



Efterlevnad av kommunal redovisningsnormering

Ek. Dr. Pär Falkman
Ernst & Young AB
2004-11-17

Innehållsförteckning

1. Sammanfattning.....	3
2. Inledning.....	4
3. Bakgrund.....	4
Syfte.....	4
Genomförande.....	4
4. Lagen om kommunal redovisning.....	5
Förvaltningsberättelsen.....	5
Tilläggsupplysningar.....	8
5. Rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning.....	9
Nr. 2: Redovisning av garantipension, kompletterande ålderspension och visstidspension.....	9
Nr. 3: Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelsestörande ändamål.....	10
Nr. 4.1: Redovisning av skatteintäkter.....	12
Nr. 5: Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader.....	13
Nr. 6: Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar.....	14
Nr. 7: Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel.....	15
Nr. 8.1: Sammanställd redovisning.....	16
Nr. 9: Klassificering av finansiella tillgångar.....	18
Nr. 10: Redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.....	19
Nr. 11: Redovisning av materiella anläggningstillgångar.....	21
Nr. 12: Redovisning av immateriella tillgångar.....	23
Nr. 13: Redovisning av leasingavtal.....	25
Nr. 14: Byte av redovisningsprincip.....	27
Nr. 15: Redovisning av lånekostnader.....	29
Utkast till rekommendation, Finansieringsanalys och betalningsflödesrapport.....	30
Information, Redovisning av anslutningsavgifter.....	31
6. Fördjupad analys av den kommunala efterlevnaden.....	32
7. Slutsatser och sammanfattande kommentarer.....	39

1. Sammanfattning

Ett av Rådets för kommunal redovisning grundläggande syften är att följa upp efterlevnaden av gällande normer och regler. Rådet har med hjälp av genomförda enkätundersökningar vid två tidigare tillfällen undersökt i vilken omfattning kommuner och landsting följer gällande normgivning. Rådet valde inför praxisundersökning 2003 att utveckla sin metod för att därigenom skapa ett bredare och mer heltäckande material för fortsatt analys¹.

Resultaten av 2003 års praxisundersökning visar på en bristande efterlevnad när det gäller Rådet för kommunals redovisnings rekommendationer. Detta kan till exempel bero på att samtliga kommuner och landsting inte har hunnit/kunnat ta till sig innehållet i dessa eller att det föreligger ett kompetensglapp mellan den gällande normen och praktiken. Några iakttagelser som särskilt bör lyftas fram är följande:

- Det är för många redovisningsskyldiga som i upprättad årsredovisning inte informerar när de bryter mot en rekommendation, vilket skulle ha gjorts enligt god redovisningssed. Om så hade skett skulle efterlevnaden kunna sägas vara betydligt bättre. Genom avsaknaden av denna information uppstår en betydande osäkerhet om redovisningens kvalitet.
- Bristen i efterlevnad kan hänföras till två kategorier
 - Brist med avseende på lämnade tilläggsupplysningar, vilket kan leda till svårigheter att tolka den upprättade årsredovisningen. Bristen rör öppenheten i redovisningen och gäller främst rekommendationerna nr 2, 3, 7, 10, 11, 12, 13 och 15.
 - Brist med avseende på använda värderingsprinciper, vilket utgör en mer allvarlig form eftersom denna kan leda till att felaktigheter redovisas i resultat- och balansräkningen. Bristerna kan vidare leda till att jämförbarheten minskar mellan kommuner/landsting samt över tiden för den enskilda kommunen. Bristen i efterlevnad gäller i detta fall rekommendationerna 2, 10, 13 och 15.
- Det finns tecken på att större kommuner/städer upprättar kvalitativt bättre årsredovisningar än mindre kommuner/städer.
- Landstingens efterlevnad är bättre än kommunernas.

Resultatet av praxisundersökningen utgör ett viktigt material när Rådets för kommunal redovisning verksamhet skall diskuteras/utvecklas, och därmed en ovärderlig input i utvärderingen av den normgivande funktionen inom den kommunala sektorn och för frågan om hur efterlevnaden kan förbättras?

¹ Granskningar gjorda av 2002 års upprättade årsredovisningar (70 stycken) visade på en sämre efterlevnad än vad som tidigare var fallet. Utifrån gjorda granskningar kan det konstateras att det i vissa fall föreligger en diskrepans mellan vad normeringen föreskriver och innehållet i rådande praxis.

