

---

TILLÄMPNING AV KOMMUNAL  
REDOVISNINGSNORMERING I 2008 ÅRS  
ÅRSREDOVISNINGAR

## INNEHÅLL

Inledning .....	1
Studiens uppläggning .....	1
Svarsfrekvens .....	1
Läsanvisning .....	1
Studiens resultat .....	3
Övergripande resultat enligt enkäten .....	3
Redovisning av skatteintäkter .....	4
Redovisning av pensioner .....	4
Redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser .....	5
Redovisning av leasing/hyra.....	6
Finansiell leasing .....	6
Ej uppsägningsbar operationell leasing.....	7
Sale and leaseback .....	7
Sammanställd redovisning .....	7
Redovisning av materiella Anläggningstillgångar.....	8
Redovisning av lånekostnader .....	9
Redovisning av immateriella tillgångar .....	9
Redovisning av finansiella tillgångar .....	10
Extraordinära och jämförelsestörande poster .....	10
Redovisning av byte av redovisningsprincip och rättelser .....	11
Redovisning av intäkter .....	11
Redovisning av kassaflöden .....	12
Förvaltningsberättelsen .....	12
Övriga iakttagelser .....	13
Upplysningar om redovisningsprinciper .....	13
Revisionsberättelsen .....	13
Reflektioner .....	<b>Fel! Bokmärket är inte definierat.</b>
Bilaga 1 Fel och avvikelser per kommungrupp.....	17

## INLEDNING

Rådet för kommunal redovisning (RKR) redovisar i denna rapport resultatet av en undersökning av tillämpningen av kommunal redovisningsnormering i 2008 års årsredovisningar. Denna studie har utförts av Ola Eriksson, kanslichef på Föreningen Sveriges kommunalekonomer. RKR har tidigare gjort en omfattande undersökning avseende 2003 års årsredovisningar.

## STUDIENS UPPLÄGGNING

Studien innefattar en enkät och dokumentstudier. Enkäten innehåller frågor dels på samtliga upplysningskrav som finns i RKR:s rekommendationer samt frågor om tillämpningar av redovisningsprinciper. Några frågor ställs också om tillämpningar av regler i lagen om kommunal redovisning (KRL). Totalt innehåller enkäten 170 frågor, men konstruktionen av enkäten innebär att en hel del frågor är följdfrågor vilket innebär att ingen har behövt svara på alla frågorna. Svarsalternativen är ofta av konstruktionen ja/nej/ej tillämpligt. Det finns också på flera frågor alternativet Annat som gör att den svarande i fritext får ange ett eget svar. För varje frågeområde finns också ett fält för kommentarer som utnyttjats av många av de svarande för att ge kompletterande information.

30 årsredovisningar (5 landsting och 25 kommuner) har granskats grundligt. Bland övriga årsredovisningar ca 140 st har vissa punktinsatser gjorts.

Där så har varit möjlig har jämförelser gjorts med 2003 års studie.

## SVARSFREKVENNS

Enkäten skickades till samtliga kommuners ekonomichefer och samtliga landstings redovisningschefer, sammanlagt 310 st. Två påminnelser skickades till dem som inte svarade. I enkäten uppmanades också kommunen/landstinget att skicka in en årsredovisning för att möjliggöra en granskning. 240 svar kom in vilket innebär en svarsfrekvens på 77 %. Svarsfrekvensen i 2003 års undersökning var 83 %. Ca 160 årsredovisningar skickades in.

Svaren fördelade sig enligt nedan

	Svars- frekvens
Storstäder	100%
Förortskommuner	79%
Större städer	89%
Pendlingskommuner	68%
Glesbygdskommuner	77%
Varuproducerande kommuner	75%
Övriga kommuner, över 25 000 inv.	74%
Övriga kommuner, 12 500-25 000 inv.	81%
Övriga kommuner, mindre än 12 500 inv.	71%
Landsting	90%
Totalt	77%

TABELL 1 - SVARSFREKVENNS

Bedömningen är att svarsfrekvensen för respektive kategori är tillräcklig för att kunna dra slutsatser för hela populationen. Någon särskild bortfallsanalys har inte gjorts.

## LÄSANVISNING

Där procentsatser inom parentes förekommer i nedanstående avsnitt avser dessa den föregående undersökningen avseende 2003 års årsredovisningar.

Enkäten omfattar i huvudsak uppgift om upplysningar som är obligatoriska enligt RKR:s rekommendationer. I de fall upplysningen inte är obligatorisk kommenteras detta särskilt.

Samtliga rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning kommenteras i varsitt avsnitt nedan med undantag för de tre rekommendationer som berör Pensioner som samtliga kommenteras i avsnittet pensioner.

I det avslutande avsnittet Reflektioner lämnas några sammanfattande kommentarer och reflektioner som är utredarens.

## STUDIENS RESULTAT

### ÖVERGRIPANDE RESULTAT ENLIGT ENKÄTEN

En försiktig tolkning av enkätsvaren där svaren *ej tillämpligt* eller *delvis* tolkats som rätt, och inga justeringar för eventuella motsägelser i enkäten eller resultat av dokumentstudier gjorts ger en sammanfattande bild på avvikelser enligt nedan.

