

INTERNATIONELLA NORMER FÖR REDOVISNING

*– Utgångspunkt för redovisning
i kommuner och landsting*

RÅDET
FÖR
KOMMUNAL
REDOVISNING



INTERNATIONELLA NORMER FÖR REDOVISNING

*– Utgångspunkt för redovisning
i kommuner och landsting*



FÖRORD	5
SAMMANFATTNING	7
1 INLEDNING	8
2 NORMER FÖR PRIVATA FÖRETAG	12
IASB och IFRS (IAS)	14
Gällande International Accounting Standards, IAS och International Financial Reporting Standards, IFRS	16
Bokföringsnämnden	17
3 NORMER FÖR OFFENTLIG SEKTOR	20
IFAC-PSC och IPSAS	21
Utgivna IPSAS m.m.	24
IPSAS 1 Presentation of Financial Statements	25
IPSAS 2 Cash Flow Statements	26
IPSAS 3 Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	26
IPSAS 4 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	27
IPSAS 5 Borrowing Costs	28
IPSAS 6 Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities	29
IPSAS 7 Accounting for Investments in Associates	30
IPSAS 8 Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	31
IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions	31
IPSAS 10 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	32
IPSAS 11 Construction Contracts	33
IPSAS 12 Inventories	35
IPSAS 13 Leases	36
IPSAS 14 Events After the Reporting Date	39
IPSAS 15 Financial Instruments: Disclosure and Presentation	40
IPSAS 16 Investment Property	42
IPSAS 17 Property, Plant and Equipment	44
IPSAS 18 Segment Reporting	47
Glossary of Defined Terms (IPSAS 1-IPSAS 18)	49
IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	49
IPSAS 20 Related Party Disclosures	52
ED 23 Impairment of Assets	52
ITC Accounting for Social Policies of Governments	54
ITC Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)	56

Jämförelser mellan kommunala redovisningsrådets rekommendationer och IPSAS	58
REK 01 Pensionsförpliktelser 1998 – 99	58
REK 02 Garantipension och vissa andra pensioner	58
REK 03 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål	58
REK 04 Redovisning av skatteintäkter	58
REK 05 Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader	59
REK 06 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar	59
REK 07 Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel	59
REK 08 Sammanställd redovisning	59
REK 09 Klassificering av finansiella tillgångar	59
REK 10 Redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar	59
REK 11 Redovisning av materiella anläggningstillgångar	60
REK 12 Redovisning av immateriella tillgångar	60
REK 13 Redovisning av leasingavtal	60
REK 14 Byte av redovisningsprincip	60
REK 15 Redovisning av lånekostnader	60
Utkast Finansieringsanalys – betalningsflödesrapport	60
 4 SLUTSATSER	 62

FÖRORD

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING har som har som huvudsaklig uppgift att utveckla god redovisningssed i enlighet med lagen om kommunal redovisning. Rådet ger ut rekommendationer, informationer och idéskrifter inom området kommunal redovisning. Idéskrifterna är inte normerande utan har som syfte att skapa debatt och stimulera till utveckling av den kommunala redovisningen.

Rådet har i sin normgivning hittills i väsentlig grad använt sig av rekommendationer från Redovisningsrådet. Utvecklingen inom redovisningsområdet medför att dessa rekommendationer inte kommer att vidareutvecklas, varför det finns behov av att finna nya utgångspunkter för normeringen av redovisningen inom kommunsektorn.

Det finns en internationell utveckling av normer anpassade för offentlig sektor, vilka möjligen, och i vissa fall, skulle kunna användas som utgångspunkt för den svenska normeringen för kommunsektorn. En sådan koppling mellan svensk och utländsk normering inom kommunsektorn är dock inte självklar, bl.a. eftersom den svenska normeringen till vissa delar avviker från den internationella. Det gäller främst den starka svenska betoningen av försiktighetsprincipen och synen på extraordinära händelser. Till detta kommer att Bokföringsnämnden inlett ett arbete med att normera redovisningen för sådana företag som inte behöver följa de kvalificerade internationella normer som ersätter Redovisningsrådets rekommendationer. Detta arbete kan också få betydelse för rådets framtida arbete med att utveckla normer för kommunsektorn.

Som ett led i rådets överväganden om framtida arbete och arbetsformer har rådet initierat en kartläggning och beskrivning av utvecklingen inom normeringsområdet med särskild inriktning på de internationella normerna för offentlig sektor. Resultatet av denna genomgång har bedömts ha ett mer allmänt intresse, varför rådet har beslutat att göra materialet tillgängligt genom att ge ut en idéskrift. Det bör i sammanhanget påpekas att den internationella normering som beskrivs i skriften inte är normerande för redovisningen i kommuner och landsting i Sverige.

Skriften är författad av Claes-Göran Gustavsson, som är ledamot i rådets expertgrupp. Han är expert i redovisning och finansiering vid Ekonomistyrningsverket. I den rollen har han löpande insyn i det pågående normeringsarbetet nationellt och internationellt.

Rådet för kommunal redovisning är utgivare av skriften. För sakinnehåll och slutsatser svara dock författaren ensam.

Harald Lindström

Rådet för Kommunal redovisning, ordförande

SAMMANFATTNING

Rådet för kommunal redovisning har som en viktig utgångspunkt för sitt arbete haft rekommendationer från Redovisningsrådet. Till följd av en ökad internationalisering av börsföretagens redovisning kommer Redovisningsrådets normering att begränsas. Nuvarande rekommendationer kommer att upphöra att gälla och uppdateras alltså inte heller. I stället kommer internationella normer som Redovisningsrådets rekommendationer bygger på att tillämpas direkt av berörda koncerner och företag. Dessa internationella normer omarbetas dessutom.

En genomgång visar att det finns flera normsystem som skulle kunna övervägas som utgångspunkt för normeringsarbetet i framtiden. På det internationella planet finns normer för företag som noteras på de stora internationella börserna. Dessa har varit utgångspunkt också för internationella normer för offentlig sektor. Särskilda normer för transaktioner som är unika för offentlig sektor har också utvecklats och fler kommer att komma fram.

I Sverige finns lagförslag om hur de internationella normerna skall och får tillämpas för olika typer av företag. Bokföringsnämnden har börjat att ge ut allmänna råd och vägledningar för mindre företag och har planerat för framtida normsystem för flera olika typer av redovisningsskyldiga.

En genomgång av de särskilda normerna för offentlig sektor visar att dessa i flera fall skulle kunna fungera som en utgångspunkt för rådets framtida normeringsarbete. Det finns dock olikheter i hur grundläggande redovisningsprinciper tillämpas som gör att en direkt tillämpning inte är möjlig. Detta förhållande gäller inte bara i relationen till normerna för offentlig sektor utan gäller för alla normsystem som skulle kunna komma ifråga. Det gäller främst synen på försiktighetsprincipen där den svenska kommunsektorn avviker från sin omvärld. Det skulle dessutom inte vara möjligt att direkt hänvisa till de internationella normerna, eftersom dessa inte översätts till svenska och härigenom inte är lättillgängliga. De internationella normerna innehåller dessutom omfattande upplysningskrav.

1

Inledning

Rådet för kommunal redovisning har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting i enlighet med lagen om kommunal redovisning.

Rådet skall inom ramen för huvuduppgiften bl.a. utarbeta rekommendationer. Rådet skall också följa utvecklingsarbetet på redovisningsområdet i Sverige och internationellt.

Flera av rådets rekommendationer utgår från och hänvisar till rekommendationer från Redovisningsrådet, ett organ som främst ger ut rekommendationer för redovisning i företag i ett aktiemarknadsperspektiv. Rådets rekommendationer har därför i stor utsträckning angett vilka delar av Redovisningsrådets rekommendationer som ger uttryck för god redovisningssed också i kommuner och landsting. Också normering från Bokföringsnämnden har varit ett underlag i rådets normerande arbete.

Den finansiella redovisningen i företagssektorn har normerats i allt högre omfattning sedan 1980-talet. En viktig faktor bakom denna utveckling är internationaliseringen, främst när det gäller finansmarknaderna. Med denna utgångspunkt har normeringen också inneburit att värderingsprinciper etc. har förändrats för att passa dessa marknaders behov.

Samtidigt har den offentliga sektorns redovisning förändrats i hög grad som en följd av att några få länder har övergått till att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder också i denna sektor. Sverige har här varit ett av de länder som tidigast genomfört en sådan förändring, och den genomfördes allra först i kommuner och landsting. En utgångspunkt för omläggningen världen över är att den bokföringsmässiga redovisningen inom offentlig sektor i väsentliga avseenden kan följa den privata sektorns metoder och normer.

En följd av denna övergång har varit att normerna för den privata sektorn har tagits som utgångspunkt för redovisningen också i offentlig sektor, men först efter särskild prövning. Efter hand som normeringen alltmer har anpassats till finansmarknadernas särskilda behov har deras tillämpbarhet för offentlig sektor också satts ifråga. På det internationella planet har bl.a. av denna orsak bedrivits ett arbete med normer för redovisning i den offentliga sektorn.

Utvecklingen har gått därhän att de särskilda normer som i Sverige har getts ut av Redovisningsrådet ersätts av en direkt översättning av gällande

internationella normer. Rådet för kommunal redovisning har i hög utsträckning lutat sig mot Redovisningsrådet i sin normgivning. Eftersom de rekommendationer som Redovisningsrådet har gett ut således på sikt troligen kommer att försvinna behöver man överväga i vad mån andra normer, som kommer att finnas när Redovisningsrådets normer inte längre uppdateras och finns lätt tillgängliga, kan användas i rådets framtida normering.

Mot denna bakgrund har denna skrift utarbetas för att främst redovisa tillgänglig internationell normering. Normer för offentlig sektor har varit av särskilt intresse att studera.

2

Normer för
privata företag

Rekommendationer för redovisning i de privata företagen har i allt högre utsträckning inriktats mot behoven av information för de internationella kapitalmarknaderna. En ökad grad av harmonisering mellan länder och regioner har därför skett. Inom EU har kraven på harmonisering lett till särskild lagstiftning. Mot denna bakgrund har regeringen i Prop. 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag, föreslagit erforderliga ändringar i svensk lagstiftning.

I propositionen föreslås ändringar i främst årsredovisningslagen och de särskilda årsredovisningslagarna som skall tillämpas av finansiella företag. Förslagen föranleds av en EG-förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen) och ändringar i de s.k. redovisningsdirektiven.

IAS-förordningen innebär att noterade företag är skyldiga att vid upprättandet av sina koncernredovisningar tillämpa vissa enligt förordningen antagna internationella redovisningsstandarder. I propositionen lämnas förslag till klaggörande bestämmelser om vilka svenska regler om koncernredovisning som dessa företag fortfarande skall tillämpa. Det görs bedömningen att såväl noterade som onoterade svenska företag även fortsättningsvis bör upprätta sina årsredovisningar med tillämpning av svensk redovisningslagstiftning i stället för på grundval av IAS-förordningen. Vissa begränsade ändringar görs i årsredovisningslagarna så att svenska företag ges större möjlighet att tillämpa internationella redovisningsprinciper inom ramen för svensk lag. Dessutom föreslås att onoterade företag ges möjlighet att upprätta sina koncernredovisningar enligt de internationella redovisningsprinciper som har antagits på grundval av IAS-förordningen.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2005. Enligt förslaget ska dock vissa av de föreslagna reglerna kunna tillämpas först fr.o.m. det första räkenskapsåret som inleds efter utgången av år 2005.

En följd av EG-förordningen är att Redovisningsrådets rekommendationer, RR 1-RR 29, efter den 1 januari 2005 inte kommer att vara tillämpliga vid upprättande av koncernredovisning i noterade företag. Redovisningsrådet kommer därför inte att fortsätta uppdatera dessa rekommendationer. Enligt förslaget till ändringar i årsredovisningslagen skall de noterade företagen vid upprättande av koncernredovisning enligt IAS/IFRS även tillämpa vissa bestämmelser i årsredovisningslagen. Redovisningsrådet har

därför beslutat att ge ut en ny rekommendation som skall innehålla de avsnitt i tidigare rekommendationer (RR 1-RR 29) som baseras på nämnda lagbestämmelser. Rådet har för avsikt att hålla rekommendationen uppdaterad i förhållande till gällande lag.

Redovisningsrådets rekommendationer RR 1-RR 29 är tillämpliga även vid upprättande av redovisning för juridisk person. Redovisningsrådet har emellertid beslutat att ge ut en ny rekommendation för redovisningen i juridisk person med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 2005. För att redovisningen i juridisk person skall hålla samma kvalitet som i koncernen bör enligt Redovisningsrådets uppfattning redovisningen för noterade juridiska personer, vilka i normalfallet är moderföretag i koncerner, så långt möjligt utformas enligt de IAS/IFRS som gäller för koncernredovisningen. Den nya rekommendationen kommer därför som huvudregel att ange att av EG-kommissionen antagna IAS/IFRS skall tillämpas i noterade juridiska personer. Från denna regel görs vissa undantag och tillägg, beroende på lagbestämmelser, främst i årsredovisningslagen, samt på sambandet mellan redovisning och beskattning.