2. Inledning

Den kompletterande normgivningen har ökat i betydelse för utvecklingen av kommunal externredovisning. Den kommunala normeringsstrukturen har allt mer kommit att likna den som finns för näringslivet. Mängden regler och rekommendationer som kommunen har att efterleva har blivit fler. Normgivningen består framför allt av:

- Lagstiftning i form av lagen om kommunal redovisning
- Rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning

3. Bakgrund

Rådet för kommunal redovisning har med hjälp av enkätundersökningar vid två tillfällen följt upp i vilken omfattning som kommuner och landsting följer gällande normgivning. Slutsatserna av dessa undersökningar är att kommunerna tar normgivningen till sig och följer denna i hög utsträckning. I sammanställningen av bokslutsenkät 2002 står det, ”Generellt kan sägas att redovisningen i kommuner och landsting har en förhållandevis god följsamhet till lagstiftning och normer. I allmänhet har sålunda Rådets rekommendationer fått ett snabbt genomslag”.²

Syfte

Syftet med praxisundersökningen är att utvärdera efterlevnaden av den kommunala redovisningsnormeringen.

Genomförande

Rådet för kommunal redovisning har inför bokslutsenkät 2003 valt ett tillvägagångssätt som omfattat tre moment:

- Bokslutsenkät
- Dokumentstudie, granskning av 70 kommunala och samtliga landstings årsredovisningar
- Intervjuer

Dokumentstudien fokuserar på

- efterlevnaden av rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning.
- efterlevnaden av lagen om kommunal redovisning med inriktning mot förvaltningsberättelse
- efterlevnaden av lagen om kommunal redovisning med inriktning mot redovisade tilläggsupplysningar

² Det finns dock tecken på att enkätundersökningarna ger en något för positiv bild av efterlevnaden. En granskning av upprättade årsredovisningar visar att efterföljsamheten inte är så bra som Rådets enkätundersökningar påvisar.

Efterlevnaden analyseras dels utifrån enkätsvaren och dels utifrån genomförd dokumentstudie. Resultatet presenteras separat för landsting (regioner) och kommuner. Den kommunala efterlevnaden analyseras för hela sektorn men även uppdelat i enlighet med de kluster av kommuner som Svenska Kommunförbundet använder sig av, stora städer, landsortskommuner, etc.

4. Lagen om kommunal redovisning

Praxisundersökningen har med avseende på lagen (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) fokuserat på innehållet i upprättad förvaltningsberättelse samt redovisade tilläggsupplysningar.

Förvaltningsberättelsen³

I enlighet med KRL utgör förvaltningsberättelsen en del av årsredovisningen vid sidan av resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och sammanställd redovisning. Enligt KRL skall följande framgå av förvaltningsberättelsen:

- en sammanfattande beskrivning av den ekonomiska utvecklingen vilken även skall innehålla en ekonomisk analys samt en riskanalys
- investeringsredovisning
- personalredovisning

Standardisering har främst ägt rum med avseende på

- balanskravsutredning
- I enlighet med rekommendation nr. 7 utgiven av Rådet för kommunal redovisning skall även en analys presenteras av pensionsmedelsförvaltningen.

Rådet för kommunal redovisning har valt att inte utarbeta en rekommendation som behandlar förvaltningsberättelsen men har publicerat en idéskrift som behandlar detta område. Det finns därmed ett tolkningsutrymme som medfört att redovisningen skiljer sig åt mellan kommunerna och mellan landstingen, vilket dock ligger inom ramen för normgivningen. Av dokumentstudien kan följande konstateras:

- Alla upprättar inte en förvaltningsberättelse
- Berättelsens omfattning och struktur skiljer sig väsentligt åt.

³ Presentationen rörande innehållet i förvaltningsberättelsen baseras till stora delar på genomförd granskning av årsredovisningar. Materialet gäller kommuner likväl som landsting (regioner). I de fall det är möjligt kompletteras presentationen med material från genomförd enkätundersökning.