	Upplysningsfel	Avvikelser och fel som påverkar resultat och ställning
2.1 Särskild avtalspension	94	19
3.1 Extraordinära	7	
4.2 Skatteintäkter	2	26
6.1 Bidrag till infrastruktur		1
7.1 Pensioner och pensionsmedel	25	
8.1 Sammanställd redovisning	33	144
10.1 Avsättningar	590	21
11.1 Materiella tillgångar	633	27
12.1 Immateriella tillgångar	107	32
13.1 Hyra/leasing	239	54
14.1 Byte av redovisningsprincip	43	5
15.1 Lånekostnader	252	24
16 Kassaflöde	173	
17 Pensioner	400	25
Förvaltningsberättelsen (KRL)	96	
<b>Totalt</b>	<b>2694</b>	<b>378</b>
<i>Genomsnitt per kommun/landsting</i>	<i>11,2</i>	<i>1,6</i>
<i>Max per kommun/landsting</i>	<i>32</i>	<i>7</i>
<i>Min per kommun/landsting</i>	<i>1</i>	<i>0</i>

TABELL 2 FEL OCH AVVIKELSER TOTALT

Upplysningar om avvikelser enligt ovanstående har enligt enkäten lämnats i 199 fall varav 118 utan att motiven till avvikelsen skett.

Avvikelser och fel uppdelat per kommungrupp framgår av nedanstående tabell:

Kommungruppsnamn	Upplysningsfel	Avvikelser och fel som påverkar resultat och ställning
Förortskommuner	11,1	1,2
Glesbygdskommuner	11,6	1,7
Pendlingskommuner	11,2	1,1
Storstäder	11,7	2,0
Större städer	12,0	2,3
Varuproducerande kommuner	12,2	1,3
Övriga kommuner, 12 500-25 000 inv.	11,1	1,7
Övriga kommuner, mer än 25 000 inv.	11,9	1,6
Övriga kommuner, mindre än 12 500 inv.	10,2	1,5
Landsting	8,7	2,1
<b>Totalt</b>	<b>11,2</b>	<b>1,6</b>

TABELL 3 FEL OCH AVVIKELSER PER KOMMUNGRUPP

Diagram över antal fel/avvikelser per kommungrupp och kommun framgår av bilaga 1

I ovanstående siffror ingår inte redovisning av intäkter eftersom RKR:s rekommendation om intäkter inte var gällande i bokslut 2008. Svaren i enkäten anger dock att i 150 fall så avviker tillämpningen på ett sätt som påverkar resultatredovisningen i 2008 års bokslut i förhållande till den rekommendation som RKR numera fastställt.

## REDOVISNING AV SKATTEINTÄKTER

Redovisning av skatteintäkter regleras i RKR 4.2.

90 % (83 % 2003) av de svarande har tillämpat rekommenderad prognos vid periodisering av skatteintäkterna. Alla utom en av de avvikande har tillämpat SKL:s februariprognos. Samtliga storstäder och tre landsting hör till de som avviker, i övrigt är spridningen stor både geografiskt och storleksmässigt på de kommuner som valt att avvika.

Motivet till att avvika från rekommendationen har enligt dokumentstudien varit antingen en tillämpning av försiktighetsprincipen eller "bästa bedömning". Tre kommuner har upplyst om att man avviker från rekommendationen men inte motiverat avvikelsen. Två kommuner har inte upplyst om att man avviker från rekommendationen.

Alla kommuner utom två har specificerat skatteintäkterna i not i enlighet med rekommendationen. En av dessa kommuner anger att de har specificerat skatteintäkterna i förvaltningsberättelsen i stället.

## REDOVISNING AV PENSIONER

Redovisning av pensioner och pensionsmedel regleras i rekommendationerna 2.1, 7.1 och 17.

90 % av kommunerna följer lagens bestämmelser om tillämpning av blandmodellen (åtaganden intjänade före 2008 redovisas som ansvarsförbindelse). Bland de som avviker finns tre landsting och fem större städer. Geografiskt finns en övervägande del av kommunerna i Skåne och Västra Götaland. Bland de som avviker redovisar drygt hälften hela pensionsåtagandet som avsättning/skuld och övriga har tagit upp delar av intjänandet för 1998 som avsättning.

Samtliga kommuner och landsting anger att de tillämpar RIPS07 för värdering av pensionsåtagandet.

För pensionsförpliktelser som följer av visstidsförordnanden anger 40 % att de redovisas som skuld/avsättning för förpliktelser som lösts ut. För ej utlösta avtal redovisar 36 % förpliktelserna som ansvarsförbindelse vilket i båda fallen är enlighet med rekommendation 2.1. Eftersom pensionsförpliktelser som följer av visstidsavtal inte regleras i RIPS07 ska tilläggsupplysningar om beräkningsgrunden för dessa åtaganden lämnas i årsredovisningen. Ca 30 % av de som redovisar sådana åtaganden anger att de lämnat dessa upplysningar. Av dokumentstudierna framgår dock att dessa upplysningar är mycket knapphändiga.

Nedanstående svar lämnades på frågan om information lämnas i årsredovisningen om antalet visstidsförordnanden och särskilda villkor som avviker från vad som är normalt?

