, annars ska skattekostnader redovisas i not till Verksamhetens kostnader.
  - o Andel i intresseföretags resultat – i de undantagsfall intresseföretag konsoliderats enligt kapitalandelsmetod via underkoncern.
  - o Minoritetens andel i årets resultat – i de undantagsfall samägda dotterföretag fullkonsoliderats via underkoncern.
- På balansräkningen
  - o Uppskjutna skatter: specificeras som en post bland Övriga avsättningar.
  - o Kapitalandelar i intresseföretag – i de undantagsfall intresseföretag konsoliderats enligt kapitalandelsmetod via underkoncern.
  - o Minoritetsintressen – i de undantagsfall samägda dotterföretag fullkonsoliderats via underkoncern.

Tilläggsupplysningar ska lämnas enligt följande:

- Noter till resultat- och balansräkningens poster ska i årsredovisningen utgöras av specifikationer till resultat- och balansposterna och vara av samma typ som kommunens samt redovisas jämte dessa.
- Upplysningar om hur den kommunala koncernen definierats/avgränsats, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under året.

---

## Metod

Räkenskapsåret för den kommunala koncernen utgörs av kalenderåret. Om koncernföretaget tillämpar brutet räkenskapsår ska periodbokslut per 31/12 utgöra underlag till de sammanställda räkenskaperna.

De sammanställda räkenskaperna ska med hänsyn till värdering upprättas enligt förvärvsmetoden och med hänsyn till specificering enligt proportionell metod.

Koncernmässiga över-/undervärden som uppkommer vid ett förvärv av ett koncernföretag ska i första hand hänföras till identifierbara tillgångar, skulder, avsättningar i det förvärvade företaget. Avskrivning/upplösning av det koncernmässiga över/undervärdet ska anpassas till den underliggande tillgångens/skuldens/avsättningens nyttjandeperiod eller motsvarande.

Kan ett direkt förvärvat över/undervärde inte hänföras till en identifierbar balanspost ska värdet tas upp som goodwill/negativ goodwill bland immateriella tillgångar och avskrivs/upplösas under högst 5 år. Goodwill/negativ goodwill som uppstått genom koncernföretags förvärv ska inte justeras i de fall de åsatts en längre avskrivnings/ upplösningstid än 5 år, så vida det inte finns skäl för detta.

Vid upprättande av den sammanställda redovisningen ska mellanhavanden inom kommunkoncernen elimineras.

Till den del obeskattade reserver (förvärvade eller genere rade) utgörs av uppskjuten skatt ska dessa i den sammanställda redovisningen redovisas som avsättning. Resterande del av obeskattade reserver ska redovisas som eget kapital.

---

## Hantering av civilrättsliga underkoncerner

Huvudmetoden innebär att varje enskilt koncernföretag ska konsolideras för sig. Som alternativ metod kan civilrättsliga underkoncerners bokslut – konsolideras, förutsatt att nödvändiga justeringar görs.

Den alternativa metoden används företrädesvis när underkoncernens företag i huvudsak består av helägda företag som ej varit föremål för interna förvärv.

### Justeringar för skillnader i redovisningsprinciper

**De sammanställda räkenskaperna ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper. Härvid ska kommunens redovisningsprinciper vara vägledande.**

**Om koncernföretagens redovisningsprinciper avviker från kommunens ska de justeras före konsolidering.**

**Undantag från ovanstående princip utgörs av pensionsredovisningen. Pensionsåtaganden för de kommunala företagen ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt de principer och regler som gäller för företagen. Pensionsåtaganden i kommuner ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt den s.k. blandmodellen.**

Exempel på skillnader i redovisningsprinciper mellan kommunen och koncernföretagen som det ska justeras för är:

- Uppskrivning av materiella anläggningstillgångar. Den kommunala redovisningslagen medger inte uppskrivning av dessa tillgångar vilket företagets redovisningsregler i vissa fall gör. Uppskrivningar av koncernföretagens materiella anläggningstillgångar och avskrivningar av dessa ska därför återföras före konsolidering
- Leasing/hyra. Beroende på vilka redovisningsregler koncernföretagen följer redovisas leasing/hyra på annat sätt än i enlighet med RKR 13:1. Justering/komplettering av företagets räkenskaper före konsolidering kan därför vara nödvändig.
- Finansiella instrument och fordringar/skulder i utländsk valuta redovisas med anskaffningsvärdet som utgångspunkt i kommunens räkenskaper. Koncernföretagen kan ha en redovisning av dessa poster som bygger på verkliga värden. Justering av företagets räkenskaper innan konsolidering kan därför vara nödvändig.