Bokföringsnämnden (BFN) har till uppgift att besluta redovisningsregler för de icke-noterade företagen. Nämnden har hittills anpassat de internationella redovisningsreglerna till de icke-noterade företagen. Det sätt på vilket BFN tagit sig an arbetet har bl.a. medfört att regelverket har blivit omfattande även för de mindre företagen. Möjligheterna att välja redovisningsprincip och därigenom styra vilket resultat som redovisas har också blivit stora. Därigenom har också den information som lämnas av de icke-noterade företagen blivit svår att tolka.

IASB och IFRS (IAS)

Internationellt har normeringen från 1973 fram till den 1 april 2001 drivits inom ramen för International Accounting Standards Committee (IASC), som gav ut standards under benämningen International Accounting Standards (IAS). Den 1 april 2001 efterträddes IASC av International Accounting Standards Board (IASB) som benämner sina standarder International Financial Reporting Standards (IFRS).

IASC grundades i juni 1973 efter en överenskommelse mellan redovisnings- och revisionsorganisationer i Australien, Kanada, Frankrike, Tysk-

land, Japan, Mexiko, Nederländerna, Storbritannien och USA. Representer från dessa länder utgjorde IASC:s styrelse vid denna tid.

År 1977 organiserades redovisnings- och revisionsprofessionens internationella aktiviteter i International Federation of Accountants (IFAC). IASC och IFAC kom år 1981 överens om att IASC skulle ha fullständig självbestämmanderätt när det gäller att sätta internationella redovisningsstandarder och när det gäller frågan om diskussionsunderlag för internationella redovisningsfrågor. Samtidigt blev alla IFAC:s medlemmar också medlemmar i IASC. Detta samband fortsatte ända tills IASC:s stadgar ändrades i maj 2000 som ett led i att IASC omorganiserades.

IASB har behållit huvuddelen av IASC:s standarder och låtit dem behålla beteckningen IAS.

IASB:s ansvarsområde är avgränsat till stora företag som uppträder på den internationella kapitalmarknaden. Först efter noggrann prövning av de enskilda rekommendationerna kan det komma ifråga att utgå från IAS och IFRS i normeringen av den offentliga sektorns redovisning. Mot bakgrund av att IAS och IFRS utarbetas i en process där många intressenter deltar och att de bygger på tydligt uttalade principer är det samtidigt naturligt att de i relevanta fall beaktas i normgivningen.

Vid sitt möte i september 2003 beslutade IASB att man skulle ge ut redovisningsrekommendationer tillämpliga för små och medelstora enheter och att utvecklingen av rekommendationer för dessa skulle börja med att ta ut de grundläggande begreppen från IASB:s ramverk och principer och tillhörande obligatoriska vägledningar från IFRS och uttalanden från sin ”Tolkningskommitté” (Interpretation Committee). Alla modifieringar av dessa begrepp eller principer måste baseras på identifierade behov hos användarna. Styrelsen trodde att det var troligt att ändring av några upplysnings- och presentationskrav kunde försvaras på grundval av användarbehov men det skulle vara en utgångspunkt tills detta motbevisas att inga modifieringar skulle göras ifråga om principerna för redovisning och värdering i IFRS. I juni 2004 gav IASB ut ett s.k. Discussion Paper för synpunkter senast den 24 september 2004 (Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities).

Gällande International Accounting Standards, IAS och International Financial Reporting Standards, IFRS

Fram till den 31 mars 2004 har följande IFRS och IAS getts ut, och som också fortfarande gäller:

- IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
- IFRS 2 Share-based Payment
- IFRS 3 Business Combinations
- IFRS 4 Insurance Contracts
- IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
- IAS 1: Presentation of Financial Statements
- IAS 2: Inventories
- IAS 7: Cash Flow Statements
- IAS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies.
- IAS 10: Events After the Balance Sheet Date
- IAS 11: Construction Contracts
- IAS 12: Income Taxes
- IAS 14: Segment Reporting
- IAS 15: Information Reflecting the Effects of Changing Prices
- IAS 16: Property, Plant and Equipment
- IAS 17: Leases
- IAS 18: Revenue
- IAS 19: Employee Benefits
- IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
- IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
- IAS 23: Borrowing Costs
- IAS 24: Related Party Disclosures
- IAS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
- IAS 27: Consolidated Financial Statements
- IAS 28: Investments in Associates
- IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
- IAS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions

- IAS 31: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
- IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation
- IAS 33: Earnings per Share
- IAS 34: Interim Financial Reporting
- IAS 36: Impairment of Assets
- IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
- IAS 38: Intangible Assets
- IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement
- IAS 40: Investment Property
- IAS 41: Agriculture

Information finns på IASB:s hemsida (www.iasb.org). Där finns dock inte IAS eller IFRS att tillgå kostnadsfritt utan endast mot betalning. I Sverige har FAR gett ut en samling med de rekommendationer som skall tillämpas inom EU. Dessa rekommendationer finns också i svensk översättning publicerade av EU i form av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002. Via <http://europa.eu.int> går det att söka på förordningens nummer för att få tillgång till texterna (utan formatering, bilder etc.).

Bokföringsnämnden

Bokföringsnämnden (BFN) har konstaterat att den normgivning som idag finns för icke-noterade företag inte är ändamålsenlig och att det mot bakgrund av den internationella utvecklingen är hög tid att göra vissa grundläggande förändringar. BFN har utarbetat en plan för det framtida normeringsarbetet. Enligt denna skall det finnas fyra särskilda regelverk för fyra kategorier av företag. Företag skall utifrån företagsform eller storlek få tillämpa något av regelverken. Ett företag skall få välja att tillämpa ett mer avancerat regelverk än det som det genom sin storlek eller organisationsform primärt tillhör, men det skall då tillämpa alla regler som gäller för denna kategori.

För den första kategorin kommer reglerna i stort att motsvara ett förslag som har remitterats under år 2003. De kan komma att gälla för enskilda näringsidkare och handelsbolag (som ägs av fysiska personer) med en omsättning som understiger cirka 3 mkr.

Den andra kategorin utgörs i första hand av aktiebolag och ekonomiska föreningar under en viss storlek samt de enskilda näringsidkare och handelsbolag som inte kan eller vill tillhöra kategori ett. Storleksgränserna avses fastställas i lagstiftningen. Det kan nämnas att EG:s gränser för vilka företag som är små innehåller tre kriterier; nettoomsättning, nettotillgångar och antal anställda. Systemet innebär att endast ett av tre kriterier får överskridas för att företaget skall anses vara ett småföretag (Enligt EG-reglerna är antalet anställda 50). Skulle årsredovisningslagen innehålla en motsvarande regel skulle det innebära att en mycket stor andel av företagen skulle anses vara små och således ha möjlighet att tillämpa de förenklade reglerna.

Den tredje kategorin avser företag som inte är små, men som heller inte är så stora att de skall tillämpa de internationella redovisningsreglerna medan den fjärde kategorin utgörs av företag som skall tillämpa dessa IFRS-regler.

Indelningen utgår från storlek och gäller för traditionella företag, dvs. företag som drivs väsentligen för att ge vinst eller åtminstone i någon form ekonomisk vinning för ägarna. Det finns emellertid flera subjekt som är bokföringsskyldiga men som bedriver eller åtminstone kan bedriva verksamhet som i grunden har ett helt annat syfte. Det gäller t.ex. för ideella föreningar, bostadsrättsföreningar, stiftelser och för de företag som visserligen är aktiebolag eller ekonomiska föreningar men ändå kan hänföras till kategorin ”icke-vinstdrivande”. Det är möjligt att dessa företag inte skall kategoriindelas utifrån storlek utan att verksamhetens syfte och dess betydelse för intressentkretsen skall medföra att dessa subjekt får tillämpa enklare regler än vad som enbart skulle följa av deras storlek.

BFN har inlett arbetet med att ta fram ett samlat regelverk för företagen i den andra kategorin. Målet är att ett utkast till allmänt råd skall kunna remissbehandlas under 2005. Det centrala i arbetet är att finna en lämplig avvägning mellan intressenternas behov av information och företagens förmåga att fylla detta behov. Ett generellt och oeftergivligt mål är att det totala regelverket måste bli mer kortfattat och lättillämpat än det som gäller idag. Samtidigt skall regelverket bli heltäckande. Reglerna kommer att vara fristående från IFRS och de internationella reglerna kommer heller inte att fungera som komplement till de nationella reglerna. Detta

är nödvändigt för att det nationella regelverket skall bli kortare och mer lättbegripligt.

Det utkast BFN tar fram kommer att ha sin utgångspunkt i EU:s fjärde bolagsdirektiv och i årsredovisningslagen. Om det visar sig lämpligt kommer nämnden att föreslå att lagen ändras.

3

Normer för offentlig sektor

I den offentliga sektorn i Sverige tillämpas sedan slutet av 1990-talet bokföringsmässig finansiell redovisning. Redovisningsnormerna för offentlig sektor i Sverige är dock olika för de två sektorerna även om de i grunden har samma utgångspunkter.

För kommunsektorn har som inledningsvis nämnts Rådet för kommunal redovisning getts uppdraget att genom att utarbeta rekommendationer och på annat sätt uttolka vad som är god redovisningssed inom sektorn enligt bestämmelser i lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

För staten finns grundläggande bestämmelser om redovisningen i lagen (1996:1059) om statsbudgeten. För statens årsredovisning finns inget normeringsorgan särskilt utpekad. Bokföringen inom staten skall dock ske på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Närmare föreskrifter om redovisningen skall meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Regeringen har utfärdat särskilda förordningar inom området och gett Ekonomistyrningsverket uppdrag att utfärda föreskrifter. Dessa avser myndigheternas redovisning. Myndigheternas årsredovisningar konsolideras till en årsredovisning för staten.

I båda sektorerna tar normerna utgångspunkt i Redovisningsrådets rekommendationer. I kommunsektorn sker det genom hänvisningar medan Ekonomistyrningsverkets föreskrifter utformas mer fullständigt. Statens normering har därutöver i ökad utsträckning tagit intryck av internationella normer för offentlig sektor.

IFAC-PSC och IPSAS

I föregående avsnitt redovisades några grundläggande fakta om IFAC, den internationella sammanslutningen för professionella revisions- och redovisningsorganisationer i världen. IFAC är således en organisation av nationella professionella redovisnings- och revisionsorganisationer som representerar professionella redovisningsekonomer och revisorer anställda i såväl privat som offentlig sektor. F.n. finns 155 medlemsorganisationer i 113 länder som representerar 2 miljoner redovisningsekonomer och revisorer. Organisationen styrs av en rådsförsamling (council) i vilken alla medlemsorganisationer är representerade. Verksamheten leds av en styrelse (board) som består av 17 individuella medlemmar från 16 länder. De väljs för tre år och möts tre gånger per år. Arbetet genomförs i tekniska

kommittéer och arbetsgrupper. I organisationens högkvarter i New York finns ett sekretariat som svarar för övergripande riktlinjer och administration.

IFAC arbetar huvudsakligen med frågor om revision, finansiell redovisning, internredovisning och informationsteknologi på det internationella planet. Organisationen utfärdar i grunden inga redovisningsrekommendationer. Ansvaret för sådant arbete har lagts på IASB. Ett undantag utgörs av den offentliga sektorn. För denna har IFAC upprättat en särskild kommitté, Public Sector Committee (IFAC-PSC).

PSC fokuserar på redovisnings-, revisions- och rapporteringskrav för nationella, regionala och lokala enheter i offentlig sektor. Den inriktar sig på att ge ut och understödja normerande vägledningar, genomföra utbildnings- och forskningsprogram och att underlätta informationsutbyte. De viktigaste vägledningarna utgörs av redovisningsstandarder för offentlig sektor, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Dessa innehåller krav på den finansiella rapporteringen i offentlig sektor. Till detta kommer anvisningar (Guidelines) som innehåller rekommendationer om praxis som bör följas.

PSC består av 13 ledamöter från olika delar av världen. De nordiska länderna har en gemensam representant. Det är f.n. en norrman. Tidigare har en svensk auktoriserad revisor varit ledamot. Hon hade viss anknytning till offentlig sektor genom att vara anställd som revisor vid Riksbanken och genom att tidigare ha tjänstgjort på Riksrevisionsverket och där utfört bolagsrevision. Hon nominerades av FAR utan kontakt med något offentligt organ.

IPSAS grundas till stor del på IAS, vilka har förtecknats i föregående avsnitt. Det finns f.n. en IPSAS för kassamässig redovisning och 20 för redovisning enligt bokföringsmässiga grunder (accrual accounting). Arbetet pågår f.n. med att utveckla IPSAS för frågor som är specifika för offentlig sektor, nämligen redovisning av åtaganden för sociala förmåner och redovisning av intäkter som saknar motprestation. Dessutom har en studie satts igång om budgetredovisning.