	Antal	%
Ja, sådana avtal finns och redovisas	76	32 %
Ja, vi upplyser om att inga sådana avtal finns	9	4 %
Nej, vi har inga sådana avtal	126	53 %
Nej, sådana avtal finns med de redovisas ej	29	12 %

TABELL 4 REDOVISNING AV VISSTIDSFÖRORDNANDEN

Rekommendationen 2.1 avseende ovanstående upplysningar har förändrats/förtydligats något sedan 2003. 2003 angav 86 % att de följde rekommendationen fullt ut. En förklaring till de betydligt sämre värden som uppmäts nu är att frågorna i enkäten ställts på en mer detaljerad nivå. Ett av förtydligandena i den nya rekommendationen är att bestämmelserna också gäller politiker. Det förefaller osannolikt att det i 126 kommuner inte finns politiker som har pensionsförmåner kopplade till visstidsförordnanden, varför avvikelsen

mot rekommendationen sannolikt är betydligt större än angivet. Av de 29 kommuner som har oredovisade avtal är det endast en kommun som upplyst om detta i årsredovisningen, dock utan att ange skälen till avvikelserna.

Specifikation av förpliktelser för pensioner enligt kraven rekommendation 2.1 svarar 73 % (47 % 2003) att de gjort. Dokumentstudien påvisar dock i några fall att enkätsvaren inte riktigt stämmer med dokumenten.

Specifikation av pensionsförpliktelser enligt rekommendation 17 svarar 82 % att de gjort. Upplysning om aktualiseringsgrad som underlag för pensionskultsberäkningen är det 42 % som lämnats. Bland studerade dokument varierar aktualiseringsgraden mellan 73 och 96 %.

69 % (67 %) anger att de lämnar uppgifter om pensionsmedel och pensionsförpliktelser i förvaltningsberättelsen helt i enlighet med rekommendation 7.1. Ca 60 % av kommunerna anger att fullmäktige har fastställt särskilda föreskrifter för pensionsmedelsförvaltningen. Krav på särskilda föreskrifter finns sedan 1999 i kommunallagen 8:3a.

Av de 91 kommuner och landsting som anger att de har försäkrat bort någon del av sitt åtagande har upplysningar lämnats i enlighet med rekommendation 17 enligt nedan:

Vad som tryggats	40 %
Utbetalt belopp	47 %
Uppgift om överskottsmedel	20 %

## REDOVISNING AV AVSÄTTNINGAR OCH ANSVARFÖRBINDELSER

Redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser regleras i RKR 10.1.

65 % av de svarande redovisar avsättningar utöver avsatt för pensioner. Av de som redovisar sådana avsättningar lämnas nedanstående obligatoriska uppgifter i not helt eller delvis.

	Helt eller delvis
Ingående och utgående balans	85 %
Avsättningar gjorda under perioden	76 %
Belopp som tagits i anspråk under perioden för att reglera förpliktelsen	69 %
Outnyttjade belopp som återförts	71 %
Förpliktelsens karaktär	75 %
Förväntad tidpunkt för utflöde av resurser som förpliktelsen orsakar	22 %
Indikation om osäkerhet för belopp	24 %
Indikation för osäkerhet avseende tidpunkt för utflöde av resurser	17 %

TABELL 5 UPPLYSNINGAR OM AVSÄTTNINGAR

Av dokumentstudierna framgår att trots att man anser sig ha lämnat uppgift om indikation om osäkerhet om belopp och tidpunkt samt tidpunkt för utflöde av resurser så saknas dessa uppgifter eller är ottydliga. Detsamma gäller förväntad tidpunkt för utflöde av resurser. Av de som utelämnat obligatoriska upplysningar är det endast 4 % som upplyst om detta med angivande av skälen till avvikelserna.

82 % av de förpliktelser som är upptagna är helt eller i allt väsentligt upptagna till den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen. Ingen av de kommuner som inte tagit upp avsättningen vad som krävs för att reglera den på balansdagen har upplyst om att man avviker från gällande rekommendation.

Förpliktelseernas uppkomst framgår av nedanstående tabell:

Legala förpliktelser	64 %
Informella förpliktelser	11 %
Både legala och informella förpliktelser	25 %

**TABELL 6 GRUND FÖR AVSÄTTNING**

19 % anger att de har minst avsättning som är nuvärdesberäknad. Av dessa är det 13 % som lämnat obligatoriska upplysningar om avsättningens förändring på grund av tidsfaktorn eller räntesats. Endast en kommun upplyser om detta och skälen till avvikelserna.

19 % av de svarande anger att de har någon ansvarsförbindelse förutom pensioner där sannolikheten är större än ytterst liten för att den ska behöva infrias. Tilläggsupplysningar för dessa ansvarsförbindelser har lämnats enligt rekommendationen enligt nedanstående tabell.

Uppskattning av finansiell effekt	22 %
Indikation om osäkerhet	16 %
Eventuell möjlighet till gottgörelse	0 %

**TABELL 7 UPPLYSNINGAR OM ANSVARSFÖRBINDELSER**

## REDOVISNING AV LEASING/HYRA

Redovisning av leasing /hyra regleras i RKR 13.1.

Enligt praxisundersökningen på 2003 års årsredovisning svarade 52 % att de ansåg sig tillämpa rekommendationen i alla delar. Rekommendationen har därefter omarbetats med delvis nytt innehåll.