Generellt gäller att olikheter som inte väsentligen påverkar utfallet i de sammanställda räkenskaperna kan lämnas ojusterade.



## Förvärvsanalys, förvärvs kalkyl och övrig dokumentation

Vid ett förvärv eller första gången en sammanställd redovisning upprättas ska en förvärvsanalys göras.

Analysen ska sammanfattas i en förvärvs kalkyl som ligger till grund för elimine ringen av kommunens aktier i koncernföretaget och det egna kapital företaget hade vid förvärvstillfället. **Av förvärvs kalkylen ska minst följande framgå:**

- **Förvärvspris**
- **Beskattat eget kapital**
- **Obeskattat eget kapital och dess fördelning på uppskjuten skatt respektive eget kapital**
- **Koncernmässiga över- och undervärden och deras fördelning på balansposter**
- **Till kalkylen ska även avskrivnings-/ upplösning planer till koncernmässiga över-/undervärden fogas.**

Förvärvs kalkylen utgör en verifikation och ska hanteras som räkenskapsinformation. Till räkenskapsinformation hör även dokumentation över hur enheternas räkenskapsposter justerats, eliminerats och konsoliderats. Har särskilda dataprogram för sammanställd redovisning nyttjats ska beskrivning över dessa ingå som en del i kommunens systemdokumentation.

---

## Ikraftträdande

**Denna rekommendation ersätter Rekommendation 8.1 Sammanställd redovisning, december 2002. Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2009.**

---

## Bakgrund och överväganden

---

Eftersom en betydande del av den kommunala verksamheten bedrivs i andra juridiska personer än den kommunala förvaltningen, bör den samlade kommunala verksamheten ses som en beslutsenhet för vilken kommunfullmäktige har politiskt och ekonomisk ansvar. Syftet med sammanställd redovisning är att ge en helhetssyn på kommunens verksamhet och ekonomi och att åstadkomma en organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommunerna.

Den traditionella budgeteringen och redovisningen i kommunen ger inte en helhetssyn på den kommunala ekonomin. Med undantag för kommunallagens målsättningsparagraf om god ekonomisk hushållning fokuserar regelverken för den kommunala ekonomin på den kommunala förvaltningen. Det finns t ex inga regler om budgetering för verksamheter som bedrivs utanför den kommunala förvaltningsorganisationen. Balanskravet omfattar endast förvaltningsorganisationen och lagregler för redovisning av den samlade kommunala verksamheten inskränker sig till två paragrafer. Området är svagt reglerat i lag, vilket Rådet för kommunal redovisning vill kompensera med denna rekommendation.

Den sammanställda redovisningen i kommuner bygger trots juridiska, organisatoriska och redovisningsmässiga olikheter, historiskt på begrepp hämtade från det privata näringslivet. Bl a har ordet "koncern" använts för att beskriva den beslutsenhet där kommunen och dess företag samverkar under ledning av fullmäktige. I rekommendationen används termen "kommunal koncern" för att definiera kommunen och dess företag som redovisningsenhet. Särskilda kommunala begrepp har definierats i rekommendationen. Exempel på dessa är "Kommunens samlade verksamhet" i vilka fler enheter än de som konsolideras ingår och "Uppdragsföretag" vilket utgörs av enheter som inte konsolideras, men genom vilka kommunen bedriver verksamhet.

