

Enkätundersökning av 2006 års bokslut och årsredovisning i kommuner och landsting

Bakgrund

Rådet för kommunal redovisning genomför regelbundet enkätundersökningar om redovisningspraxis i kommuner och landsting, och särskilt med avseende på i vilken utsträckning de följer gällande normgivning. Vid tre tidigare tillfällen har sådana undersökningar genomförts, den senaste avseende 2003 års bokslut och årsredovisning. Denna undersökning var förhållandevis omfattande, och innehöll, förutom enkäter till samtliga kommuner och landsting, studier av ett stort antal redovisningsrapporter och fördjupningsintervjuer med ett antal av dem som besvarat enkäten. En av slutsatserna vid denna undersökning var att det fanns betydande brister i följsamheten till Rådets rekommendationer. Detta resultat bedömdes delvis kunna bero på redovisningsfrågornas, och därmed rekommendationernas, komplexitet, men det fanns också andra anledningar, exempelvis vissa attitydproblem till väsentligheten av en rättvisande redovisning.

Med anledning av detta, delvis nedslående, resultat beslutade Rådet att göra en bred översyn av hittills publicerade rekommendationer, och därvid utarbeta en ny modell för rekommendationernas uppbyggnad och utformning. Bl a beslutades att Rådets rekommendationer skulle ”stå på egna ben”, och inte i något fall hänvisa till rekommendation från annan normgivare, främst Redovisningsrådet.

Under tiden från den föregående undersökningen har Rådet omarbetat flertalet av de utgivna rekommendationerna, ibland i syfte att underlätta inte bara förståelsen utan också kraven på redovisningen och de upplysningar som ska lämnas i årsredovisningen.

Den praxisundersökning som nu genomförts har varit betydligt mindre omfattande än de tidigare. Syftet denna gång var närmast att få en indikation på hur den nya utformningen av rekommendationerna uppfattats och om den lett till en förbättring av följsamheten. Dessutom var avsikten att följa upp praxis i några speciella redovisningsfrågor där följsamheten historiskt sett varit otill-

fredsställande, samt därutöver få bättre kunskaper om frekvensen av vissa företeelser som ett underlag för prioriteringen av Rådets aktiviteter.

Undersökningen har genomförts i form av en webbaserad enkät med 14 huvudfrågor, vilka bedömdes kunna besvaras relativt enkelt. Enkäten utsändes till ekonomicheferna i samtliga kommuner och landsting och av denna målgrupp erhöles 262 svar. Det motsvarar en svarsfrekvens på 85 % vilket är bättre än vid föregående enkättillfälle, och väl tillräckligt för att de summerade resultaten ska anses vara signifikanta. Det är ändå något förvånande att 48 representanter valde att inte besvara enkäten.

Här följer en redogörelse på svaren på de frågor som ställdes i enkäten:

Frågor rörande Rådets rekommendationer och informationer

1) RKR 2.1 Särskild avtalspension och visstidspension

Redovisar ni förpliktelser för visstidspension till förtroendevalda?

Frågan ställdes med anledning av att denna rekommendation innebär en uppdatering och förtydligande av den gamla, speciellt med avseende på att förpliktelser för visstidspension ska redovisas inte bara för tjänstemän utan också för förtroendevalda. Av svaren framgår att 71 % svarar ja, medan 29 % anger att de inte lämnar sådana upplysningar. Detta är ett bättre resultat än vid föregående undersökning, men ändå är det förvånansvärt många som inte följer rekommendationen. Samtliga kommuner och landsting torde ha villkor för förtroendevaldas ersättningar som innebär att visstidspension under vissa förutsättningar kan falla ut.

2) RKR 4.1 Redovisning av skatteintäkter

Har ni i enlighet med rekommendationen använt ESV:s prognos för slutavräkningen?