### FINANSIELL LEASING

24 % av de svarande redovisar minst ett avtal som finansiell leasing. Skälet till att övriga inte har redovisat finansiella leasingavtal framgår av nedanstående tabell:

Vi har inga finansiella avtal!	39 %
Vi har tillämpat övergångsregeln	10 %
De finansiella avtalen är av obetydligt värde	19 %
Vi har inte inventerat och värderat våra avtal	12 %
Klassificerat som operationella utan särskild prövning	17 %
Annat	3 %

**TABELL 8 FÖRKLARING TILL AVSAKNAD AV FINANSIELL LEASINGREDOVISNING**

Upplysningar om de finansiella leasingavtalen lämnas enligt enkätsvaren i följande omfattning.

Värde per tillgångsslag	51 %
Avstämning mellan totala minimileaseavgifter och deras nuvärde	19 %
Nuvärdet av minimileaseavgifter inom ett år, 1-5 år samt senare än 5 år	33 %
Variabla avgifter som ingår i årets resultat	12 %

**TABELL 9 UPPLYSNINGAR OM FINANSIELL LEASING**

Av dokumentstudien har det dock inte gått att hitta någon som lämnar uppgifter om avstämning mellan totala minimileaseavgifter och deras nuvärde. Storleken på de variabla uppgifterna saknas också i samtliga granskade fall. Av de som utelämnat ovanstående uppgifter är det endast 5 % som upplyst om detta och angivit skälet till avvikelse från rekommendationen.



Av de organisationer som hänvisar till att avtalen är av obetydligt värde är det endast 10 % som fastställt vad man menar med obetydligt värde. Av dem som inte inventerat och värderat sina avtal är det 65 % som inte upplyser om detta i årsredovisningen.

14 % av de svarande har fastställt vad man menar med obetydligt värde vid klassificering av finansiella leasingavtal. Av dessa tillämpar 61 % samma beloppsgräns som för investeringar i materiella tillgångar. För de som tillämpar annan beloppsgräns varierar gränsen mellan ett prisbasbelopp och en miljon kronor. Endast 5 % upplyser i årsredovisningen om vilken beloppsgräns som tillämpas, vilket dock inte är ett krav enligt rekommendationen.

#### EJ UPPSÄGNINGSBAR OPERATIONELL LEASING

63 % av de svarande anger att de har ej uppsägningsbara avtal om operationell leasing överstigande tre år. Av dessa har 44 % lämnat upplysningar i enlighet med rekommendationen. Av de som utlämnat dessa uppgifter är det endast 9 % som upplyst om detta och angivit skälen till avvikelse från rekommendationen.

#### SALE AND LEASEBACK

Endast en kommun anger att de under året genomfört någon sale- and leasebacktransaktion. Eftersom transaktionen i det aktuella fallet genomfördes till bokfört värde uppstod ingen problematik med periodisering av realisationsresultatet.

### SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

Sammanställd redovisning regleras för redovisningsåret 2008 i RKR 8.1. En nyrekommendation gäller fr.o.m. 2009 med i huvudsak samma innebörd som tidigare rekommendation, dock är kraven mer preciserade. I 2003 års studie hävdade ca 91 % att de följde rekommendationen i sin helhet.

8 landsting och 5 kommuner upprättar inte sammanställd redovisning.

96 % av de svarande har lämnat upplysning om vilka juridiska personer som ingår i den sammanställda redovisningen. 86 % av de svarande har redogjort för hur koncernen definierats/avgränsats.

Av de som upprättar sammanställd redovisning så sker justeringar för skillnader i redovisningsprinciper mellan kommun/landsting enligt nedanstående tabell:

Uppskrivningar	6 %
Värdering av finansiella instrument	3 %
Finansiell leasing	5 %

TABELL 10 JUSTERING FÖR SKILDA REDOVISNINGSPRINCIPER

Drygt 50 % av de svarande har angivit att justering för dessa skillnader är "ej tillämpligt". I 2003 års studie var det 21 % som angav att man gjorde justering för skillnader i redovisningsprinciper. Frågan ställdes dock mer övergripande då.

54 % anger att noterna i allt väsentligt är uppställda på samma sätt som kommunens/landstingets noter. Av dokumentstudien framgår dock att ofta saknas specifikationer i noterna som avser koncernen.

63 % anger att de lämnar uppgifter om koncernföretagens ekonomi och verksamhet på ett sådant sätt att de ger en samlad bild av de ekonomiska engagemangen. Inte i något fall har det dock gått att belägga i dokumentstudien att de uppgifter som specificeras i rekommendation 8.2:s bilaga har redovisats.

84 % har upprättat kassaflödesrapport för den sammanställda redovisningen. Enligt 2003 års dokumentstudie var de få som upprättade finansieringsanalys.

37 % har upprättat den sammanställda redovisningen baserat på underkoncerns bokslut. Ca 80 % av de som behöver göra justeringar för att få en rättvisande bild när redovisningen baseras på underkoncerns bokslut anger att de har gjort det.

Av dokumentstudien framgår att förvaltningsberättelsen som ska vara gemensam har en utformning som varierar. Ofta är koncernperspektivet mycket begränsat i förhållande till vad som kommenteras för kommunen/landstinget. Särskilt tydligt är detta för avsnittet väsentliga personalförhållanden. Det finns också exempel på där koncernperspektivet överhuvudtaget inte kommenteras.

## REDOVISNING AV MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

Redovisning av materiella anläggningstillgångar regleras i RKR 11.1.