- En majoritet inkluderar en budgetuppföljning (driftsredovisning)
- En ekonomisk översikt upprättas av samtliga kommuner men med varierande innehåll.
- I flera fall beskrivs grundläggande redovisningsprinciper.
- Nämnd- och miljöredovisningar inkluderas.
- Upprättade balanskravsutredningar skiljer sig innehållsmässigt åt, vilket ger uttryck för att lagen tolkas olika.
- Få redovisar utfallet av kommunal exploateringsverksamhet och hur denna verksamhet har påverkat det ekonomiska resultatet och ställningen. Det framgår sällan vilka principer som används för exploateringsredovisning, vilka tillgångar förblir i kommunal ägo och hur skall dessa redovisas.
- Många kommuner presenterar också som separata delar av årsredovisningen en miljöredovisning och/eller hälsobokslut.

Finansiell analys och riskanalys

Enligt lagstiftningens förarbeten skall en ekonomisk översikt inkluderas i förvaltningsberättelsen. Av översikten skall det framgå i vilken omfattning kommunen uppfyller det lagstadgade balanskravet. Upprättade balanskravsutredningar skiljer sig åt (se nedanstående analys).

Den ekonomiska översikten presenteras av många såsom en finansiell analys. Ett vanligt tillvägagångssätt är att utgå från resultat- och balansräkningen och beräkna diverse nyckeltal såsom soliditet, nettokostnadsandel, likviditet, nettoinvestering, skatteunderlag med mera. Många kommuner och landsting upprättar vidare en känslighetsanalys och en omvärldsanalys.

Personal- och investeringsredovisning

Enligt lagen skall en investerings- och personalredovisning upprättas. Personalredovisningen utgör ofta en omfattande presentation av personalstatistik och investeringsredovisningen utgör mestadels en uppföljning gentemot upprättad investeringsbudget per verksamhetsområde och/eller enskilda projekt. Dessa redovisningar presenterar inte av alla i förvaltningsberättelsen utan utgör istället ett separat avsnitt i årsredovisningen.

I investeringsredovisningen används ofta begreppet nettoinvestering, ett begrepp som tolkas olika av kommunerna. En tolkning är att det rör sig om bruttoinvestering reducerat med gjorda avskrivningar och en annan är att det utgör bruttoinvestering reducerat med inkomster i investeringsredovisningen. En tredje tolkning är att det rör sig om ett nettobegrepp som innefattar de båda varianterna.

Pensionsmedelsförvaltning

Enligt Rådets rekommendation nr. 7 skall en sammanställning av pensionsmedelsförvaltningen upprättas och redovisas i förvaltningsberättelsen. Denna skall beskriva utfallet av förvaltningen, både med avseende på finansiella placeringar som återlåning.

Det finns kommuner som redovisar en uppföljning av utfallet av gjorda kapitalplaceringar. Den bristande efterlevnaden i detta avseende skulle bland annat kunna bero på att andelen kommuner som placerat kapital för att säkerställa framtida pensionsutbetalningar är relativt låg. Oavsett om placeringar gjorts skall emellertid enligt rekommendationen en analys upprättas som beskriver hur pensionskapitalet har använts samt vilken avkastning som begärs internt om kapitalet återlånats. Andelen kommuner och landsting som upprättar någon form av analys av den genomförda återlåningen är låg. Av nedanstående uppställning framgår att efterlevnaden inte är god med avseende på rekommendationen.

	Ja	Nej	Ej tillämplig
Inkluderas en uppföljning av pensionsmedelsförvaltning i enlighet med rekommendation nr. 7 i den upprättade förvaltningsberättelsen?	102 k 12 lt	54 k 7 lt	54 k
Om ja, redogörs i denna redovisning för den ackumulerade pensionsförpliktelsen, placeringsmedels anskaffningsvärde, placeringsmedels verkliga värde, gjorda försäljningar och inköp samt förvaltning av återlånat pensionskapital	49 k 7 lt	38 k 5 lt	15 k

Balanskravsutredning

Uttolkningen av kommunallagens balanskrav skiljer sig väsentligt åt mellan kommuner/landsting. Nedanstående tillvägagångssätt kan identifieras:

- En majoritet av kommunerna upprättar en balanskravsutredning där det redovisade nettoresultatet justeras för redovisade realisationsvinster.
- En annan förekommande balanskravsutredning är att jämförelsestörande intäkter och kostnader exkluderas från resultatet och att ett justerat nettoresultat beräknas. I flera fall balanseras det justerade resultatet, och om det är positivt används det för att täcka framtida underskott. Jämförelsestörande poster används för att hävda synnerliga skäl, ett tillvägagångssätt som inte går att utläsa av lagstiftningen.