Inom IFAC pågår arbete med att utveckla rekommendationerna. Det består för det första av arbete med att undersöka möjligheterna att i ökad utsträckning harmonisera normerna för den internationella statistiken och

normerna för den finansiella redovisningen. Genom ett sådant närmande skulle arbetet med redovisning och statistikinsamling kunna förenklas. Ett annat inslag i utvecklingen av normerna är att utarbeta IPSAS från de IAS där så ännu inte har skett. För det tredje pågår också arbete med att ändra i befintliga IPSAS så att dessa stämmer överens med de IFRS eller IAS som håller på att och kommer att ändras av IASB.

I samband med att förslag till IPSAS har funnits tillgängliga för synpunkter har synpunkter på dem lämnats från Sverige, bl.a. från Ekonomistyrningsverket och FAR. Även om verket i det stora hela har kunnat acceptera dem med vissa kommentarer och ibland avvikande mening i vissa frågor, så uppfattas de i hög utsträckning präglas av den privata sektorns redovisningskrav till följd av att de utgår från IAS. Den offentliga sektorns speciella fokus och speciella behov kan man tycka ibland inte kommer tillräckligt tydligt fram. Informationsmängderna som förskrivs kan ofta upplevas som mycket omfattande, särskilt när de olika kraven läggs samman. Samtidigt beaktas inte annat än marginellt behov i årsredovisningar av annan information av icke finansiell karaktär som är särskilt viktig i offentlig sektor för att bedöma en enhets resultat och som bör ges en väl så omfattande plats i årsredovisningen. Det kan också finnas skäl att begränsa de finansiella informationsmängderna om de skall upplevas som meningsfulla. Om man mot denna bakgrund betraktar hittills utgivna IPSAS som ett första steg i en vidareutveckling fyller de enligt bedömningar som gjorts inom Ekonomistyrningsverket emellertid ett mycket stort behov och är av väsentligt värde.

För staten har bedömts att om den statliga redovisningen kan normeras med stöd av IPSAS skulle mycket vara vunnet. En strävan hos Ekonomistyrningsverket är därför att i möjligaste mån ta IPSAS som utgångspunkt i normeringen för myndigheternas redovisning.

IPSAS finns att tillgå på IFAC:s hemsida (www.ifac.org) där det är möjligt att efter registrering ladda ner dem i digital form. Det är också möjligt att utan annan avgift än transportkostnaden rekvirera en tryckt version i form av Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. I den biläggs också materialet på diskett.

Utgivna IPSAS m.m.

Fram till mitten av år 2004 har IFAC-PSC gett ut 20 International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) för bokföringsmässig redovisning. Därtill finns en IPSAS för kassabaserad redovisning, vilken ligger utanför det område som behandlas här. Dessutom fanns vid samma tidpunkt dels ett utkast till en IPSAS (ED – Exposure Draft) och dels två s.k. Invitation to Comment, ITC, vilket på svenska närmast skulle kunna benämnas diskussionsremisser, vilka inte har omsatts till IPSAS. Alla dessa dokument är ett naturligt underlag för diskussion om redovisningsnormer i kommunsektorn. Detta avsnitt syftar till att kortfattat presentera innehållet i dessa IPSAS, ED och ITC. Utöver en allmän presentation av innehållet är vissa grundläggande principer i dem av betydelse i sammanhanget, såsom grundläggande värderings- och andra redovisningsprinciper.

Det finns några gemensamma utgångspunkter för de olika IPSAS:erna: De gäller för presentation av redovisningsdokument enligt bokföringsmässiga grunder (med undantag för IPSAS:en om kassabaserad redovisning) i offentlig sektor. Utgångspunkten för en IPSAS är alltid någon eller några IAS där någon sådan kan vara utgångspunkt för redovisningen i offentlig sektor. Därför innehåller dessa IPSAS också en redogörelse för skillnaden mot berörd(a) IAS. Alla enheter i offentlig sektor avses följa IPSAS:erna, utom offentligt ägda företag som i stället skall följa IAS. I varje IPSAS upprepas definitioner av berörda begrepp, även om det också finns en sammanställning över begreppsdefinitionerna. Någon grundläggande föreställningsram finns inte som för IAS, men definitionerna innehåller väsentliga delar av vad en sådan föreställningsram skulle ta upp.

IPSAS skiljer sig i allmänhet från IAS i några avseenden. Således lämnas normalt sett kommentarer för att klarlägga hur redovisningsstandarderna är applicerbara på enheter i den offentliga sektorn. Terminologin skiljer sig också i vissa avseenden. T.ex. används benämningen "entity" i stället för "enterprise" om redovisningsenheten, "revenue" i stället för "income" om intäkt, "Statement of Financial Performance" i stället för "Income Statement" om resultaträkning, "Statement of Financial Position" i stället för "Balance Sheet" om balansräkning, "net asset/equity" i stället för "equity" om eget kapital etc, allt för att bättre spegla innebörden av begreppen i offentlig sektor. Ett begrepp som ofta används i IPSAS och

som saknar sin motsvarighet i IAS är ”service potential”, servicepotential. Med detta menas en tillgång som ger redovisningsenheten fördelar i framtiden, fördelar som inte behöver bestå av ekonomiska fördelar utan som på andra sätt kan bidra till att enheten uppnår sina mål.

Gemensamt för de flesta IPSAS är att de ställer stora krav på upplysningar. Om alla dessa krav uppfylls skulle de finansiella redovisningsdokumenten innehålla mycket omfattande sådant material. Samtidigt saknas till stor del krav på information som är specifik för offentlig sektor såsom budgetrelaterad information och information om utfall kopplat till prestationer.

IPSAS 1 Presentation of Financial Statements

IPSAS 1 om presentation av finansiella redovisningsrapporter syftar till att föreskriva hur finansiella redovisningsdokument med generellt syfte skall presenteras för att garantera jämförbarhet både med enhetens egna redovisningsdokument för tidigare perioder och med andra enheters redovisningsdokument. Rekommendationen ger mot denna bakgrund gemensamma utgångspunkter för presentation av finansiella redovisningsdokument, vägledning för strukturen på dessa dokument och minimikrav för deras innehåll inom ramen för en bokföringsmässig redovisning. Bl.a. redogörs för grundläggande redovisningsprinciper såsom ”going concern”, jämförbarhet, väsentlighet och bruttoredovisning.

IPSAS:en har utarbetats från IAS 1, Presentation of Financial Statements. Skillnaderna är mycket små utöver vad som beror på förhållanden som skiljer sig mellan offentlig och privat sektor.

De finansiella redovisningsdokument som krävs överensstämmer i huvudsak med dem som i kommunsektorn upprättas enligt kommunala redovisningslagen. Dock finns i IPSAS:en ett krav på att ytterligare ett dokument upprättas, ”Statement of changes in net assets/equity”, dvs. ett dokument som redogör för hur nettokapitalet eller årets resultat har uppkommit främst när det gäller kostnader och intäkter som enligt gällande rekommendationer tas upp direkt under eget kapital och de ackumulerade effekterna av felkorrigeringar.

IPSAS 1 skulle mot denna bakgrund kunna användas som en utgångspunkt för redovisningsnormer i kommunsektorn.

IPSAS 2 Cash Flow Statements

IPSAS 2 om kassaflödesanalys bygger på IAS 7 med samma namn.

Rekommendationen anger att kassaflödesanalysen skall klassificera kassaflödena i verksamhet, investering och finansiering. Speciella situationer såsom nettoredovisning i vissa fall, främmande valutor, extraordinära poster, räntor och utdelningar samt vinstskatter diskuteras utförligt. Såväl direkt som indirekt metod får användas för presentationen.

Rekommendationen kräver tilläggsupplysning, tillsammans med en kommentar från ledningen i fotnoterna, om det belopp i kontanta medel och med kontanter jämförbara medel som inte är tillgängliga för användning av redovisningsenheten.

Rekommendationen är identisk med innehållet i IAS 7 och således också med RR 7 för publika företag, Kassaflödesanalys. Denna har varit en av flera inspirationskällor för det material om finansieringsanalys som rådet har utarbetat. IPSAS 2 skulle därför också kunna ha en sådan roll.

IPSAS 3 Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies

IPSAS 3 om periodens nettoresultat, väsentliga fel och byten av redovisningsprinciper bygger på IAS 8, som har samma benämning.

Frågor som behandlas när det gäller periodens nettoresultat är extraordinära poster, över- och underskott från ordinarie aktiviteter och ändringar i tidigare beräkningar. Extraordinära poster skall särredovisas medan intäkt- eller kostnadsposter i ordinarie aktiviteter som har särskild betydelse för att förklara redovisningsenhetens verksamhet skall specificeras. Ändrade beräkningar skall inkluderas i över- eller underskottet under den redovisningsperiod då ändringen görs om bara den perioden berörs. Om även framtida perioder berörs skall ändringen påverka också dessa perioders resultat.

Väsentliga fel enligt rekommendationen är sådana sällsynta fel som påverkar de finansiella redovisningsdokumenten från tidigare perioder så att dessa inte längre kan anses ha varit tillförlitliga då de upprättades. I sådana fall rättas jämförelsetalen. När det inte är fråga om väsentliga fel påverkar rättelser respektive post i redovisningsdokumenten det år rättelsen görs. En alternativ metod som rekommendationen tillåter är att också

väsentliga fel får påverka det aktuella årets redovisningsdokument, dvs. utan retroaktiv påverkan.

Med ändrade redovisningsprincipen menas i rekommendationen dels ändrade redovisningsgrunder (främst vilken värderingsprincip som används, såsom anskaffningsvärde, marknadsvärde) och ändrad behandling, redovisning eller mätning av en transaktions- eller händelsetyp med en oförändrad redovisningsgrund. Ändrad princip föreligger inte om en redovisningsprincip införs för händelser eller transaktioner som innehållsligt skiljer sig från transaktioner eller händelser som inträffat tidigare. Inte heller är det fråga om en ändrad princip då nya redovisningsprinciper införs för händelser eller transaktioner som tidigare inte inträffat eller som varit obetydliga. Redovisningsprinciper skall ändras endast om det krävs enligt lag (inklusive obligatoriska föreskrifter) eller genom en redovisningsrekommendation eller om ändringen leder till mer relevant eller tillförlitlig information om finansiell ställning, resultat eller kassaflöde. Ifråga om ändringar till följd av att man inför en IPSAS så föreskrivs i dessa hur förändringen skall redovisas. Om så inte skulle vara fallet skall man följa IPSAS 3.

Jämfört med IAS innehåller IPSAS:en en annorlunda definition av extraordinära poster. IPSAS 3 innehåller nämligen ett särskilt krav på att extraordinära poster måste vara utanför enhetens kontroll eller inflytande.

Rekommendationen skulle kunna vara en utgångspunkt för normeringen inom kommunsektorn då den i allt väsentligt stämmer överens med IAS 8 och Redovisningsrådets rekommendation 5. Frågorna behandlas i REK 03 och REK 14.

IPSAS 4 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

IPSAS 4 om effekterna av ändrade valutakurser bygger på IAS 21 (OMARBETAD 1993) med samma benämning. Den behandlar hur man skall redovisa transaktioner i främmande valuta liksom omräkning av dotterbolags redovisning i främmande valuta.

En transaktion i en främmande valuta skall enligt IPSAS:en tas upp i redovisningen till redovisningsvalutan genom att applicera valutakursen på den dag transaktionen sker. Vid års- och delårsrapportering skall likvida medel i främmande valuta redovisas till balansdagskursen. Icke-monetära

poster tas upp till transaktionsdagens kurs och redovisas till anskaffningsvärde och med kursen då värdet bestämdes när det gäller poster som redovisas till verkligt värde.

Växelkursdifferenser som uppkommer då växelkursförändringar påverkar monetära poster redovisas enligt rekommendationen som intäkt eller kostnad i den period då de uppkommer.

Då en utländsk enhets räkenskaper skall läggas samman med redovisningsenhetens skall enligt rekommendationen tillgångar och skulder beräknas till balansdagens kurs, kostnader och intäkter till transaktionsdagens kurs och valutakursdifferenser som uppkommer vid beräkningarna klassificeras som eget kapital.

Tilläggsupplysning skall enligt rekommendationen lämnas om beloppet på växelkursdifferensen i periodens nettoresultat, om nettoförändringar i växelkurs som klassificeras som en separat del av eget kapital och om avstämning av detta belopp med växelkursdifferenser i början och slutet av perioden samt om det belopp av växelkursdifferens som förs vidare som en del av ett tillgångsbelopp enligt en tillåten alternativ metod. Om en annan redovisningsvaluta används än den som använd i enhetens hemland skall skälet anges. Om det förekommer en ändring av en väsentlig utländsk verksamhet skall enheten uppge naturen av den ändrade klassificeringen, orsaken till ändringen, påverkan på nettokapitalet och påverkan på tidigare perioders över- och underskott.

IPSAS:en tar upp sådana fall som får betydelse då en kommun tagit upp lån eller handlar i en utländsk valuta. Den motsvaras av Redovisningsrådets RR 8 och står inte i strid med någon REK. Den skulle därför kunna ligga som grund för normgivningen inom kommunsektorn.