85 % (85 %) av de svarande anger att man inte aktiverar utgifter för reparationer och underhåll, dvs ingen förändring jämfört med 2003. I endast ett fall upplyser man om att reparationer och underhåll har aktiverats med angivande av skälen till detta.

Obligatoriska upplysningar har enligt enkätsvaren i följande omfattning för materiella tillgångar.

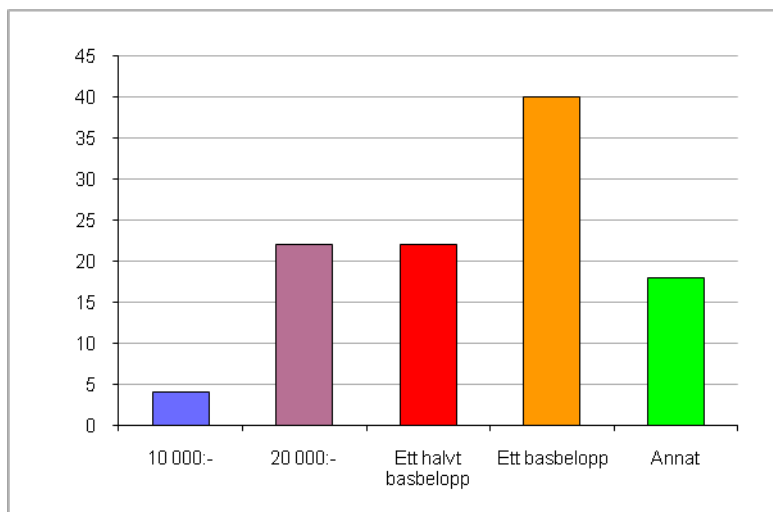
	Ja+ ej tillämpligt
Tillämpad avskrivningsmetod	63 %
Nyttjandeperiod	35 %
Anskaffningsvärde	77 %
Ackumulerade avskrivningar	78 %
Ingående balans	93 %
Årets investeringar	90 %
Värdet av avyttrade och utrangerade tillgångar	77 %
Nedskrivningar	88 %
Återförda nedskrivningar	85 %
Årets avskrivningar	92 %
Överföring till annat tillgångsslag	83 %
Redovisat värde vid årets slut	96 %

TABELL 11 UPPLYSNINGAR OM MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

I 2003 år studie angav 58 % att man lämnade uppgift om anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar.

Av dokumentstudien framgår att tillämpad avskrivningsmetod i flera fall inte redovisats trots att så angivits i enkäten. Där avskrivningsmetod angivits är det genomgående rak nominell metod som tillämpas. Komponentavskrivning tillämpas av 13 % av de svarande. VA anläggningar och fastigheter är de tillgångstyper man tillämpar komponentavskrivning för samt i ett fall vissa idrottsinvesteringar. Nyttjandeperiod anges oftast bland redovisningsprinciperna om de anges. Ibland genom intervall för respektive tillgångsgrupp och ibland bara genom hänvisning till Svenska kommunförbundets skrift.

44 % av de svarande lämnar uppgift om vilken gräns man tillämpar för gränsdragning mellan investeringar och kostnader (mindre värde). Ingen av de som utelämnat upplysningen har angivit skälen till detta i årsredovisningen. Följande beloppsgränser tillämpas:



**TABELL 12 GRÄNS FÖR OBETYDLIGT VÄRDE**

Bland de som angivit annat varierar beloppsgränsen mellan 1/3 basbelopp och 100 000:-. Några svarande har också svarat att man använder olika beloppsgräns för olika tillgångstyper.

## REDOVISNING AV LÅNEKOSTNADER

Redovisning av lånekostnader regleras i RKR 15.1.

25 % anger att upplysning lämnats i årsredovisningen om vilken metod som tillämpas, dvs. huvudregeln (alla räntor kostnadsförs) eller alternativregeln (räntor aktiveras på investeringar).

24 % (11 %) anger att man under året aktiverat räntor på någon investering (alternativmetoden). Av dessa har 43 % lämnat uppgift om summan av aktiverade räntor och 33 % vilken ränta som använts. 43 % har använt en ränta som är förenlig med rekommendationen.

2003 angav 78 % att man följde rekommendationen i sin helhet. 2008 års frågor är mer detaljerade och enligt dessa är det 16 % som följer rekommendationen i sin helhet.

## REDOVISNING AV IMMATERIELLA TILLGÅNGAR

Redovisning av immateriella tillgångar regleras i RKR 12.1.

19 % (15 %) av de svarande har immateriella tillgångar i sin redovisning. 23 % av de svarande använder samma beloppsgräns som för materiella anläggningstillgångar för gränsdragning mellan kostnad och investering. 73 % har ingen fastställd beloppsgräns. Det finns inget krav i rekommendationen att redovisa vilket värde som används för gränsdragningen.