	Ja	Nej	Ej tillämplig
Inkluderas en balanskravsutredning i den upprättade förvaltningsberättelsen?	189 k 16 lt	11 k 3 lt	10 k

Reflektioner

Det föreligger brister i efterlevanden gällande innehållet i förvaltningsberättelsen när det gäller de detaljreglerade frågeställningarna såsom pensionsmedelsförvaltning och balanskravsutredning. Det finns ingen generell jämförbarhet i termer av hur balanskravet och god ekonomisk hushållning betraktas i årsredovisningen. En bakomliggande förklaring till detta skulle kunna vara att reglerna inte är tydliga till sitt innehåll. Det föreligger omfattande skillnader mellan upprättade förvaltningsberättelser som ligger inom ramen för lagstiftningens innehåll

Tilläggsupplysningar

Redovisningens tilläggsupplysningar utgörs dels av ett avsnitt som beskriver vilka redovisningsprinciper som används, dels av upprättade noter. Redovisningens tilläggsupplysningar är inte fullt ut reglerade, varken i lagen om kommunal redovisning eller av Rådet för kommunal redovisning, vilket för med sig att det föreligger ett tolkningsutrymme med avseende på upplysningarnas innehåll. Rådet har emellertid publicerat en skrift som behandlar vad som kan betraktas som god redovisningssed med avseende redovisning av tilläggsupplysningar.

I rekommendationerna nr. 10, Avsättningar, ansvarförbindelser och eventualtillgångar, nr. 11, Redovisning av materiella tillgångar, nr. 12, Redovisning av immateriella tillgångar, nr. 13, Leasing, nr. 14, Byte av redovisningsprincip samt nr 15, Redovisning av lånekostnader föreligger det dock omfattande krav på vilka upplysningar som skall lämnas i enlighet med rekommendationernas innehåll. Av granskningen följer:

- I de fall avsteg gjorts från gällande rekommendationer redogörs sällan i årsredovisningen för bakgrunden till avvikelserna.
- Många kommuner beskriver hur den sammanställda redovisningen har konsoliderats samt att det finns olikheter i den information som upprättas av kommunen och den som upprättas av bolagen. Information som behandlar vilka principer som bolagen använder för att upprätta sin redovisning, som Bokföringsnämndens allmänna råd eller rekommendationer utgivna av Redovisningsrådet, inkluderas sällan i årsredovisningen. Detta är emellertid inte ett krav i enlighet med gällande normgivning.
- Majoriteten kommuner och landsting skriver att de följer normering utgiven av Rådet för kommunal redovisning. Några skriver att de följer lagen om kommunal redovisning och rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning i allt väsentligt, dock utan att i närmare detalj beskriva vilka regler som inte efterlevs. Den främsta bristen är egentligen att kommuner och landsting som inte följer rekommendationer i allt för många fall inte informerar om detta i årsredovisningen.
- Det redogörs för det grundläggande innehållet i en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder.

- Flera presenterade principer berör kalkyleringsproblem såsom fastställande av kommunens kapitalkostnader vilket emellertid inte kan betraktas som en redovisningsprincip för upprättande av externredovisning.
- Många skriver att de i möjligaste mån försöker genomföra rättvisande periodiseringar med avseende på exempelvis löner, räntor och statsbidrag. Det torde vara bättre att skriva om de fall där principen om bokföringsmässighet inte uppfylls och vad anledningen är till detta.
- Mängden noter speglar inte på ett bra sätt dess informationsmängd.
- I noterna för verksamhetens intäkter och kostnader inkluderas intern information som elimineras.

Reflektioner

Avsaknaden från detaljreglering utöver rekommendationerna har lett till att det finns en omfattande flora frågeställningar som betraktas som redovisningsprinciper. Det framgår vidare av dokumentstudien att det finns många redovisningsskyldiga som inte redovisar de tilläggsupplysningar som rekommendationerna kräver. Den av Rådet för kommunal redovisning publicerade skriften verkar inte ha haft någon omfattande effekt på praxis. Den största bristen utgörs dock av att redovisningsskyldiga inte i årsredovisningen meddelar att de inte följer en specifik rekommendation eller lagparagraf.

5. Rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning

Nr. 2: Redovisning av garantipension, kompletterande ålderspension och visstidspension.