IPSAS 5 Borrowing Costs

IPSAS 5 om lånekostnader bygger på IAS 23 med samma benämning.

Här föreskrivs att lånekostnader antingen kostnadsförs löpande eller som en alternativ metod kapitaliseras till den del som kostnaderna direkt hänför sig till anskaffning, konstruktion eller framställning av en bestämd tillgång. Det kan röra sig om lån som direkt tas upp för en viss tillgång men också generella lån där en del används för att anskaffa en särskild tillgång. Rekommendationen lägger fast hur räntekostnaden skall beräknas

då flera räntesatser förekommer på lånen Aktiveringen av lånekostnaden skall påbörjas när utgifter för tillgången uppkommer, lånekostnader uppkommer och aktiviteter som är nödvändiga för att göra tillgången i ordning för avsedd användning eller försäljning pågår. Kapitalisering av lånekostnader skall skjutas upp då aktiv utveckling avbryts under långvariga perioder. Under dessa perioder skall lånekostnaderna kostnadsföras.

Tilläggsupplysningar skall lämnas om de redovisningsprinciper som tillämpas på lånekostnader, det belopp till vilket lånekostnader har aktiverats under perioden och den kapitalränta som använts för att beräkna de lånekostnader som varit kvalificerade för kapitalisering.

Ämnet för IPSAS:en behandlas i Redovisningsrådets RR 21 och i REK 15, utan några väsentliga avvikelser. Den skulle därför kunna utgöra en grund för normeringen i kommunsektorn.

IPSAS 6 Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities

IPSAS 6 om Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag bygger på IAS 27 (OMARBETAD 2000) med samma benämning.

Rekommendationen kräver att en redovisningsenhet som kontrollerar andra enheter skall presentera konsoliderade finansiella räkenskapsdokument. Med kontrollerande enhet menas motsvarigheten till ett moderföretag i företagssektorn. Begreppet kontroll diskuteras utförligt i rekommendationen. Undantag från konsolidering kan göras då en kontrollerande enhet i sin tur är en helägd kontrollerad enhet, förutsatt att det är osannolikt att det finns användare för sådana dokument. Informationsbehovet kan oftast tillgodoses av de konsoliderade dokumenten för den enhet som kontrollerar alla andra enheter.

Konsolidering skall ske genom summering av ingående enheter post för post med efterföljande elimineringar av interna mellanhavanden. Minoritetsintressen skall specificeras. I den kontrollerande enhetens finansiella redovisningsdokument kan de kontrollerade enheterna redovisas antingen genom att använda kapitalandelsmetoden (som beskrivs i IPSAS 7) eller som placeringstillgångar.

I tilläggsupplysningar skall anges väsentliga kontrollerade enheter med en mängd relevanta data. Likaså skall skäl anges till varför en kontrollerad

enhet inte konsoliderats, namn på enheter där enheten har en ägandeandel eller en röstandel om 50% tillsammans med en förklaring av hur kontroll finns, namn på enheter med mer än 50% ägande där kontroll inte finns och effekten av anskaffning och försäljning av kontrollerade enheter på finansiell ställning, resultat för perioden och tidigare period. I den kontrollerande enhetens egna finansiella redovisningsdokument skall den metod anges som använts för att redovisa kontrollerade enheter.

IAS 27 är grund också för Redovisningsrådets RR 1. Konsolideringsmetoden är en full konsolidering i motsats mot den proportionella metod som skall användas i kommunsektorn. IPSAS:en skulle därför inte kunna ligga till grund för normeringen i kommunsektorn utan att det skulle innebära ändrade redovisningsmetoder.

IPSAS 7 Accounting for Investments in Associates

IPSAS 7 om redovisning av innehav i intresseföretag bygger på IAS 28 (OMARBETAD 2000).

Rekommendationen anger att en placering i ett intresseföretag skall redovisas i konsoliderade redovisningsdokument enligt kapitalandelsmetoden. Undantag görs för investeringstillgångar som skall omsättas i en nära framtid. I ett sådant fall används anskaffningskostnadsmetoden. Rekommendationen ger detaljerade regler för hur kapitalandelsmetoden skall tillämpas.

Rekommendationen kräver som tilläggsupplysningar en lämplig uppräknings och beskrivning av väsentliga associerade inklusive andel ägande och, om detta avviker, andelen röster samt de metoder som använts för att redovisa sådana placeringar.

Jämfört med IAS 28 innehåller IPSAS 7 inga kopplingar till formellt ägarkapital.

De frågor som behandlas finns inte reglerade för kommunsektorn. Det finns inget som hindrar att IPSAS:en skulle kunna vara en grund för normeringen inom kommunsektorn, t.ex. när det gäller kapital som kommuner tillskjuter i kommunalförbund och andå för flera kommuner gemensamma enheter.

IPSAS 8 Financial Reporting of Interests in Joint Ventures

IPSAS 8 om redovisning av andelar i joint ventures bygger på IAS 31 (OMARBETAD 2000).

Med avseende på sina intressen i gemensamt kontrollerade verksamheter skall en deltagare i sina egna finansiella redovisningsdokument och således i sina konsoliderade redovisningshandlingar ta upp de tillgångar som han kontrollerar, de skuldförbindelser som han ingår, kostnaderna som han ådrar sig och sin andel av intäkterna som han uppnår från försäljning eller tillhandahållande av varor och tjänster i en joint venture. För konsolidering skall proportionell metod användas. Alternativt tillåts att kapitalandelsmetoden används.

Rekommendationen kräver flera tilläggsupplysningar. Främst handlar det om att olika uppgifter skall lämnas ifråga om avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar med anknytning till affärssamarbetet.

Normer för denna redovisning finns inte särskilt för kommuner och landsting. Det finns inga skäl som talar mot att IPSAS:en skulle kunna vara en grund för normeringen inom kommunsektorn.

IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions

IPSAS 9 om Intäkter från bytestransaktioner bygger på IAS 18 (OMARBETAD 1993). Den har avgränsats till redovisning av intäkter från tillhandahållande av service, försäljning av varor och andras användning av enhetens tillgångar som ger upphov till räntor, royalty och utdelningar.

Rekommendationen anger att en intäkt skall redovisas till verkligt (fair) värde på de ersättningar som mottas eller uppkommer. Med intäkt menas bruttoinflödet av ekonomiska fördelar eller servicepotential under redovisningsperioden, när dessa inflöden ökar nettokapitalet. Ökningar som beror på tillskott från ägare undantas. Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras, mellan välinformerade parter i en affärsmässig transaktion, där bägge parter har ett intresse av transaktionen.

Ifråga om tillhandahållande av tjänster gäller att den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på det datum som rapporteringen avser. Förutsättningen är att utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och i rekommendationen anges

vilka villkor som skall vara uppfyllda för att så skall vara fallet. När utfallet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall intäkten redovisas endast i den utsträckning den motsvarar redovisade kostnader som är återvinningsbara.

Intäkter från försäljning av varor skall redovisas när samtliga i rekommendationen angivna villkor är uppfyllda, framför allt att enheten till köparen har överfört de väsentligaste riskerna och förmånerna, att intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar eller servicepotential som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla enheten och att utgifterna till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Ersättning i form av ränta, royalt eller utdelning på grund av annans användning av enhetens tillgångar skall redovisas som intäkt enligt vissa angivna grunder när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla enheten och inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Ränta skall redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga. Royalty skall periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd. Utdelning skall redovisas när aktieägarens eller enhetens rätt att få betalning har fastställts.

Tilläggsupplysningar skall lämnas om de principer som tillämpats för intäktsredovisningen samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för transaktioner som innefattar utförande av tjänster, belopp för varje väsentligt intäktslag som redovisats under perioden, inklusive intäkter som uppkommit från försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag, ränta, royalt och utdelning liksom de intäkter som hänför sig till byte av varor eller tjänster och som ingår i varje väsentligt intäktslag.

Rekommendationens regler har inte normerats specifikt för kommunsektorn. Den skulle kunna vara en utgångspunkt för sådan normering.

IPSAS 10 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

IPSAS 10 om Redovisning i höginflationsländer bygger på IAS 29 (OMFORMATERAD 1994).

För inflationsjustering av finansiella rapporter anger rekommendationen att enheter som rapporterar i ett höginflationslands valuta skall använda

den per rapportdatum gällande värdeenhetsen. Det gäller också jämförelsetal avseende föregående period, som krävs enligt IPSAS 1, liksom eventuell information avseende tidigare perioder. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder skall redovisas separat i resultaträkningen

När ett land upphör att vara ett höginflationsland och en redovisningsenhet upphör att upprätta finansiella rapporter i enlighet med denna standard, skall den använda de belopp som uttrycks i gällande värdeenhetsen i slutet av föregående rapportperiod som bas för redovisade värden i de efterföljande finansiella rapporterna.

Upplysningar som skall lämnas är att finansiella rapporter och jämförelsetal för tidigare perioder har inflationsjusterats i syfte att återspegla förändringar i köpkraft avseende rapportvalutan och därför uttrycks i den värdeenhetsen som gäller på rapportdatum och viss information om prisindex.

Av naturliga skäl har hittills saknats anledning att inom kommunsektorn utfärda normer om redovisning vid hög inflation. Om sådana skulle aktualiseras skulle IPSAS:en kunna användas som underlag.

IPSAS 11 Construction Contracts

IPSAS 11 om entreprenadavtal bygger på IAS 11 (OMARBETAD 1993).

Rekommendationen anger att när ett avtal omfattar flera objekt som i några angivna avseenden också behandlas separat skall produktionen av varje enskilt objekt behandlas som ett separat uppdrag. Flera avtal skall å andra sidan, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som ett uppdrag i de fall avtalen på visst angivet sätt hänger mycket nära samman.

Rekommendationen anger att uppdragsinkomsten skall omfatta den ursprungligen avtalade ersättningen och ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster och de kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Uppdragsutgifter skall omfatta utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget, utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget samt sådana övriga utgifter som enligt entreprenadavtalet kan debiteras beställaren

När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget

redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad per rapportdatum. Ett befarat underskott på ett entreprenaduppdrag skall omedelbart redovisas som kostnad (i stället för en reduktion av intäkten).

När utfallet av ett entreprenaduppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt skall intäktsredovisning endast ske med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren samt uppdragsutgifter redovisas som kostnader i den period då de uppkommer.

Befarade förluster skall omedelbart redovisas som en kostnad om det är sannolikt att de totala kostnaderna kommer att överstiga intäkterna och det från början är avsikten att kontraktskostnaderna skall täckas helt av kontraktsparterna.

Upplysning krävs om summan av de uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under redovisningsperioden, de metoder som använts för att fastställa uppdragsintäkter under redovisningsperioden samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal. Vissa ytterligare angivna upplysningar skall också lämnas om pågående uppdrag.

I förhållande till IAS 11 finns några skillnader. Således inkluderas i IPSAS 11 bindande arrangemang som inte tar formen av lagenliga kontrakt. IPSAS:en behandlar också kostnadsgrundade och icke-kommersiella kontrakt. IPSAS 11 klargör att kravet på att redovisa förväntade underskott på ett kontrakt omedelbart då det blir troligt att kontraktets kostnader kommer att överstiga intäkterna hänför sig bara till kontrakt där det vid ingåendet av kontraktet avses att kontraktskostnaderna skall täckas helt av avtalsparterna.

Några normer om entreprenader har inte utfärdats för kommunsektorn. Innehållet i denna rekommendation stämmer överens med Redovisningsrådets RR 10. Den starka knytningen till försiktighetsprincipen i kommunsektorn skulle kunna vara en svårighet för att använda IPSAS 11 som utgångspunkt för kommunal normering.

IPSAS 12 Inventories

IPSAS 12 om varulager bygger på IAS 2 (OMARBETAD 1993)

Rekommendationen anger att varor i lager skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Lager skall dock värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet om de innehåses i avsikt att distribueras kostnadsfritt eller för en formell avgift eller för att konsumeras i produktion av varor som skall distribueras till ingen eller endast en formell avgift.

Anskaffningsvärdet för varulager innefattar alla kostnader för inköp, tillverkning och att bringa varorna till deras aktuella plats och skick.

Anskaffningsvärdet för varor som vanligen inte är utbytbara eller som produceras för och hålls åtskilda för särskilda projekt, skall fastställas med utgångspunkt i de specifika kostnader som är hänförliga till respektive produkt. Anskaffningsvärdet för andra varor än dem som beräknas specifikt skall beräknas genom tillämpning av först-in-först-ut metoden (FIFU), eller av metoder som bygger på vägda genomsnittspriser

När FIFU-metoden används skall enheten använda samma beräkningsmetoder för alla varor av likartad natur och användning för enheten. För varor med skild natur eller användning (t.ex. specifika varor använda i en verksamhet och samma slag av varor använda i en annan verksamhet) kan skilda beräkningsmetoder rättfärdigas. Skild geografisk placering av varor (och i respektive beskattningsregler) är i sig inte tillräckligt för att rättfärdiga användning av skilda beräkningsmetoder.