Av de som redovisar immateriella tillgångar har enligt rekommendationen obligatoriska uppgifter lämnats enligt nedanstående tabell:

	Lämnar upplysning
Tillämpad avskrivningsmetod	57 %
Nyttjandeperiod	37 %
IB/UB Anskaffningsvärde	80 %
Akkumulerade avskrivningar	74 %
Akkumulerade nedskrivningar	41 %
Delas ovanstående uppgifter upp på egentillverkat och externt anskaffat	7 %

**TABELL 13 UPPLYSNINGAR OM IMMATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR**

Skälet till att inga immateriella tillgångar redovisats anges i nedanstående tabell:

	Antal	%
Vi har inga tillgångar som uppfyller kriterierna för immateriella tillgångar	160	80 %
De immateriella tillgångar vi har redovisas bland materiella tillgångar	21	11 %
Utgifter som kan klassificeras som immateriella tillgångar har kostnadsförts	14	7 %
Annat	5	3 %

TABELL 14 SKÄL TILL AVSAKNAD AV IMMATERIELLA TILLGÅNGAR

## REDOVISNING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

Redovisning av finansiella tillgångar regleras i RKR 9.

39 % (65 %) av de svarande anger att man redovisar placeringsmedel som finansiell anläggningstillgång. 61 % av dessa värderar de finansiella tillgångarna till lägsta värdets princip i enlighet med rekommendationen. 59 % anger att man har en placeringspolicy som stödjer klassificeringen av placeringsmedlen som en finansiell tillgång.

Av de som inte har tillämpat lägsta värdets princip har 6 % upplyst om detta och angivit skälen, ytterligare 9 % har upplyst om avvikelsen utan att ange skälen, medan 85 % inte upplyst om avvikelsen. Där skälet till avvikelse angetts har motivet bl.a. varit att tillgången avser realränteobligationer med avsikten att inneha dessa till förfall. Men det finns också exempel där upplysning om avvikelse inte angivits där aktier och aktiefonder värderats till marknadsvärde.

## EXTRAORDINÄRA OCH JÄMFÖRELSESTÖRANDE POSTER

Redovisning av extraordinära och jämförelsestörande poster regleras i RKR 3.1.

12 % av de svarande anger att de har fastställda kriterier för klassificering av vad som ska redovisas som jämförelsestörande som också redovisas i årsredovisningen. De upplysningar som framgår av lästa årsredovisningar handlar mer om vad som redovisats som jämförelsestörande och mindre om kriterier i form av beloppsgränser och liknande. 17 % anger att de har fastställda kriterier som dock inte anges i årsredovisningen. 71 % har inte fastställt kriterier för redovisning av jämförelsestörande poster. Det är inget krav enligt rekommendationen att ha och redovisa fastställda kriterier för jämförelsestörande poster, men redovisningen av sådana skapar en större säkerhet vid analys av årsredovisningen.

43 % (43 %) av de svarande anger att de har redovisat jämförelsestörande poster i årsredovisningen.

8 % (16 %) av de svarande anger att man redovisat extraordinära poster i 2008 års årsredovisning. Samtliga har specificerat dessa till storlek och art. I ett av fallen finns endast upplysningen i förvaltningsberättelsen. Exempel på extraordinära kostnader är likvidation av kommunalt bolag, avsättning för återställande av deponi och infriande av borgen. Även bidrag till vägverket, årligen återkommande aktieägartillskott förekommer som både till art och storlek förefaller tveksamma att hänföra till extraordinära kostnader. Som extraordinära intäkter har bl.a. redovisats intäkt för försäljning av kommunalt bolag och utdelning ur konkursbo som kommunen tidigare fått infria borgen för.

## REDOVISNING AV BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP OCH RÄTTELSE AV FEL

17 % (24 %) av de svarande anger att man har genomfört någon ändring av redovisningsprincip. Obligatoriska upplysningar har i dessa fall lämnats enligt nedanstående tabell:

	Ja + Ej tillämpligt
Orsaken till bytet	85 %
Effekten på Eget kapital	78 %
Effekten på periodens resultat	80 %
Har omräkning skett av jämförelsetalen	58 %

TABELL 15 UPPLYSNINGAR OM ÄNDRAD REDOVISNINGSPRINCIP

29 % av de som utelämnat ovanstående upplysningar har upplyst om detta och angivit skälen till avvikelsen. 18 % av de som underlåtit att räkna om jämförelsetalen har upplyst om detta.

Skälen till byte angavs till följande:

	2008	2003
Lagändring	10%	7 %
Ny rekommendation	5 %	31 %
Utkast till ny rekommendation	3 %	0 %
Annat	83 %	62 %

TABELL 16 SKÄL TILL BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP

Bland de som angivit Annat varierar skälen, exempel är "önskemål/påpekande från revisorerna", "anpassning till gammal rekommendation", "anpassning till praxis", periodisering av timlöner".

4 % anger att de rättat väsentligt fel under perioden. Av dessa är det 30 % som anger att rättning skett genom justering av jämförelsetalen. 90 % har lämnat uppgift om felets karaktär och 80 % har lämnat uppgift om Rättelsebelopp för varje tidigare påverkad period.

## REDOVISNING AV INTÄKTER

För redovisning av intäkter finns ingen gällande rekommendation förrän redovisningsåret 2010.

### INTÄKTER VID MARKEXPLOATERING

47 % redovisar hela försäljningssumman som verksamhetens intäkter vid tomtförsäljning. Tidpunkt för redovisning av intäktsföring framgår av nedanstående tabell.