Enligt rekommendationen ska vid beräkningen av kommunalskattens slutavräkning användas den prognos som ESV gör i december före bokslutsdagen. När rekommendationen först tillämpades fick den viss kritik därför att ESV:s prognos avvek från den som gjordes av Sveriges Kommuner och Landsting (då Sveriges Kommunförbund och Landstingsförbundet), och många valde att liksom tidigare använda förbundens prognos. Vilken prognos som bör vara den lämpligaste har också diskuterats sedan rekommendationen publicerades, bl a med anledning av att man vid övriga prognostillfällen under löpande år använder SKL:s prognos.

Av svaren framgår att 77,5 % följer rekommendationen, medan 22,5 % inte gör det. Av dessa använder huvuddelen SKL:s prognos medan ett litet fåtal använder någon annan.

3) RKR 7.1 Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel

Av rekommendationen framgår vilka upplysningar som ska lämnas beträffande pensionsförpliktelser och pensionsförvaltning. Det framgår tydligt att rekommendationen ska tillämpas oavsett om man har förvaltade pensionsmedel eller inte.

I den omarbetade rekommendationen har förtydligats vilka upplysningar som ska lämnas. Den innehåller också en definition på återlån som gör det möjligt att faktiskt redovisa vad som återlånats.

a) Har ni under 2006 förvalt tillgångar som är särskilt öronmärkta för framtida pensionsbetalningar?

Av svaren framgår att ungefär 40 % av kommunerna och landstingen förvaltar särskilda pensionsmedel.

b) Vilka upplysningar lämnar ni i årsredovisningen beträffande pensionsmedel och pensionsmedelsförvaltning? Helt i enlighet med rekommendationen, alltså inklusive återlån enligt definitionen i rekommendationen, eller på annat sätt?

64 % redovisar helt enligt rekommendationen, och 36 % på annat sätt.

Rekommendationen är precis när det gäller utformningen av upplysningarna, men det har i enkäten inte efterfrågats uppgift om vad eventuella avvikelser innebär. Enkätsvaret är därför svårt att analysera när de gäller dem som svarat nej beträffande följsamheten.

4) RKR 11.1 Materiella anläggningstillgångar

Rekommendationen om redovisning av materiella anläggningstillgångar har varit föremål för en väsentlig omarbetning. I den nya versionen finns inte några hänvisningar till annan rekommendation, utan all materia finns i rekommendationen. De frågor som ställts berör några avsnitt i rekommendationen som Rådet bedömt särskilt intressanta.

a) Lämnar ni i årsredovisningen upplysningar om vilka principer som tillämpats vid bedömning av om anskaffade tillgångar ska aktiveras?

På frågan svarade 65 % ja och 35 % nej, trots att rekommendationen innehåller ett tydligt krav på att sådana upplysningar ska lämnas.

b) Använder ni andra metoder än linjär vid avskrivning av hela eller delar av tillgångsmassan?

94 % använder linjär avskrivningsmetod, medan 6 % tillämpar någon annan metod, i vart fall för någon del av tillgångsmassan. Varken lagtexten eller rekommendationen anger vilken metod som ska tillämpas, mer än att den metod som används ska avspegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas, men frågan är ställd för att ge Rådet kunskap om frekvensen av andra avskrivningsmetoder än den linjära.

c) *Har ni under redovisningsperioden omprövat nyttjandetiden för någon tillgång?*

23 % svarade ja på frågan, och 77 % nej. Nyttjandeperiod som utgångspunkt för avskrivningar i stället för ekonomisk livslängd hade före denna rekommendation inte fått något genomslag, trots att det även fanns i den gamla rekommendationen. Att en bedömning av nyttjandetiden ska göras innebär att avskrivningstiden ska bedömas utifrån lokala förhållanden och inte utifrån rekommenderade avskrivningstider. Detta synsätt förefaller ha svårt att slå igenom hos många redovisare, vilket inte minst framgår att frågor till Rådet, som inte sällan handlar om vilka avskrivningstider som ska tillämpas. Mot denna bakgrund visar svaret att rekommendationen ändå fått visst genomslag.