Den kommunala förvaltningens redovisningsprinciper avviker på ett antal områden från dess företags redovisning. Likaså avviker privaträttslig koncernredovisning från metoder som används för sammanställd redovisning i kommuner. Rekommendationen föreskriver därför att den sammanställda redovisningen för kommuner ska bygga på kommunens redovisningsprinciper och att det vid olikheter ska göras justeringar av företagens räkenskaper före konsolidering. I rekommendationen finns en avvikelse i detta avseende: Pensionsredovisningen ska enligt förarbeten till Lag om kommunal redovisning bygga på respektive enhets principer.

I vissa fall kan kommunens verksamhet som bedrivs i andra juridiska personer vara av mycket liten omfattning. I dessa fall är det inte motiverat att upprätta en sammanställd redovisning. Rekommendationen lämnar därför ett utrymme för dessa kommuner att inskränka redovisningen av verksamheten i företagen till att ske inom ramen för förvaltningsberättelsen. Vidare lämnar rekommendationen, under vissa omständigheter och när så är motiverat ett utrymme för att undanta vissa företag från konsolidering.

## Bilaga

---

### Exempel och förklaringar

Bilagan utgör inte en del av rekommendationen utan syftar endast till att underlätta tillämpningen.

#### **Kommunens samlade verksamhet och koncernen.**

Ordet "koncern" har en formell juridisk betydelse i aktiebolagsrätten och i den bemärkelsen kan kommunen inte vara en koncern. Som organisatoriskt begrepp är det dock tillämpligt på kommunen. I rekommendationen används därför begreppet koncern för att beskriva kommunen och dess företag som en *ekonomisk beslutsenhet där flera självständiga juridiska enheter samarbetar i syfte att samordna enheternas verksamhet. Samordningen leds av en överordnad enhet - kommunen.* I rekommendationen används även begreppet "Kommunens samlade verksamhet" för att definiera alla de enheter som förvaltningsberättelsens redovisning omfattar. Dessa utgör en vidare krets av juridiska personer än koncernens som bara omfattar de enheter som ingår i de sammanställda räkenskaperna.

#### **Kommunalt uppdragsföretag**

I rekommendationen definieras ett uppdragsföretag som en annan juridisk person till vilken kommunen med stöd av kommunallagen överlämnat en kommunal angelägenhet och där inflytandet är mindre än betydande. Så kan vara fallet när kommunal verksamhet bedrivs i företag där röstetalen understiger 20% eller där verksamheten bedrivs på entreprenad – dvs, av juridiska personer där kommunen helt saknar formellt inflytande.

För att en kommunal entreprenad ska anses föreligga menas i rekommendationen att:

- Det finns ett avtal mellan kommunen och producenten om att denna ska bedriva kommunal verksamhet eller delverksamhet av större omfattning
- Kommunen har ett huvudansvar för att tjänsterna erbjuds kommunmedborgarna
- Verksamheten annars skulle ha utförts i egen regi
- Till entreprenader räknas inte verksamhet som köps av annan kommun
- Friskolor definieras inte som kommunala entreprenader även om de har kommunal finansiering, eftersom de tillkommer genom avtal med staten.

#### **Skyldighet att upprätta sammanställd redovisning och företag som kan undantas från densamma**

Kommuner som inte bedriver verksamhet utanför förvaltningsorganisationen i en sådan omfattning att en sammanställd redovisning tillför ett informationsmervärde ska inte behöva upprätta en sammanställd redovisning. De kommuner som upprättar sammanställda räkenskaper kan ha företag som faller under definitionen för ett koncernföretag men som ändå inte är motiverade att konsolidera i den sammanställda redovisningen. Skälen kan vara att ett varaktigt inflytande på företagets mål, strategier och verksamhet

## RKR 8.2 Sammanställd redovisning

inte föreligger t ex på grund av begränsningar i avtal eller dyl. Ett skäl kan också vara att företagets verksamhet är av en obetydlig storlek. Rekommendationen medger därför att enstaka företag undantas från konsolidering i dessa fall.