Vid avtalets tecknande	6 %
Vid fakturering	36 %
Vid betalning	21 %
Vid bokslut	6 %
Vid slutredovisning av etapp	22 %
Annan tidpunkt	9 %

TABELL 17 TIDPUNKT FÖR INTÄKTSFÖRING AV TOMTFÖRSÄLJNING

Enligt den nya rekommendationen som gäller from 2010 ska intäkten normalt bokföras vid köparens tillträdesdatum.

## INTÄKTER I VA-VERKSAMHETEN

Anslutningsavgifter i VA-verksamheten redovisas enligt nedanstående tabell:

	2008	2003
Hela beloppet intäktsförs direkt	39%	72%
Periodiserad intäkt	42%	4%
Minskar bokfört värde (netto-redovisning)	11%	25%
Annat	8%	

TABELL 18 REDOVISNING AV VA-ANSLUTNINGSAVGIFTER

Bland dem som svarat annat anger flera att man inte har några anslutningsavgifter, några anger att 10 % redovisas som intäkt direkt och resten periodiseras, några har också angett att man håller på att byta till periodisering. Som synes pågår här en kraftig praxisförändring jämfört med 2003 i riktning mot det som den nya rekommendationen innebär.

Överuttag utöver nödvändiga kostnader (självkostnadsprincipen) redovisas enligt nedanstående tabell:

Ingår i eget kapital (vinst)	50 %
Som skuld (periodiseras)	27 %
Som avsättning	4 %
Har inget överskott	20 %

TABELL 19 REDOVISNING AV ÖVERUTTAG

Den nya rekommendationen innebär att överuttag ska redovisas som skuld.

## REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN

Redovisning av kassaflöden regleras i rekommendation RKR 16.

Samtliga utom en kommun redovisar kassaflödesrapporten uppdelad i sektorerna löpande verksamhet, investeringar och finansiering. 76 % anger att man specificerar ej rörelsekapitalpåverkande poster, 72 % specificerar rörelsekapitalets förändring och 34 % anger att man *inte* upplyser om jämförelsestörande poster.

15 % av de svarande anger att man jämför kassaflödesrapporten med budget. Detta är inget krav enligt rekommendationen men underlättar naturligtvis analysen.

Av dokumentstudien framgår att notapparaten till kassaflödesrapporten ofta är knapphändig vilket gör att utvecklingspotentialen är stor. Förvånande är också att det sällan förekommer uppgifter och kassaflöde kopplat till avsättningar.

## FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN

Innehållet i förvaltningsberättelsen har tidigare kommenterats i avsnitten Redovisning av pensioner samt Sammanställd redovisning.

91 % av de svarande inkluderar en balanskravsutredning i förvaltningsberättelsen. Vid dokumentstudien har i några fall påträffats balanskravsutredningar som är en sammanblandning av synnerliga skäl och balanskravsutredning.

23 % av de svarande anger att man inte klarat balanskravet 2008. Dessa har lämnat uppgifter i förvaltningsberättelsen enligt nedanstående tabell:

	<b>Ja eller ej tillämpligt</b>
På vilket sätt det negativa resultatet ska regleras	52%
Om fullmäktige beslutat om att reglering inte ska ske	41%
Hur tidigare års negativa resultat har reglerats	74%

**TABELL 20 UPPLYSNINGAR OM NEGATIVT BALANSKRAVSRESULTAT**

Generellt gäller att kvalitén på förvaltningsberättelserna har förbättrats avseende målavstämning och finansiell analys. RK-modellen dominerar som finansiell analysmodell. Fortfarande finns dock exempel på kommuner som inte redovisar något resonemang om god ekonomisk hushållning och inte heller någon målavstämning.

## ÖVRIGA IAKTTAGELSER

### UPPLYSNINGAR OM REDOVISNINGSPRINCIPER

Upplysningar om redovisningsprinciper håller mycket ojämn kvalitet. Förutom avsaknad av obligatoriska upplysningar inklusive angivande av skäl till avvikelser från rekommendationer som omnämns i ovanstående avsnitt innehåller upplysningarna i ett flertal fall rena motsägelser samt en blandning av intern- och externredovisningsprinciper.

### REVISIONSBERÄTTELSEN

En genomgång av samtliga årsredovisningar som innehåller en revisionsberättelse visar att det är ovanligt att det påpekas avvikelser från god redovisningssed i revisionsberättelsen. Tre huvudvarianter förekommer:

- Revisorerna intygar att årsredovisningen är upprättad i enlighet med lag och god redovisningssed och tillstyrker godkännande av årsredovisningen
- Revisorerna intygar att årsredovisningen är i allt väsentligt upprättad i enlighet med lag och god redovisningssed och tillstyrker godkännande av årsredovisningen
- Revisorerna tillstyrker godkännande av årsredovisningen

Om fullfonderingsredovisning tillämpas finns det exempel där detta inte kommenteras alls eller i otydliga ordalag.

I ett enda fall finns en kommentar om följsamhet till RKR:s rekommendationer, men utan någon precisering av vad som bör åtgärdas.

## UTREDARENS KOMMENTARER

Ett resultat av 2003 års praxisstudie var att så gott som samtliga RKR:s rekommendationer omarbetades för att göra dessa mer lättillgängliga och tydliga. Helt nya rekommendationer som tillkommit efter 2003 är rekommendationerna om Redovisning av kassaflöden och Värdering av och upplysning om pensioner.