5. RKR 13.1 Redovisning av hyres-/leasingavtal

Den nya leasingrekommendationen har omarbetats i väsentliga avseenden jämfört med den gamla, som uppfattats som svår och arbetskrävande att tillämpa. Den största förändringen jämfört med tidigare är att leasingavtal med en löptid om högst tre år får redovisas som operationella, och några upplysningar behöver inte lämnas om sådana avtal. Detta innebär en betydande lättnad, eftersom flertalet avtal därmed inte behöver redovisas. En annan ändring jämfört med tidigare är att i denna version förtydligas att rekommendationen också omfattar hyresavtal om kriterierna för leasingavtal är uppfyllda.

Rekommendationen utkom i december 2006 och gäller från och med räkenskapsåret 2007. Dock uppmuntrades en tidigare tillämpning, vilket gav möjligheter att redan i 2006 års redovisning tillämpa lättnadsreglerna.

a) *Har ni vid redovisningen av hyres-/leasingavtal tillämpat RKR 13.1 (som bl a innebär lättnader jämfört med tidigare rekommendation beträffande avtal med löptid om högst 3 år)? Rekommendationen gäller inte förrän från 2007, men tidigare tillämpning har uppmuntrats.)*

Av svaren framgår att 45 % svarat att man har tillämpat den nya rekommendationen, medan således 55 % valt att tillämpa den gällande.

b) *Har ni i stället i sin helhet följt RKR 13?*

Här svarar 29 % ja, dvs. lägre procentandel än de som säger sig inte ha tillämpat den nya rekommendationen. Den sannolika förklaringen är väl att man inte varit konsekvent vid tillämpningen av den nya alternativt den gamla.

- c) *Lämnar ni i årsredovisningen upplysningar om ej uppsägningsbara hyresavtal som är längre än tre år?*

18 % svarar ja på denna fråga. Tolkningen av svaret är problematiskt. Detta upplysningskrav finns i den nya rekommendationen, som 45 % säger sig följa i sin helhet.

6) RKR 14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel

RKR 14.1 gäller från 2007, men tidigare tillämpning har uppmuntrats. Den nya rekommendationen är i huvudsak en redaktionell omskrivning av den gamla, men ett avsnitt om normering av hur rättelser av fel ska ske har tillkommit.

- a) *Har ni i 2006 års årsredovisning tillämpat RKR 14.1?*

18 % svarar ja på denna fråga. Av dessa har 55 % tillämpat den med avseende på byte av redovisningsprincip, 34 % för ändring av uppskattningar och bedömningar och 11 % för rättelser av fel.

7) Rådets information om pensionsupplysningar i Årsredovisningen för 2006

Inför 2006 års årsredovisning publicerade Rådet en information innehållande Rådets uppfattning om vilken information som bör lämnas i årsredovisningen för att den ska ge en rättvisande och jämförbar bild av kommunens eller landstingets pensionförpliktelser. Upplysningarna avsåg eventuella avvikelser från antagandena i P-finken om ränta, livslängd eller intjänandeperiod och effekterna av denna avvikelse, samt om delar av förpliktelsen försäkrats bort under 2006.

- a) *har ni i årsredovisningen för 2006 avvikit från de beräkningsantaganden som görs i P-finken med avseende på ränta, livslängd respektive intjänandeperiod?*

Av svaren framgår att 7 % avvikit beträffande ränteantagandet, 10 % beträffande livslängdsantagandet och 1,5 % (4 st) beträffande intjänandeperioden. Svaret visar att endast ett fåtal svarande avvikit från modellens beräkningsantaganden, trots en ganska utbredd diskussion under 2006 om P-finkens relevans, bl a mot bakgrund av att den var under omarbetning. Avvikelser har främst gjorts inom landstingssektorn.