### **Räkenskapscheman, jämförelsetal samt främmande resultat- och balansposter från de kommunala företagen**

Den sammanställda redovisningen innehåller samma rapporter och ska redovisas på samma framträdande plats i årsredovisningen som kommunens. Detta för att åskådliggöra hur stor del av den samlade verksamheten som bedrivs utanför förvaltningen. Jämförelsesiffror ska lämnas för föregående års utfall.

Huvuddelen av de poster i företagens resultat- och balansräkningar som konsolideras i de sammanställda räkenskapserna kan inordnas bland de kommunala räkenskaps-schemats poster. För de poster från företagen som inte täcks av den kommunala upp-ställningsformen får kompletterande poster tas upp i resultat- eller balansräkningen. I de fall de främmande posterna är av mindre storlek kan de tas upp i not under ordinarie poster.

Exempel på sådana poster är skatt på resultatet, minoritetsandelar och andra poster som följer av de undantagsfall då kommunen inte fullt ut följer proportionell konsolideringsmetod.

Tilläggsupplysningar i form av noter och beskrivning av redovisningsprinciper bör så långt det är möjligt utgöra en integrerad del av kommunens årsredovisning i övrigt.

### **Hantering av civilrättsliga underkoncerner**

Många kommuner har bildat civilrättsliga koncerner och då uppkommer frågan om dessa underkoncerners koncernbokslut kan användas för konsolidering i den sammanställda redovisningen. Konsolidering av underkoncerners bokslut kan användas utan omfattande justeringar när underkoncernens företag består av helägda företag som ej varit föremål för interna förvärv. I andra fall, när underkoncernens företag till stor del består av sam-ägda företag (dotter- och eller intresseföretag) som dessutom varit föremål för interna förvärv, bör varje enskilt koncernföretag konsolideras för sig för att undvika merarbete och för att räkenskapserna ska bli rättvisande. Att konsolidera den sådan typ av koncern utan omfattande justeringar innebär en avvikelse mot förvärvsmetod med proportionell konsolidering.

De justeringar som måste göras vid konsolidering av civilrättsliga underkoncerner som består av delägda företag och uppstått genom interna förvärv är:

- Internvinst-/förlust i koncernföretags aktier
- Eliminerat eget kapital: justering till ursprungligt förvärvsvärde
- Återföring av koncernmässiga anskaffningsvärden (i underkoncernen) som uppstått vid koncernbildning

- Återföring av årets och ackumulerade avskrivningar/upplösningar på koncernmässiga över-/undervärden i underkoncernen
- Justering för intresseföretag som konsoliderats enligt kapitalandelsmetoden
- Justering av minoritetsintressen som uppstått vid konsolidering av delägda dotterföretag.

### Pensionsredovisning

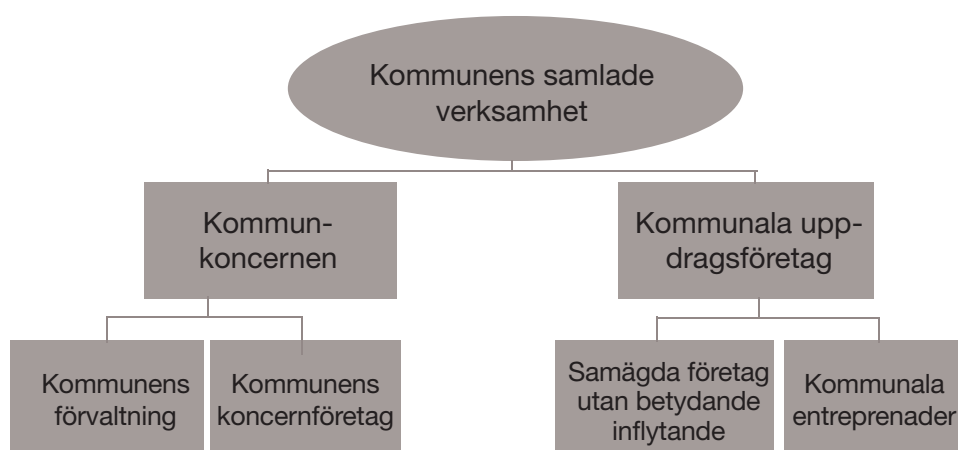
Kommunen pensionsredovisning sker enligt den sk. blandmodellen vilket motiveras av kommunallagens balanskrav. Motsvarande redovisning i koncernföretagen sker enligt den sk fullfonderingsmodellen. Av förarbeten till Lag om kommunal redovisning framgår att justering för olikheter i pensionsredovisning mellan kommunen och dess företag ej ska ske i den sammanställda redovisningen.