Eftersom upplysningskraven numera är mer tydliga har studien av 2008 års årsredovisningar en större träffsäkerhet avseende efterlevnaden i detta avseende. Dessutom har frågor ställts om samtliga tilläggsupplysningar som är obligatoriska.

Avsaknad av obligatoriska upplysningar kan delas in i följande grupper:

- Lätt åtgärdade
- Upplysningskrav som kanske feltolkats
- Upplysningar som kräver förberedelser och anpassningar

Det som är slående är att en stor mängd av de saknade upplysningarna är mycket lätt åtgärdade. Vilket tyder på att den som upprättar årsredovisningen inte uppmärksammat kravet. Min bedömning är att ca 85 % av saknade upplysningar enligt enkätsvaren är av den karaktären. Exempel på sådana upplysningar är:

- Avsättningar - Förväntad tidpunkt för utflöde av resurser som förpliktelsen orsakar
- Avsättningar - Indikation om osäkerhet för belopp
- Avsättningar - Indikation för osäkerhet avseende tidpunkt för utflöde av resurser
- Lånekostnader – Tillämpad metod
- Immateriella tillgångar – uppdelning mellan internt upparbetat och externt anskaffat

Ovanstående grupp av fel kan sannolikt enkelt påverkas med tillhandahållande av checklistor och exempel kombinerat med informationsinsatser.

Den andra gruppen av upplysningar som saknas eller där dokumentstudien indikerar ett sämre utfall än enkätsvaren kan hänföras till att formuleringarna i rekommendationen feltolkats och/eller ej uppmärksammats. Exempel på sådana upplysningar är:

- Sammanställd redovisning - Uppgifter om koncernföretagens ekonomi och verksamhet på ett sådant sätt att de ger en samlad bild av de ekonomiska engagemangen.
- Pensioner – upplysning om beräkningsgrund för Särskild ålderspension
- Avstämning mellan totala minimileaseavgifter och deras nuvärde

För att åtgärda ovanstående grupp av fel kan checklistor och exempel behöva kompletteras med mer riktad information. En mer detaljerad reglering av pensioner som ej omfattas av RIPS07 skulle också kunna minska behovet av antalet lämnade upplysningar.

Den tredje gruppen av upplysningar som saknas kräver förberedelser i form av anpassning av kontoplan, inventering, beräkningar etc. Exempel på upplysningar i denna grupp är:

- Leasing – upplysningar om ej uppsägningsbar operationell leasing
- Leasing – upplysning om variabla avgifter som ingår i finansiell leasing
- Sammanställd redovisning – notupplysningar

För att åtgärda denna typ av brister krävs förmodligen mer omfattande informationsinsatser för att påverka kunskap och attityder.

När det gäller avvikelser som påverkar resultat och ställning kan dessa avvikelser delas in i följande grupper:

- Medvetna val i avsikt att skapa en mer korrekt bild av resultat och ställning
- Medvetna val av andra skäl
- Omedvetna avvikelser

Till gruppen medvetna val för att skapa en mer korrekt bild av resultat och ställning hör de kommuner och landsting som valt att tillämpa fullfonderingsmodellen för pensioner samt de som valt att tillämpa SKLs februariprognos för periodisering av skatter. I det första fallet ett avsteg från lagstiftningen och det andra fallet ett avsteg från vad RKR anser vara god redovisning. Till övervägande del lämnas upplysningar i årsredovisningarna om dessa avvikelser.

I gruppen medvetna val av andra skäl finns avvikelser som har stor betydelse för resultat och ställning vilket också kan vara skälet till att det finns ett större motstånd till att ändra på invanda principer. Till denna grupp hör t.ex. exploateringsredovisning, värdering av avsättningar, redovisning av reparationer och underhåll. Upplysning om avvikelse från rekommendationer och lagstiftning i dessa fall lämnas i högst 15 % av fallen och sällan med uppgift om vilken resultatpåverkan avvikelsen har.



En annan grupp av medvetna avvikelser handlar om förenklingar där många gånger påverkan på resultatet kan vara mer marginellt, dock inte alltid. Till denna grupp hör t.ex. avvikande ränta vid aktivering av lånekostnader, justering för olika redovisningsprinciper hos bolag och kommun vid upprättande av sammanställd redovisning och redovisning av finansiell leasing.

Till omedvetna avvikelser hör framförallt fel som inte direkt framgår av enkäten men där svaren förefaller osannolika. Det förefaller till exempel osannolikt att 135 kommuner/landsting inte har några pensionsförpliktelser kopplade till visstidsförordnanden för politiker, eller att 80 % av landets kommuner och landsting inte har någon balansgill immateriell tillgång (t.ex. IT-licenser), eller att drygt 60 % av landets kommuner och landsting inte har något ej uppsägningsbart hyresavtal överstigande tre år.

För de avvikelser som påverkar resultat och ställning behövs sannolikt både utökade informationsinsatser för att informera om vad som gäller och också ett ökat fokus på kravet om upplysning om avvikelser och skälen till avvikelse.



## **BILAGA 1 FEL OCH AVVIKELSER PER KOMMUNGRUPP**

Av nedanstående diagram framgår antal saknade upplysningar och avvikelser som påverkar resultat och ställning per kommun/landsting i respektive kommungrupp. Antalet fel/avvikelser utgår enbart från de svar som respektive kommun/landsting själva lämnat i enkäten.