- b) *Om ja, framgår dessa avvikelser i upplysningar i årsredovisningen?*

Endast 32 % svarar att man lämnat dessa upplysningar, vilket måste anses som anmärkningsvärt, eftersom dessa avvikelser sannolikt fått betydande påverkan på den redovisade pensionsförpliktelsens storlek.

c) *Har ni "försäkrat bort" del av pensionsåtagandet under 2006?*

29,5 % svarar ja på denna fråga.

d) *Har ni "försäkrat bort del av pensionsåtagandet under tidigare år?*

Drygt 32 % svarar ja på denna fråga.

e) *Om ja på c) och/eller d), framgår det av årsredovisningen hur stor del av de bortförsäkrade beloppen som är hänförliga till avsättningar respektive ansvarsförbindelsen?*

På frågan svarar 42 % att man lämnar denna information.

Svaren visar att många kommuner och landsting utnyttjar möjligheten att lyfta av delar av pensionsförpliktelsen med hjälp av försäkringslösningar. Rådets uppfattning är att detta förhållande motiverar en normering av hur redovisningen av försäkringslösningar ska ske, eftersom dessa åtaganden beloppsmässigt är mycket omfattande, och det, inte minst av jämförelseskäl, är viktigt att redovisningen sker på ett korrekt och likartat sätt. Rådet arbetar för närvarande (hösten 2007) med en ny rekommendation som behandlar detta redovisningsområde.

Övriga frågor

8) Redovisning av anslutningsavgifter (Frågan ej tillämplig för landsting)

Tidigare praxisundersökningar har visat att praxis beträffande redovisningen av anslutningsavgifter är mycket splittrad. Rådet har inte normerat i denna fråga, men har i en information från år 2000 uttryckt uppfattningen att sådana avgifter normalt ska intäktsföras men att de, när det rör sig om väsentliga belopp, ska periodiseras. Tillämpning av nettometoden, dvs. att anslutningsavgifterna krediteras ett investeringskonto, är enligt Rådets uppfattning inte god sed. Frågan om anslutningsavgifternas redovisningsmässiga behandling har också penetrerats i en idéskrift om redovisning av affärsverksamhet. Någon bindande rekommendation har dock inte utfärdats av Rådet.

Hur har ni redovisat anslutningsavgifter i VA-redovisningen?

- a) *Som intäkter vilka som helhet påverkat resultatet?*
- b) *Som förutbetalda intäkter (som periodiseras)?*
- c) *Netto mot investeringsutgifterna?*

På denna fråga svarar 122 st. att man intäktsfört avgifterna, 31 st. att de bokförts som förutbetalda intäkter som periodiseras och 42 st. att de bokförts netto mot investeringsutgifterna. Summan av svaren på de olika alternativen motsvarar inte antalet svarande, så förmodligen har frågans konstruktion vålla missförstånd. Tolkningen av svaren måste därför ske med försiktighet. Dock

är det otvetydigt att praxis fortfarande är splittrad, och det är anmärkningsvärt att så många kommuner fortfarande tillämpar nettoredovisning.

9) Redovisning av pensionsåtagandet

Enligt lagen om kommunal redovisning finns endast ett alternativ för redovisning av pensionsåtagandet, nämligen enligt den s.k. blandmodellen. Trots det redovisar ett antal kommuner och landsting åtagandet i sin helhet enligt fullfonderingsmodellen, dvs. som skuld på balansräkningen.

Av enkätsvaren framgår att 17 st. redovisar enligt fullfonderingsmodellen. 5 st. svarar att man redovisar på annat sätt än blandmodellen eller fullfonderingsmodellen. Detta svar är svårt att tolka, men betyder sannolikt att redovisningen sker som en blandning av de olika principerna. Eftersom ca 50 av målgruppen inte svarat på enkäten är det möjligt att ytterligare några inte följer lagen i detta avseende.