När varor i lager säljs, byts eller distribueras skall redovisat värde för dem kostnadsföras för den period i vilken motsvarande intäkt redovisas. Om det inte finns någon motsvarande intäkt redovisas kostnaden när varorna distribueras eller sammanhängande service utförs. Justering av varor i lager till nettoförsäljningsvärde och förluster på varor i lager skall redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen eller förlusten hänförs. En återföring av en nedskrivning av varor i lager till följd av att nettoförsäljningsvärdet ökat skall redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnader för sålda varor.

I de finansiella rapporterna skall upplysning lämnas om de redovisningsprinciper som tillämpas för värdering av varulagret, inklusive vilka beräkningsmetoder som används, varulagrets totala redovisade värde och

det redovisade värdet uppdelat på ett för enheten lämpligt sätt, redovisat värde för den del av varulagret som redovisas till nettoförsäljningsvärde, belopp avseende återföring av eventuell nedskrivning som redovisas under perioden, de omständigheter eller händelser som lett till återföring av en nedskrivning av varulager och redovisat värde för varor som ställs som säkerhet för lån eller andra skulder.

Jämfört med IAS 12 skiljer sig IPSAS 12 särskilt på några punkter. IPSAS:en klargör att pågående serviceuppdrag som skall distribueras till ingen eller en formell ersättning direkt från mottagaren inte omfattas av rekommendationen. Vidare definieras återanskaffningskostnad som är ett tillägg i förhållande till IAS 2. IPSAS:en kräver att varor som lämnas utan ersättning eller för en formell ersättning skall värderas till det lägsta av anskaffningskostnad och återanskaffningsvärde. Vidare tillåter inte IPSAS:en att sist-in-först-ut metoden används vid beräkningarna.

Redovisning av lager normeras inte särskilt för kommunsektorn. Rekommendationen skulle kunna användas för sådan normering men möjligen skulle den starka knytningen till försiktighetsprincipen i svensk kommunal redovisning innebära svårigheter.

IPSAS 13 Leases

IPSAS 13 om leasingavtal bygger på IAS 17 (OMARBETAD 1997).

Rekommendationen föreskriver att tillgångar som anskaffats under finansiella leasingavtal hos leasetagare skall redovisas som tillgångar och tillhörande åtaganden som skulder. Vid leasingperiodens början redovisas tillgången och skulden till leasingobjektets verkliga värde eller till nuvärdet av minimileaseavgiften om detta är lägre. Nuvärdet beräknas utifrån leasingavtalets implicita ränta om denna är känd. I annat fall används leasetagarens marginella låneränta

Leasingbetalningarna fördelas mellan ränta och amortering av skulden. Räntan fördelas över leasingperioden så att varje redovisningsperiod belastas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för skulden under respektive period.

Ett finansiellt leasingavtal resulterar i både avskrivningar och räntekostnader som under varje period redovisas i resultaträkningen. Tillgången skall skrivas av enligt reglerna för ägda avskrivningsbara tillgångar

och periodens avskrivningar skall beräknas enligt reglerna i IPSAS 17 om materiella anläggningstillgångar och alla internationella eller nationella redovisningsrekommendationer om immateriella tillgångar som enheten följer. Om det inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren vid slutet av leasingperioden skrivs objektet till fullo av under leasingperioden eller nyttjandeperioden om denna är kortare.

Leasetagare skall upplysa om redovisat värde (netto) per rapportdatum för varje slag av tillgång, liksom en avstämning mellan totala minimileaseavgifter och deras nuvärden. Dessutom skall totalsumman samt nuvärdet av framtida minimileaseavgifter fördelas på några angivna förfallotidpunkter. Upplysning skall också lämnas om variabla avgifter som ingår i periodens resultat. Också det sammanlagda beloppet av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs skall redovisas. Slutligen skall en allmän beskrivning lämnas av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått.

För operationella leasingavtal, dvs. leasingavtal som inte är finansiella, finns också krav på redovisningen i leasetagarens finansiella redovisningsdokument. Leasingavgiften vid operationella leasingavtal skall kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden.

Också när det gäller operationella leasingavtal skall upplysningar lämnas. Leasetagare skall bl.a. lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelade på förfallotidpunkter.

Ifråga om leasingavtal i en leasgivares finansiella redovisningsdokument finns också föreskrifter i rekommendationen. Leasgivare skall redovisa fordringar på leasingavgifter i ett finansiellt leasingavtal som tillgångar i balansräkningen till ett belopp som motsvarar nettoinvesteringen enligt leasingavtalet. Den finansiella intäkten skall fördelas så att en jämn förräntning fås på under varje period redovisad nettoinvestering.

Tillverkare eller säljare som ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund skall redovisa över- eller underskott på tillgångsförsäljningen i resultaträkningen i enlighet med de principer som enheten tillämpar vid försäljning. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta skall vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som skulle ha uppkommit om

en marknadsmässig ränta avtalats. Direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås skall kostnadsföras vid leasingavtalets början

Leasegivare skall lämna flera angivna upplysningar avseende finansiella leasingavtal.

Operationella leasingavtal skall i leasegivarens balansräkningen fördelas på slag av tillgångar för vilka operationella leasingavtal ingåtts. Leasingintäkterna periodiseras och intäktsredovisas linjärt under leasingavtalets löptid såvida inte en annan systematisk metod bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

Tillgångarna skrivs av enligt samma princip som tillämpas för andra tillgångar av samma slag och periodens avskrivningar skall beräknas enligt IPSAS 17 om materiella anläggningstillgångar och internationella eller nationella redovisningsrekommendationer om immateriella tillgångar som enheten följer.

Leasegivare skall lämna vissa angivna upplysningar för operationella leasingavtal.

För s.k. sale and leaseback-transaktioner finns också bestämmelser i rekommendationen. Om en sale and leaseback-transaktion ger upphov till ett finansiellt leasingavtal skall det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde inte omedelbart redovisas som intäkt i säljarens/leasetagarens resultaträkning. Intäkten skall i stället periodiseras över leasingperioden. Om leasingavtalet ger upphov till ett operationellt leasingavtal och det framgår att transaktionen baseras på verkligt värde skall eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen redovisas under den period som försäljningen sker. Om försäljningspriset understiger verkligt värde skall eventuell vinst eller förlust redovisas under den period som försäljningen sker. I det fall förlusten kompenseras av att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, tas emellertid skillnaden upp som tillgång och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som tillgången förväntas bli utnyttjad. Om försäljningspriset överstiger verkligt värde, skall skillnaden reserveras och periodiseras över den period under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad.

Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för försäljningen är lägre än det redovisade värdet

skall en förlust motsvarande skillnaden mellan verkligt värde och redovisat värde redovisas under den period som försäljningen sker.

Jämfört med IAS 17 innehåller IPSAS 13 bilagor som illustrerar klassificeringen av leasingavtal, hanteringen av ett finansiellt leasingavtal hos en leasetagare, hanteringen av ett finansiellt leasingavtal hos en leasegivare och kalkylering av implicit ränta i ett finansiellt leasingavtal.

IPSAS 13 och Redovisningsrådets RR 6:99 har samma principiella innehåll. REK 13 överensstämmer härigenom med reglerna i IPSAS 13. Rekommendationen skulle därför kunna vara en grund för normeringen i kommunsektorn.

IPSAS 14 Events After the Reporting Date

IPSAS 14 om händelser efter rapportdatum bygger på IAS 10 (OMARBETAD 1999). Benämningen på de två rekommendationerna skiljer sig åt genom att IAS använder begreppet Balance Sheet Day medan IPSAS använder Reporting Date.

Rekommendationen anger att en enhet skall justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge sådana händelser efter rapportdatum som beaktas. En enhet skall inte justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge händelser efter rapportdatum som inte beaktas. Om utdelningar eller liknande överföringar föreslås eller fastställs efter rapportdatum skall en enhet inte redovisa dessa överföringar som en skuld per rapportdatum.

En enhet skall inte upprätta sina finansiella rapporter utifrån ett antagande om fortlevnad, om de som ansvarar för upprättande av de finansiella redovisningsdokumenten eller enhetens ledning efter rapportdatum bestämmer sig för antingen att det finns en avsikt att avveckla enheten, eller att upphöra med verksamheten, eller att det inte finns något realistiskt alternativ till detta.

En enhet skall upplysa om den dag då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande och om vem som gav detta godkännande. Om något annat organ har behörighet att ändra i de finansiella rapporterna efter utfärdandet, skall detta framgå. Om enheten efter rapportdatum men innan de finansiella rapporterna godkänns för utgivning får information om förhållanden som förelåg på rapportdatum skall upplysningar om dessa förhållanden uppdateras mot bakgrund av den nya informationen.

I de fall händelser efter rapportdatum som inte beaktas är av sådan betydelse att utelämnande av information om dem skulle påverka möjligheten för användarna av de finansiella rapporterna att göra välgrundade bedömningar och fatta välgrundade beslut, skall en enhet för varje betydande slag av händelse efter rapportdatum som inte beaktas lämna upplysningar om händelsens karaktär och en uppskattning av dess finansiella effekt eller en uppgift om att en sådan uppskattning inte kan göras.

Rekommendationen överensstämmer i allt väsentligt med Redovisningsrådets RR 36. Någon normering i ämnet för kommunsektorn har inte skett. En sådan skulle kunna bygga på IPSAS:en.

IPSAS 15 Financial Instruments: Disclosure and Presentation

IPSAS 15 om upplysningar och presentation ifråga om finansiella instrument bygger på IAS 32 (revised 1998).

IAS 32 är undantagen från de rekommendationer som enligt gällande EG-rätt skall tillämpas i koncernredovisningen i vissa av medlemsländernas börsföretag. Detta beror på att rekommendationen kraftigt avviker från vad som tillämpas i medlemsländerna.

Utgivaren av ett finansiellt instrument skall klassificera instrumentet, eller dess beståndsdelar, som skuld eller kapital beroende på innebörden i de kontraktsevenliga arrangemangen då instrumentet tas upp i redovisningen samt definitionen av finansiella skulder och kapitalinstrument. De olika typerna av finansiella instrument definieras i rekommendationen. För finansiella dokument som innehåller både en skuld- och en kapitaldel skall instrumentets komponenter klassificeras separat.

Räntor, utdelningar, förluster och vinster som hänger samman med finansiella instrument, som klassificeras som en finansiell skuld skall redovisas i resultaträkningen som kostnad eller intäkt. Utdelning till innehavare av finansiella instrument som klassificeras som kapitalinstrument skall av utgivaren redovisas direkt mot eget kapital.

Finansiella tillgångar och skulder skall kvittas mot varandra och redovisas netto i balansräkningen om enheten har en laglig grund för att kvitta de redovisade beloppen och avser att avsluta på en nettogrund eller att realisera tillgången och avsluta skulden samtidigt.

Enheten skall redogöra för mål och inriktning i sin finansiella risk-

hantering, inklusive handlingsprogram för hedging (riskspridning) för varje större slag av förutsedd transaktion för vilka hedge-redovisning används.

För varje klass av finansiella tillgångar, skulder och kapitalinstrument skall upplysning lämnas om omfattning och karaktär på de finansiella instrumenten, inklusive väsentliga villkor och omständigheter som kan påverka belopp, tidpunkt och säkerhet för framtida kassaflöden liksom om redovisningsprinciper och metoder som tillämpas, inklusive kriterier för när bokföring sker och grunderna för värdering. På motsvarande sätt skall information lämnas om ränterisker som inkluderar kontraktssenliga prisändringar eller förfallodag, beroende på vilket som först inträffar samt effektiv ränta, om tillämpligt.

Enheten skall på motsvarande sätt upplysa om det belopp som bäst representerar dess maximala exponering för kreditrisk per rapportdatum.

Information skall på motsvarande sätt också lämnas om verkligt värde

Om enheten redovisar en eller flera finansiella instrument till ett belopp som är större än dess verkliga värde skall den upplysa om det redovisade värdet och det verkliga värdet för antingen den enskilda tillgången eller lämpliga grupper av dessa individuella tillgångar samt skälen för att inte reducera redovisat värde.

IPSAS 15 och IAS 32 innehåller samma bindande föreskrifter, med undantag för avvikelser i benämningar som beror på skillnader mellan företag och offentlig sektor. Därutöver förekommer några skillnader i den stödjande texten. IPSAS:en innehåller således en definition av försäkringsavtal. Sådan förklaras endast i kommentarerna i IAS:en. IPSAS:en innehåller också en vägledning för införandet av rekommendationen. Någon sådan finns inte i IAS:en. Vidare innehåller IPSAS 15 en illustration i bilaga av de upplysningar som krävs i rekommendationen, något som inte finns i IAS 32.

Eftersom en utgångspunkt för normeringen inom kommunsektorn är god redovisningssed i Sverige skulle det f.n. inte vara aktuellt att direkt ha IPSAS 15 som utgångspunkt för kommunal normering. Detta mot bakgrund av att IAS 32 är undantagen från tillämpning i börsföretagen inom EU.