### Definition av den samlade kommunala verksamheten

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en beskrivning av de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten. Det kan bl. a. ske i form av ett organisationsschema med följande struktur:

### Gemensam förvaltningsberättelse

Schematisk beskrivning av den samlade kommunala verksamhetens olika enheter



## RKR 8.2 Sammanställd redovisning

Den gemensamma förvaltningsberättelsen ska omfatta den samlade kommunala verksamheten. Informationen om den kommunala förvaltningen, den kommunala koncernen, koncernföretagen och uppdragsföretagen kan vara av olika innehåll. Nedan åskådliggörs vad som utgör rimliga krav på information:

	Kommunen	Koncernföretagen	Uppdragsföretag med ägarandelar
Viktiga förhållande för bedömning av ekonomin	JA	JA	Vid behov
Händelser av väsentlig betydelse	JA	JA	Vid behov
Den samlade verksamhetens utveckling	JA	JA	JA, om den är av betydande omfattning
Väsentliga personalförhållanden	JA	JA	NEJ
Sjukfrånvaro	JA	NEJ	NEJ
Andra förhållanden, tex måluppfyllelse	JA	JA	JA
Uppföljning av god ekonomisk hushållning	JA	JA	JA

Det är kommunens egna måluppfyllelse som ska redovisas i förvaltningsberättelsen. Redovisningen av koncern- och uppdragsföretagen ska därför avse hur den kommunala verksamhet som bedrivs i dessa enheter bidrar till kommunens måluppfyllelse bl. a. vad det gäller god ekonomisk hushållning.

### Särskilda upplysningar i den gemensamma förvaltningsberättelsen

Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet ska lämnas om koncernföretagen. Det bör dels ske genom en analys av enheternas ekonomiska ställning och utveckling samt de risker som deras verksamhet är förknippad med. Vidare ska de upplysningarna ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i företagen. Det kan bl. a. ske genom en redovisning enligt följande:

#### Bidrag, tillskott och utdelningar

Enhet	Ägartillskott		Koncernbidrag		Utdelning	
	Givna	Mottagna	Givna	Mottagna	Givna	Mottagna
Kommunen						
Moder A	xx mkr			xxx mkr	xx mkr	xx mkr
-Dotter B		xx mkr				
-Dotter C			xxx mkr			
-Dotter D			xx mkr			

#### Kostnader, intäkter, räntor, fordringar och skulder

Enhet	Försäljning		Räntor		Lån		Borgen	
	Köpare	Säljare	Kostnader	Intäkt	Givare	Mottagare	Givare	Mottagare
Kommunen	xxx mkr	-		x mkr	xxx mkr		xxx mkr	
Moder A				x mkr	xxx mkr			xx mkr
-Dotter B		x mkr	x mkr			xx mkr		x mkr
-Dotter C		xx mkr	x mkr			xx mkr		x mkr
-Dotter D		xx mkr	x mkr			xx mkr		x mkr



### Rådet för Kommunal Redovisning

är normgivande organ för redovisningen på det kommunala området, dvs. för kommuner, landsting och kommunalförbund.

Bokföring och redovisning  
skall fullgöras enligt god redovisningssed.  
Till god sed hör att följa rekommendationer som ges av  
normgivande organ. Om man avviker från dessa skall  
upplysning om detta och skälen för avvikelsen  
anges i årsredovisningen.

### Rådet för Kommunal Redovisning

publicerar normerande text under rubriken  
”Rekommendationer”. Vad som i övrigt publiceras av Rådet,  
såsom vägledningar och idéskrifter är inte normerande,  
men kan vara till hjälp vid behov av tolkning av vad som är god  
redovisningssed.