10) Immateriella tillgångar

I enkäten har inte ställts någon fråga om tillämpningen av RKR 12, Redovisning av immateriella tillgångar, eftersom den omarbetade versionen inte publicerades förrän under 2007. Däremot har frågor ställts om i vilken utsträckning aktivering av immateriella tillgångar skett.

a) Har ni aktiverat utgifter för extern anskaffning av immateriella tillgångar?

16 % svarar ja på denna fråga. Enligt Rådets uppfattning är antalet ja-svar anmärkningsvärt lågt, med tanke på vad som inryms i begreppet immateriella tillgångar. Det torde innebära att praxis ännu är dåligt utvecklad.

b) Har ni aktiverat utgifter för internt utarbetade immateriella tillgångar?

Endast 3 % (8 st.) uppger att man aktiverat sådana utgifter.

11) Nedskrivningar

Rådet har inte normerat i frågan om nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar. Däremot har stor möda ägnats åt att finna en modell för normering av detta redovisningsområde, vilket är särskilt komplicerat med hänsyn till att huvuddelen av tillgångarna i kommunernas och landstingens balansräkningar inte har ett kommersiellt värde, utan avkastningen på tillgången är dess servicepotential. Det är också viktigt att möjligheten att skriva ned värdet av anläggningstillgångar inte utnyttjas i resultatregleringssyfte. De frågor som ställts motiveras av att Rådet vill få en uppfattning om frekvensen av nedskrivningar, och om upplysningar om dessa lämnas i årsredovisningen.

a) *Har ni redovisat några nedskrivningar i resultaträkningen?*

På denna fråga har 50 % svarat ja.

b) *Om ja, har ni lämnat upplysningar om skälen till nedskrivningen?*

Av de som gjort nedskrivningar har endast 52 % angett att de lämnat upplysningar om anledningen till nedskrivningen. Såvida inte nedskrivningen avser ett oväsentligt belopp är det angeläget att den är väl motiverad.

12) Avvikelse från rekommendation

Enligt 3 § lagen om kommunal redovisning ska, om avvikelse sker från rekommendation från normgivande organ, upplysning om detta lämnas, liksom skälen till avvikelsen. Vid föregående praxisstudie var bristen på information om avvikelser vanligt förekommande. I en särskild studie kunde Rådet också konstatera att i många av dessa fall kommenterade inte heller revisorerna förekomsten av avvikelser.

a) *Om ni i redovisningen beslutat avvika från någon av Rådets rekommendationer, anges detta bland "tillämpade redovisningsprinciper"?*

64 % angav att man upplyser om avvikelser, medan 36 % alltså inte gör det.

b) *Om ja, redovisar ni motiven för avvikelsen?*

Av dem som angett att man avvikit från någon rekommendation är det 38 % som upplyser om motivet för avvikelsen. Med hänsyn till lagens krav är det fortfarande anmärkningsvärt många som varken upplyser om eller motiverar avvikelser.

13. Lån med avvikande villkor

Det har blivit vanligare att kommuner och landsting lämnar räntefria lån till framför allt Vägverket, för att därigenom påskynda en investering som anses angelägen för kommunen eller landstinget. För långivaren innebär lånet att man går miste om ränteintäkter under den tid som lånet löper, och det reala värdet av tillgången sjunker med inflationen under löptiden. För att få en uppfattning om omfattningen av sådana lån ställdes en fråga om sådana lån förekommit under 2006.

Av svaren framgår att 10 %, eller 26 st., lämnat sådana lån under 2006.

14) Allmän fråga om Rådets rekommendationer

För att få en uppfattning om värdet av det arbete som pågår med att omarbete tidigare publicerade rekommendationer ställdes en fråga om man anser att den

nya utformningen innebär en förbättring jämfört med tidigare. På detta svarade 90 % ja, och huvuddelen av dessa ansåg att det beror på att rekommendationerna är Rådets egna, och inte hänvisar till någon av Redovisningsrådets rekommendationer.