IPSAS 16 Investment Property

IPSAS 16 om förvaltningsfastigheter bygger på IAS 40 (2000).

En förvaltningsfastighet skall redovisas som tillgång endast när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential som är förknippade med förvaltningsfastigheten kommer att komma enheten till del samt anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. En förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet. Om en förvaltningsfastighet anskaffas utan kostnad, eller till en formell kostnad, är dess anskaffningsvärde dess verkliga värde vid anskaffningstidpunkten.

Tillkommande utgifter avseende en förvaltningsfastighet som redan har redovisats som tillgång i balansräkningen skall läggas till det redovisade värdet för förvaltningsfastigheten när det är sannolikt att den ekonomiska nytta eller servicepotential över förvaltningsfastighetens totala livslängd som är förknippad med fastigheten förbättras i förhållande till den senast uppnådda nivån. Alla andra tillkommande utgifter skall redovisas som kostnader i den period de uppkommer.

Om värdering efter anskaffningstidpunkten sägs att en enhet skall välja att antingen redovisa förvaltningsfastigheterna till verkligt värde eller till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar och nedskrivningar och skall tillämpa den värderingsprincipen på samtliga förvaltningsfastigheter.

Om enheten valt att redovisa enligt verkligt värde skall efter första redovisningstillfället samtliga förvaltningsfastigheter värderas till dess verkliga värde, förutom i några särskilt angivna undantagsfall. En vinst eller förlust som uppkommer vid förändring av en förvaltningsfastighets verkliga värde skall ingå i periodens över/underskott för den period där vinsten eller förlusten uppkommer.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt skall en enhet värdera förvaltningsfastigheten i enlighet med huvudprincipen i IPSAS 17 om materiella anläggningstillgångar, dvs. till anskaffningsvärde minskat med avskrivningar. En förvaltningsfastighets restvärde skall antas vara noll. Enheten skall fortsätta att tillämpa IPSAS 17 fram till dess att den avhänder sig förvaltningsfastigheten.

När en enhet slutför byggnation eller exploatering av en förvaltnings-

fastighet som enheten låtit uppföra i egen regi, som skall redovisas till verkligt värde, skall eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde ingå i periodens över/underskott.

Ett stort antal upplysningskrav ställs upp i rekommendationen. Bl.a. skall en enhet som tillämpar den värderingsmetod som bygger på anskaffningsvärde lämna upplysning om de avskrivningsmetoder som används, nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivnings-sats, uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerad nedskrivning) vid periodens början och slut samt en avstämning av förvaltningsfastighetens redovisade belopp vid periodens början och slut som visar (jämförande information krävs inte) ökning, med separata upplysningar om sådana ökning som följt av förvärv och sådana som följt av att tillkommande utgifter räknats in i fastighetens redovisade värde, ökning som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden, utrangeringar och avyttringar, avskrivning och periodens redovisade nedskrivningar och återförda nedskrivningar, nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter för en utländsk enhet, omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet och övriga ändringar samt förvaltningsfastighetens verkliga värde.

Jämfört med IAS 40 kräver IPSAS 16 att förvaltningsfastigheter initialt värderas till anskaffningsvärde och om en tillgång tas emot utan kostnad eller till en formell kostnad är dess anskaffningskostnad det verkliga värdet vid anskaffningstidpunkten. IAS 40 kräver att anskaffningskostnaden används.

Enligt IAS 40 skall tillkommande utgifter på förvaltningsfastigheter kapitaliseras när det är sannolikt att den framtida ekonomiska nyttan utöver den ursprungliga tillfaller enheten. IPSAS 16 gör en likartad behandling men jämför med den senast uppnådda nivån.

Normering för redovisning av förvaltningsfastigheter saknas i kommunsektorn. I den mån normering skulle övervägas till följd av att sådan egendom finns skulle rekommendationen kunna vara en utgångspunkt. Den tillåter redovisning till anskaffningsvärde så den behöver inte stå i konflikt med den kommunala försiktighetsprincipen i det avseendet.

IPSAS 17 Property, Plant and Equipment

IPSAS 17 om materiella anläggningstillgångar bygger på IAS 16 (OMARBETAD 1998)

En materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen när det är sannolikt att enheten får ta del av de framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential som är förknippade med innehavet och tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Infrastrukturella tillgångar uppfyller också kriterierna för att redovisas som tillgångar.

Materiella anläggningstillgångar som uppfyller villkoren att redovisas som tillgångar skall redovisas till anskaffningsvärde vid första redovisningstillfället. Om en tillgång förvärvas till ingen eller endast en symbolisk kostnad är dess anskaffningsvärde dess verkliga värde vid förvärvstidpunkten.

Tillkommande utgifter som är förknippade med en materiell anläggningstillgång skall läggas till tillgångens redovisade värde om det är sannolikt att enheten får del av framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential över tillgångens livslängd, som överstiger dem som tillgången senast bedömts prestera. Alla andra tillkommande utgifter skall redovisas som kostnader under den period då de uppkommer.

Efter det första redovisningstillfället skall materiella anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell ackumulerad nedskrivning. Som tillåten alternativ princip gäller att efter det första redovisningstillfället skall materiella anläggningstillgångar redovisas till omvärderat belopp. Det utgörs av tillgångens verkliga värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingar skall göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde per rapportdatum. När en materiell anläggningstillgång omvärderas, skall alla materiella anläggningstillgångar inom samma tillgångsslag omvärderas.

När det redovisade värdet för en klass av tillgångar ökas som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. En omvärdering skall dock redovisas som en intäkt i den mån den återför en värdeminskning av samma klass av

tillgångar som tidigare redovisats som en kostnad. När det redovisade värdet hos en klass tillgångar minskas som en följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas som en kostnad. En värdeminskning skall dock redovisas direkt mot en omvärderingsreserv i den mån minskningen inte överstiger det belopp som finns i omvärderingsreserven avseende tillgången i fråga. Ökningar och minskningar av värdet genom omvärdering som hänför sig till enskilda tillgångar i en klass av materiella anläggningstillgångar får nettoredovisas mot varandra inom klassen men får inte nettoredovisas mot tillgångar i andra klasser.

Det avskrivningsbara beloppet för en materiell anläggningstillgång skall som avskrivningar periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens värde eller servicepotential för enheten successivt förbrukas. Periodens avskrivningar redovisas som kostnad om de inte inkluderas i det redovisade värdet för en annan tillgång.

En tillgångs fastställda nyttjandeperiod skall omprövas löpande. Om en ny bedömning väsentligt avviker från tidigare uppskattningar skall avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder justeras.

Den valda avskrivningsmetoden för materiella anläggningstillgångar skall omprövas löpande. I de fall det skett en väsentlig förändring i det sätt på vilket de ekonomiska fördelar eller servicepotential som är förknippade med tillgången förbrukas av enheten skall avskrivningsbeloppet för innevarande och framtida perioder justeras med hänsyn till ändringen. När en sådan ändring av avskrivningsmetod krävs, skall ändringen redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning och avskrivningen för aktuella och framtida perioder skall justeras.

Vid utrangeringar och avyttringar gäller att en materiell anläggningstillgång inte längre skall redovisas som tillgång i balansräkningen i samband med att den avyttras eller när den slutgiltigt tagits ur bruk och det bedöms att den inte kommer att betinga något värde eller någon servicepotential i samband med en framtida avyttring. Vinst eller förlust vid utrangering eller avyttring av en materiell anläggningstillgång redovisas för tydlighets skull som intäkt eller kostnad i resultaträkningen med det belopp som utgör skillnaden mellan vad som erhålls för tillgången och dess redovisade värde.

Upplysning skall lämnas om bl.a. värderingsgrunder, anskaffningsvärde, avskrivningsmetoder, nyttjandeperiod eller tillämplad avskrivningssats, och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut, en avstämning av redovisat värde vid periodens början och slut som visar investeringar, utrangeringar och avyttringar, ökningarna genom företagsförvärv, ökningarna eller minskningarna under perioden som uppkommit genom omvärderingar och genom nedskrivningar som redovisas eller återförs direkt mot eget kapital, eventuella nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen under perioden, eventuella nedskrivningar som återförs i resultaträkningen under perioden, avskrivningar, valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av finansiella rapporter för utländska enheter samt övriga förändringar.

IPSAS 17 tillåter eller förbjuder inte redovisning som anläggningstillgångar av kulturarvstillgångar och andra tillgångar som innehas för att bevaras för framtiden. Om de redovisas som tillgångar skall upplysningskraven tillämpas. Övriga regler kan men behöver inte följas. IAS 16 innehåller inte något liknande undantag.

IAS 16 anger att anläggningstillgångar initialt skall redovisas till anskaffningsvärde. IPSAS 17 anger att tillgångar som förvärvas till ingen eller endast en formell kostnad skall redovisas till verkligt värde vid förvärvet.

Enligt IAS 16 skall tillkommande kostnader aktiveras om värdet ökar i förhållande till ursprunglig standard. IPSAS 17 jämför i stället med senast bedömda standard.

IAS 16 anger att om den alternativa metoden används med värdering som utgår från verkligt värde skall upplysning lämnas om motsvarande historiska anskaffningskostnad. Detta krävs inte enligt IPSAS 17.

IAS 16 tillåter nettoredovisning av omvärderingsvinster och -förluster bara objektsvis. IPSAS medger sådan nettoredovisning för klasser av objekt.

Bestämmelserna i rekommendationen stämmer i huvudsak överens med normeringen för kommunsektorn. Begreppen publik egendom och servicepotential överensstämmer inte helt men skulle kunna jämkas. IPSAS:en skulle således kunna utgöra en grund för den framtida normeringen i sektorn.

IPSAS 18 Segment Reporting

IPSAS 18 om segmentrapportering bygger på IAS 14 (OMARBETAD 1997)

IPSAS 18 anger att en enhet skall identifiera separata segment och presentera information om segmenten enligt denna IPSAS. Ett segment är en urskiljbar aktivitet eller grupp av aktiviteter i en enhet för vilken det är lämpligt att rapportera separat finansiell information i syfte att utvärdera enhetens förmåga att nå sina mål och för att fatta beslut om framtida resursallokering.

I standarden används följande ytterligare begrepp:

Med intäkter i ett segment avses sådana intäkter i enhetens resultaträkning som är direkt hänförliga till segmentet eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt. Intäkter i ett segment innefattar inte extraordinära poster, ränte- eller utdelningsintäkter, om inte segmentets verksamhet huvudsakligen är finansiell.

Med kostnader i ett segment avses kostnader som är direkt hänförliga till den löpande verksamheten inom segmentet, eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt, inklusive kostnader som är hänförliga till tillhandahållande av varor och tjänster till externa parter och kostnader som är hänförliga till transaktioner med andra segment i enheten.

Kostnader i ett segment innefattar en samägares andel av kostnader i ett gemensamt styrt företag som redovisas enligt klyvningsmetoden i enlighet med IPSAS 8. Om verksamheten i en rörelsegren huvudsakligen är finansiell, kan ränteintäkter och räntekostnader redovisas med ett nettobelopp i segmentredovisningen endast om dessa poster också nettoredovisas i företagets resultaträkning.

Tillgångar i ett segment är de tillgångar som används i den löpande verksamheten i segmentet och som kan hänföras till segmentet antingen direkt eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt.

Skulder i ett segment är de skulder som uppkommit i den löpande verksamheten inom segmentet och som kan hänföras till segmentet antingen direkt eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt.

Ifråga om redovisningsprinciper för segment anges att koncernen eller enheten skall tillämpa samma redovisningsprinciper vid rapporteringen

för segment som den använder vid utformningen av de finansiella rapporterna för koncernen eller enheten.

Vidare gäller att tillgångar som används i två eller flera segment skall fördelas på de enskilda segmenten endast om motsvarande intäkter och kostnader också fördelas på dessa.

Om ett segment identifieras för första gången under redovisningsperioden skall tidigare periods segmentdata för jämförelseändamål justeras för att återge det nya segmentet som ett separat segment om det inte är ogörligt att förfara så.

Krav på upplysningar skall tillämpas på alla segment. Enheter skall lämna upplysning om intäkter och kostnader hänförliga till varje segment. Segmentintäkter från budgetanslag eller liknande fördelningar, segmentintäkter från andra externa källor och segmentintäkter från transaktioner med andra segment skall redovisas för sig.

En enhet skall lämna upplysning om det redovisade värdet på de tillgångar som är hänförliga till vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas. Enheten skall lämna upplysning om det redovisade värdet på skulderna för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas. En enhet skall också lämna upplysning om periodens investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.

Om en enhet inkluderar resultatandelar i det resultat som är hänförligt till ett segment, skall också kapitalandelarna inkluderas i de tillgångar som är hänförliga till segmentet. Enheter skall göra en avstämning mellan summorna av de upplysningar som lämnas för enskilda segment respektive för enheten som helhet. När enheten redovisar denna avstämning, skall segmentets intäkter ställas mot enhetens intäkter från externa källor (inklusive en upplysning om storleken på de intäkter som inte ingår i något av segmenten). På motsvarande sätt skall kostnaderna för segmenten ställas mot motsvarande kostnader för hela enheten samt segmentens tillgångar och skulder mot företagets samtliga tillgångar och skulder.

När intäkter från försäljning till andra segment redovisas, skall enheten utgå från de internpriser som det faktiskt tillämpat. Principen för hur dessa internpriser har fastställts skall anges i de finansiella rapporterna. Om enheten byter de redovisningsprinciper som används vid redovisningen av

olika segment skall detta anges om effekten av bytet är väsentlig. En omräkning för tidigare perioder skall också göras såvida det inte är praktiskt genomförbart.

IPSAS 18 definierar segment annorlunda än IAS 14. IAS 14 kräver fler upplysningar än IPSAS 18. IAS 14 kräver också information om sekundära segment. IPSAS 14 endast uppmuntrar upplysning om både verksamhets- och geografiska segment. IPSAS 14 specificerar inte som IAS 18 kvantitativa tröskelvärden som skall appliceras vid identifiering av segment för redovisning.

Någon liknande rekommendation finns inte för kommunsektorn. Rekommendationen skulle kunna vara en utgångspunkt för normering men den ställer höga krav på upplysningar. Redan idag krävs uppföljning av budgetens olika delar vilket innebär att kraven i grundläggande mening redan finns.

Glossary of Defined Terms (IPSAS 1-IPSAS 18)

Ordlistan om definierade termer I IPSAS 1 – 18 är en sammanställning av termer som använts i IPSAS som getts ut t.o.m. den 30 juni 2002.

IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

IPSAS 19 om avsättningar, eventalförpliktelser och eventultillgångar bygger på IAS 37.

Rekommendationen exkluderar ”Social Benefits” från sitt tillämpningsområde. Med sociala förmåner avses varor, tjänster och andra förmåner som lämnas till samhället. I många fall finns inga krav på mottagarna att betala belopp som motsvarar servicen. Till detta kommer förmåner för familjer, äldre, arbetslösa, krigsveteraner och andra. Dvs. offentliga organ på alla nivåer tillhandahåller finansiellt stöd till individer och grupper i samhället så att dessa kan få tillgång till service för att möta sina särskilda behov, eller för att öka deras inkomster.

En avsättning skall redovisas i balansräkningen när en enhet har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse, det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen och en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Om dessa villkor inte är uppfyllda, skall ingen avsättning redovisas i balansräkningen.

I sällsynta fall framgår det inte klart om en befintlig förpliktelse finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger per rapportdatum.

Eventualförpliktelser skall inte redovisas som avsättning i balansräkningen. Eventualtillgångar skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen.

En avsättning skall göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen per rapportdatum. Där effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig skall avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen. Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar skall inte beaktas vid beräkning av en avsättning.

Där en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning förväntas bli ersatt av en tredje part, skall gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om enheten reglerar förpliktelsen. Gottgörelsen skall redovisas som en tillgång för sig i balansräkningen. Det belopp som redovisas för gottgörelsen får inte överstiga avsättningen. I resultaträkningen får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.

Avsättningar skall omprövas per varje rapportdatum och justeras så att de återspeglar den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser eller servicepotential kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, skall avsättningen återföras.

Avsättningar får inte göras för framtida rörelseföruster. Om en enhet har ett förlustkontrakt skall en avsättning beräknas och redovisas för den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet.

En informell förpliktelse att omstrukturera uppstår endast då enheten har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilken minst framgår den verksamhet/verksamhetsenhet, eller del av verksamhet/verksamhetsenhet, som berörs, de driftsställen som främst berörs, det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering

och arbetsuppgifter, de utgifter som enheten kommer att ådra sig samt när planen kommer att genomföras. Det förutsätts också att enheten har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att den kommer att genomföra omstruktureringen, genom att påbörja genomförandet av denna plan eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.

En avsättning för omstrukturering skall omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana som både är betingade av omstruktureringen och saknar samband med enhetens pågående verksamheter.

Upplysningar skall lämnas om det redovisade värdet för avsättningar vid periodens början och slut, de ytterligare avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar, belopp som tagits i anspråk (det vill säga vad enheten ådragit sig och vad som har belastat avsättningen) under perioden, utnyttjade belopp som har återförts under perioden, ökningen under perioden av nuvärdesberäknade belopp och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan. Jämförande information krävs inte.

Dessutom skall vissa detaljerade upplysningar lämnas för varje slag av avsättning.

Om en enhet väljer att redovisa avsättningar för sociala förmåner för vilka den från mottagaren inte direkt får en ersättning som ungefärligen motsvarar värdet av de varor och tjänster som tillhandahålls, skall den lämna samma slags upplysningar som för andra avsättningar.

I ytterst sällsynta fall kan några eller alla av de uppgifter som krävs väntas ha en menlig inverkan på enhetens förhandlingsläge i en tvist med andra parter rörande det som avsättningen, eventalförpliktelsen eller eventaltillgången gäller. I sådana fall behöver enheten inte lämna uppgifterna, men tvistens allmänna karaktär skall framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet för det.

Rekommendationen överensstämmer innehållsmässigt med Redovisningsrådets RR 16.

Normer för kommunsektorn inom området finns i REK 10. Där ställs extra höga krav för att en avsättning skall kunna tas upp. Bortsett från detta skulle IPSAS:en kunna användas som underlag för framtida normering inom kommunsektorn.

IPSAS 20 Related Party Disclosures

IPSAS 20 om upplysningar om närstående bygger på IAS 24 (OMFOR-MATERAD 1994)

IPSAS:en tar upp krav på upplysningar om transaktioner med parter som har koppling till redovisningsenheten som ministrar, chefstjänstemän och deras närstående. Den behandlar upplysningar som skall lämnas. Sådana relationer med närstående som innebär att det existerar kontrollmöjligheter skall tas upp bland upplysningarna oberoende av om det har före-kommit transaktioner mellan de närstående parterna.

Det är för transaktioner mellan närstående parter, andra än sådana som kan inträffa inom en normal leverantörs- eller kund/mottagarerelation under villkor som är vare sig mer eller mindre förmånliga än sådana man kan vänta sig att enheten skulle tillämpa vid relationer med den individen eller enheten utan beroende, som enheten skall upplysa om vissa förhållanden. Det gäller innebörden av relationen, slaget av transaktioner som har inträffat och transaktionernas beståndsdelar som är nödvändiga för att klargöra transaktionernas betydelse för verksamheten.

För nyckelpersoner i enhetens ledning skall uppgifter lämnas om bl.a. sammanlagda ersättningar och antalet individer, beräknat som heltidstjänster, som får ersättning inom denna kategori. Också ifråga om lån vars existens inte är allmänt kända av allmänheten skall information lämnas för varje enskild individ bland ledande nyckelpersoner och varje närstående.

IPSAS 20 skiljer sig i hög grad från IAS 24. Strukturen skiljer sig väsentligt. Grundläggande utgångspunkter skiljer sig åt. Ytterligare begrepp definieras. IPSAS 20 har flera undantag från IAS 24.

Några krav på den här typen av redovisning finns inte inom kommunsektorn. I företagssektorn och staten har ökade krav på information kommit under senare år. Rekommendationen skulle kunna tjäna som utgångspunkt för normer inom kommunsektorn om detta skulle aktualiseras.

ED 23 Impairment of Assets

Exposure Draft 23 om nedskrivningar bygger på IAS 36. Den har varit på remiss till den 31 januari 2004.

Standarden skall tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar utom varulager (IPSAS 12, Varulager), tillgångar som

uppkommer då entreprenaduppdrag utförs (IPSAS 11, Entreprenadavtal), finansiella tillgångar som omfattas av IPSAS 15, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering, förvaltningsfastigheter och sådana materiella anläggningstillgångar som inte genererar kassaflöden och som redovisas till verkligt värde (IPSAS 16, Förvaltningsfastigheter och IPSAS 17, Materiella anläggningstillgångar) samt andra tillgångar för vilka krav på redovisning av nedskrivning innefattas i någon annan IPSAS.

För att fastställa om en tillgång skall skrivas ned skall enheten per varje rapportdatum bedöma om det föreligger en indikation på att en tillgång minskat i värde. Om så är fallet skall enheten beräkna tillgångens nyttjandevärde. När enheten tar ställning till om det föreligger ett nedskrivningsbehov skall några utpekade indikationer beaktas. Det gäller minskad efterfrågan på eller behov av service från tillgången såsom att väsentliga långsiktiga förändringar i teknik eller legal eller politisk miljö i vilken enheten verkar har inträffat eller väntas inträffa och som innebär negativa effekter för enheten. Vidare kan tillgången framstå som föråldrad eller vara skadad. Betydande långsiktiga förändringar kan ha ägt rum, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Ett exempel är att enheten planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller att avyttra tillgången i förtid. Ett beslut att stoppa tillverkning av en tillgång innan den är färdigställd eller i ett användbart skick kan ha fattats. Det kan finnas förhållanden som tyder på att tillgångens kapacitet är, eller kommer att bli, väsentligt lägre än vad som tidigare antagits.

Ifråga om beräkning av en tillgångs värde finns också regler. En utgångspunkt är användningsvärdet. Användningsvärdet för en icke kassagenererande tillgång definieras som nuvärdet av tillgångens återstående servicepotential. Värdet kan beräknas antingen med hjälp av avskrivet återanskaffningsvärde, reparationskostnad (reparationskostnaden dras från nukostnaden för att ersätta den återstående servicepotentialen före försämring) eller antalet producerade enheter. Metoden väljs utifrån tillgången på data och det slags försämring som tillgången utsatts för.

Det redovisade värdet skall skrivas ned till återvinningsvärdet endast om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde. Återvinningsbart nettovärde definieras som det högsta av en tillgångs netto-

försäljningspris och dess användningsvärde. En nedskrivning skall omedelbart kostnadsföras i resultaträkningen. När ett uppskattat nedskrivningsbehov överstiger redovisat värde för den tillgång det avser, skall enheten redovisa en skuld endast om detta krävs enligt någon annan IPSAS.

En enhet skall per varje rapportdatum fastställa om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. Finns sådana indikationer skall enheten beräkna tillgångens återvinningsvärde. En tidigare nedskrivning av en tillgång skall återföras endast om det har skett en förändring i de antaganden som låg till grund för att bestämma tillgångens återvinningsvärde när tillgången senast skrevs ned. Om så är fallet, skall tillgångens redovisade värde ökas till återvinningsvärdet. Denna ökning är en återföring av en nedskrivning. En återföring av en nedskrivning skall omedelbart redovisas i resultaträkningen. När en nedskrivning återförts skall framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

För varje slag av tillgångar skall upplysning lämnas om beloppet för de nedskrivningar som påverkat resultatet under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats.

I det fall genomförda eller återförda nedskrivningar under perioden sammantaget är väsentliga för enhetens redovisning som helhet, skall enheten lämna en kort beskrivning av de viktigaste tillgångsslag som påverkas av nedskrivningar (återföringar) för vilka inga upplysningar annars lämnas samt de viktigaste händelser och omständigheter som ledde till beslut om nedskrivningar (återföringar) för vilka inga andra upplysningar lämnats.

Det finns ingen normering för kommunsektorn inom området. Det finns skäl att anta att en kommande IPSAS som resultat av utkastet skulle kunna utgöra grund för en normering inom sektorn.

ITC Accounting for Social Policies of Governments

Remissen om redovisning av statliga sociala system (begreppet social policy är inte tydligt avgränsat) har utarbetats utan någon IAS som grund. Den har utarbetats med hjälp av en styrgrupp som innehåller representanter från flera länder, också Sverige. Remisstiden gick ut den 30 juni 2004.

ITC:n omfattar en stor mängd sociala förmåner, inklusive varor och

tjänster som tillhandahålls för kollektiv och individuell konsumtion och kontanta betalningar till individer. Den innehåller överväganden om tillämpligheten på dessa av IPSAS 19 (om avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar). De principer identifieras som skall användas för att avgöra om staters sociala åtaganden ger upphov till en skuld som skall tas upp i finansiella redovisningsdokument. Ett antal olika typer av sociala förmåner bedöms mot dessa principer och synen hos styrgruppens majoritets på när en skuld skall tas upp i redovisningen fastställs.

Inom många jurisdiktioner har tidpunkten för att ta upp en pensions-skuld och det belopp som skall tas upp stor inverkan på den finansiella positionen. Styrgruppens majoritets syn på den frågan är att en skuld inte uppkommer förrän alla kvalificeringsvillkor uppfyllts. Några av medlemmarna har dock en tydlig uppfattning att en skuld för ålderspensioner uppkommer före uppnåendet av kvalificeringsvillkoren och att sådana skulder skall tas upp i redovisningsdokumenten.

ITC:n behandlar också frågan om tilläggsupplysningar för sociala förmåner bör tas in i redovisningsdokumenten. Styrgruppens uppfattning är att de upplysningar som nu finns inte räcker för att förse användarna med den information som behövs för att ge en uppfattning om hållbarheten i en stats sociala förmånssystem.

Både legala och informella förpliktelser behandlas. Alternativa metoder behandlas för att avgöra om en informell förpliktelse att tillhandahålla sociala förmåner ger upphov till en skuld som skall tas upp i de finansiella redovisningsdokumenten.

Sammanfattningsvis kommer styrgruppen fram till följande ställningstaganden:

- När de socialpolitiska målen uppnås genom att service tillhandahålls för hela samhällets gagn, finns det ingen informell förpliktelse innan tjänsten tillhandahålls.
- När varor och tjänster tillhandahålls individer finns det inte heller någon informell förpliktelse före tillhandahållandet.
- Existensen av en förpliktelse beror inte på de metoder genom vilka en tjänst tillhandahålls individer (t.ex. direkt från en enhet, genom en tredje part för enhetens räkning, genom värdebevis, förskotts betalning eller kostnadsersättning).

- En förpliktelse ifråga om en framtida kontantbetalning uppkommer inte förrän en individ har uppfyllt alla kvalificeringsvillkor.
- Ifråga om ålderspensioner
 - står en majoritet för uppfattningen att alla kvalificeringsvillkor skall vara uppfyllda
 - medan en minoritet menar att huvudsaklig förpliktigande händelse är inträde på arbetsmarknaden.
- Upplyningskraven i IPSAS 1 och 19 kan användas för sociala förmåner.

Denna typ av transaktioner förekommer också i kommunsektorn utan att några normer finns. En kommande IPSAS kommer sannolikt att vara det enda underlag som kommer att finnas för normering inom området. Det finns goda skäl anta att den kan användas som underlag för kommunsektorns eventuella normering.

ITC Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)

Remissen om intäkter från transaktioner utan motprestation (inklusive skatter och transfereringar) har utarbetats utan någon IAS som grund. Den har utarbetats med hjälp av en styrgrupp som innehåller representanter från flera länder, också Sverige. Remisstiden gick ut den 30 juni 2004.

I ITC:n utvecklas förslag om den finansiella redovisningen av intäkter som härrör från transaktioner utan motprestation. Det är sådana transaktioner i vilka parterna inte utbyter i huvudsak lika värden. Här ingår inkomst- och andra skatter liksom bidrag och resursöverföringar mellan enheter i den offentliga sektorn. En lämplig redovisning av sådana slag av intäkter är nödvändig om finansiella redovisningsdokument från stater och andra rapporterade enheter i den offentliga sektorns skall vara genomskådliga samt stödja bedömningar av finansiellt tillstånd och beslut om ansvarsfrihet.

I remissen föreslås att man använder en tillgångs- och skuldtgångspunkt för att bestämma redovisning och värdering av intäkter. Intäkter redovisas när en redovisande enhet redovisar en ökning i nettokapitalet annan än sådana som hänför sig till vad man kallar tillskott från ägare. Ett exempel är att enheten tar upp en tillgång i redovisningen och inte

samtidigt tar upp en skuld på samma belopp. Tillgången skall värderas till verkligt värde och intäkten skall tas upp till det belopp som nettokapitalet ökar med. När ett inflöde av en resurs redovisas som en tillgång måste enheten samtidigt avgöra om den har eller inte har en förpliktelse som uppfyller definitionen av en skuld och kriterierna för att redovisa en skuld som hänger samman med inflödet.

ITC:n skissar tillämpningen av principerna på skatter och andra transaktioner utan motprestation. Den identifierar den inträffade händelse som ger upphov till att enheten får kontroll över en resurs som svarar mot kriterierna för en tillgång. I fråga om skatter är den beskattningsbara händelsen den händelse som en offentlig myndighet har bestämt är föremål för beskattning. Ibland kan beloppet inte mätas tillförlitligt vid det tillfället. Då skall redovisningen av tillgången och intäkten skjutas framåt i tiden.

Enheter i offentlig sektor får väsentliga intäkter från transfereringar, som inkluderar bidrag och anslag liksom gåvor, donationer och böter. För dessa transaktioner är den mest betydelsefulla frågan om mottagaren skall redovisa en skuld med hänsyn till bestämmelser som bidragsgivaren lagt på transfereringen av resurser. Tre typer av bestämmelser identifieras; restriktioner (begränsar användningen av tillgången men kräver inte återlämnande i händelse av överträdelse), villkor (begränsar användningen och kräver återlämnande vid överträdelse) och tidskrav (förbjuder användningen intill en bestämd tidpunkt). ITC:n föreslår att skulder redovisas ifråga om villkor och tidskrav. Skulderna minskar och intäkt redovisas när villkoren uppfylls eller då det tidsmässiga användningsförbudet upphör.

Styrgruppen kommer till uppfattningen att tillgångs- och skuldansatsen kan appliceras lika på transaktioner med och utan motprestation och föreslår att Public Sector Committee sätter som mål att utveckla en enda IPSAS om intäkter som omfattar alla intäkter.

Inom kommunsektorn tar REK 04 upp redovisningen av skatteintäkter. Den står i överensstämmelse med remissen. Även i fråga om transfereringar av olika slag finns anledning anta att en framtida IPSAS grundad på remissen skulle kunna fungera som underlag för en normering.

Jämförelser mellan kommunala redovisningsrådets rekommendationer och IPSAS

Det finns en allmän skillnad mellan IPSAS å ena sidan samt IAS och RR å den andra. Det är att IPSAS innehåller extra kommentarer som klargör standarders tillämpbarhet på redovisning i redovisningsenheter i offentlig sektor. Likaså används en annorlunda terminologi i vissa fall såsom entity i stället för enterprice, revenue i stället för income liksom benämningarna på redovisningsdokumenten. Allt detta är en följd av den offentliga sektorns särart. Vidare lämnas i varje IPSAS en mängd definitioner på tekniska termer, vilka avviker från IAS (och därigenom RR). Också detta beror på den offentliga sektorns speciella förhållanden.

REK 01 Pensionsförpliktelser 1998 – 99

Det finns f.n. ingen IPSAS om redovisning av ersättningar till anställda (men väl RR 29 från Redovisningsrådet och IAS 19 från IASB som kommunala redovisningslagen förhindrar efterföljd till).

Rekommendationen är mer inriktad på en tillämpning, medan IPSAS brukar ge uttryck för grundläggande redovisningskrav.

REK 02 Garantipension och vissa andra pensioner

Jfr. REK 01, också här är det fråga om en tillämpningsdiskussion.

REK 03 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål

RR 4 och IAS 9 överensstämmer men IAS innehåller också byte av redovisningsprincip (REK 14). IPSAS 3 överensstämmer med IAS 8 utom att det ställs specifika krav på att extraordinära poster måste vara utanför kontroll eller inflytande från redovisningsenheten.

REK 04 Redovisning av skatteintäkter

Det här är ett område som av naturliga skäl inte behandlas i RR eller IAS. Däremot finns en remiss, Invitation to Comment, med förkortningen ITC. Den behandlar Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes, and Transfers). Utgångspunkten är beträffande skatt på inkomster av samma slag som i REK 4, dvs. att man skall uppskatta de skatter som

följer på de inkomster som skattebetalarna har haft under räkenskapsåret. REK innehåller också regler för detaljtillämpning.

REK 05 Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader

Svensk detaljreglering som inte är aktuell i internationell norm.

REK 06 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar

Tolkning av grundläggande principer. Inte aktuell i internationella normer.

REK 07 Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel

Detaljreglering som saknar internationell motsvarighet,

REK 08 Sammanställd redovisning

RR 1:00 koncernredovisning, IAS 22 Business Combinations, IAS 27 Consolidated Financial Statements, IAS 28 Investments in Associates, IPSAS 6 Consolidated Financial Statements och IPSAS 7 Accounting for Investments in Associates innehåller rekommendationer med anknytning till REK 08. IPSAS utgår från ett kontrollkriterium där också huvudsaklig finansiering (ekonomisk kontroll) är ett uttryck för kontroll. Proportionell metod används inte i IPSAS.

REK 09 Klassificering av finansiella tillgångar

Det finns både RR 27, IAS 39 och IPSAS 15 som behandlar Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering. REK är i jämförelse med dessa en specifikation i en detaljfråga.

REK 10 Redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

REK överensstämmer med RR 16, IAS 37 och IPSAS 19 utom ifråga om att tolkningen av informella åtaganden explicit skall vara restriktiv enligt REK. Också användningen av begreppet servicepotential kommer här in i IPSAS som tillägg till ekonomisk fördel. IPSAS tillämpas inte på sociala förmåner som inte motsvaras av en avgift som i stort sett täcker enhetens kostnader. (ITC om Social Benefit Obligations ger begreppet en vidare tolkning till verksamhet hos en offentlig enhet i sig.)

REK 11 Redovisning av materiella anläggningstillgångar

RR 12, IAS 16 och IPSAS 17 behandlas materiella anläggningstillgångar. IPSAS lägger till begreppet servicepotential för att definiera tillgångar utöver ekonomiska fördelar enligt RR och IAS. Servicepotential förefaller mer omfattande än begreppet publika tillgångar i REK. IPSAS gör det valfritt att aktivera museitillgångar eller inte. IAS och IPSAS tillåter inte uppskrivning (men möjliggör marknadsvärdering eller värdering efter återanskaffningsvärde).

REK 12 Redovisning av immateriella tillgångar

Här saknas IPSAS, men IAS 38 och RR 15 behandlar immateriella tillgångar.

REK 13 Redovisning av leasingavtal

RR 6:99, IAS 17 och IPSAS 13 behandlar området. IAS och IPSAS har ingen begränsning till redovisning i koncern som RR. IPSAS har sektoranpassade exempel.

REK 14 Byte av redovisningsprincip

IAS 5 och IPSAS 8 behandlar också extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål (REK 03 och RR 4). I sak ingen skillnad.

REK 15 Redovisning av lånekostnader

RR 21 tillåter (av främst skatteredovisningsskäl) explicit tillämpning av huvudprincipen (kostnadsföring av lånekostnader) i moderföretag även om alternativmetoden (aktivering av lånekostnader som en del av tillgångsvärde) tillämpas i koncernredovisningen. IAS 23 och IPSAS 5 skiljer inte på dessa redovisningar.

Utkast Finansieringsanalys – betalningsflödesrapport

IAS 7 förordar direkt metod medan RR 7 och IPSAS 2 tillåter båda metoderna utan att förorda någon. IPSAS uppmuntrar avstämningsanalys av skillnaden mellan nettoöverskott i ordinarie verksamhet och kassaflöde från verksamheten i not. IAS och IPSAS har en tremånaders gräns för kortfristiga lån, RR har tolv månader.

4

Slutsatser

Diskussionen visar att det framöver kommer att finnas ett behov av att finna nya utgångspunkter för normering av redovisningen i kommunsektorn. Däremot går det inte redan nu att dra några entydiga slutsatser om vad dessa utgångspunkter skall bestå av. För detta finns alltför många osäkerheter om den framtida normutvecklingen både inom privat och offentlig sektor, i Sverige och utomlands.

Ett stort antal IPSAS skulle kunna vara en möjlig och i vissa fall lämplig utgångspunkt. Det finns således inga andra normeringsorgan som arbetar med redovisningsnormer för transaktioner som är specifika för den offentliga sektorn. Det bör i sammanhanget observeras att den svenska kommunsektorn avviker från andra både internationella och svenska normer för såväl företag som offentlig sektor i några avseenden. Det handlar i huvudsak om den starka betoning som görs av försiktighetsprincipen, men också synen på extraordinära händelser avviker. Dessa avvikelser är alltså generella och är inte särskilt väsentliga i förhållande till IPSAS.

En avvikelse från IPSAS är dock den betoning av begreppet servicepotential som görs i dessa för att motivera tillgångs- och skuldredovisning utöver vad som tidigare varit vanligt i en kassabaserad redovisning i offentlig sektor.

En svårighet med att använda IPSAS skulle kunna vara att dessa inte finns översatta till svenska. Den svårigheten är dock överkomlig om IPSAS används som underlag för egen normering. Däremot skulle svårigheter uppkomma om normeringen utförs med samma metod som hittills, dvs. genom hänvisning till andra normer.

Bland internationella normer pågår också ett arbete med att utveckla en "light-version" av IFRS (IAS). Vad detta arbete kommer att leda till är ännu inte helt klart, men utgångspunkten är att dessa rekommendationer skall bygga på IFRS.

I Sverige har också Bokföringsnämnden inlett ett arbete med att utveckla förenklade normer för sådana företag som inte skall eller väljer att redovisa enligt IFRS. Hur sådana normer kommer att kunna passa för den offentliga sektorn återstår att se.

Slutsatsen är alltså att det ännu inte går att ta långsiktig ställning. Svårigheter kan dock uppkomma att fortsätta utfärda rekommendationer som hänvisar till andra normer. Om i stället egna mer heltäckande rekommendationer tas fram finns på kort sikt IFRS kompletterade med IPSAS att utgå från.

RÅDET
FÖR
KOMMUNAL
REDOVISNING