Enkät

Fråga 1	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 2, Redovisning av garantipension, kompletterande delpension och visstidspension?	179 k 16 lt	24 k 3 lt	7 k
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	1 k	23 k 3 lt	
Fråga 21 och 23			
Specificerar Er/Ert kommun/landsting upplysning om värdet av förpliktelser för garantipension, kompletterade delpension respektive visstidspension i noten till posten Avsättningar till pensioner och andra förpliktelser?	91 k 12 l	111 k 7 l	8 k
Redovisar Er kommun ett åtagande för visstidspension?	84 k 14 l	91 k 5 l	35 k

Av lämnade svar framkommer att 85 % av kommunerna och 84 % av landstingen svarar att de följer rekommendation nr. 2 i sin helhet, och de som inte följer den

meddelar inte detta i årsredovisningen. Detta svar skall ställas mot att en betydande andel kommuner och landsting svarar att de inte specificerar värdet av garantipension, kompletterande delpension och visstidspension.

Dokumentstudie

Resultatet av den genomförda dokumentstudien är inte entydig. Av noten till Avsättningar för pension och liknande förpliktelser framgår inte de olika pensionsförpliktelsernas storlek. Det framgår inte heller i vilken omfattning som de olika förpliktelserna existerar. Av ett antal upprättade förvaltningsberättelser framgår att kompletterande ålderspension och garantipension utgör en del av förpliktelsens totala värde, men beståndsdelarna specificeras inte.

Information rörande vilka individer som är visstidsanställda och således i enlighet med upprättade avtal eventuellt kan komma att erhålla visstidspension finns hos ett fåtal kommuner. I de fall som det i årsredovisningen noteras att visstidsförordnanden har avtalats specificeras inte gjorda beräkningar, utan garanti- och visstidspensioner redovisas på samma rad. Flera kommuner uppfyller inte rekommendationens innehåll. Detta innebär att det brister i de redovisade upplysningarna och det finns en risk för att det även brister i de använda värderingsprinciperna.

Reflektion

En stor andel kommuner och landsting svarar att de följer rekommendationen (fråga 1) men skriver samtidigt (för kommuner fråga 23 och för landsting fråga 21) att de inte specificerar de pensionsförpliktelser som beskrivs i rekommendationen. Efterlevnaden kan därför inte sägas vara god. Av praxisundersökningen följer att kompletterande information med avseende på redovisning av pensionsförpliktelser borde framgå av årsredovisningens tilläggsupplysningar.

Nr. 3: Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelsestörande ändamål.

Enkät

Fråga 2	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 3 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförande ändamål?	180 k 15 lt	5 k 1 lt	25 k 3 lt
Om nej, framgår skälen till avvikelsen av årsredovisningen?		5 k 1 lt	
Fråga 16 k och 17 l			
Har Er/Ert kommun/landsting redovisat några extraordinära intäkter eller kostnader i resultaträkningen?	34 k 1 lt	171 k 18 lt	5 k
Fråga 17 k och 16 l			
Har Er/Ert kommun/landsting redovisat några jämförelsestörande intäkter eller kostnader?	86 k 11 lt	120 k 8 lt	4 k 1,9 %

Om ja, hur har kommunen specificerat dessa i årsredovisningen? (114 svar i relation till 86 ja)			
- I separat not	37 k 6 lt		
- Särredovisade i resultaträkningen	37 k		
- I not till verksamhetens intäkter och kostnader	38 k 8 lt		
- Inte alls	2 k		
Fråga 22 k och 20 l			
Har Er/Ert kommun/landsting redovisat några nedskrivningar i resultaträkningen?	110 k 11 lt	96 k 7 lt	4 k 1 lt

En övervägande majoritet av kommunerna och landstingen svarar att de följer rekommendationen nr. 3 i alla delar och de som svarar att de inte följer den informerar inte om detta i årsredovisningen. Det är en stor andel som svarar att de inte redovisar några jämförelsestörande poster trots att de till exempel redovisar nedskrivningar, något som indikerar motsatsen.

Dokumentstudie

Extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål redovisas på många olika sätt.

- Extraordinära intäkter och kostnader
 - Kommuner och landsting har blivit restriktiva i bedömningen av vilka händelser som kan eller skall betraktas som extraordinära. Av de poster som klassificeras som extraordinära finns bland annat realisationsvinster, realisationsförluster, utgifter för omstrukturering, avvecklingsutgifter och aktieägartillskott. Det är i många fall tveksamt om de redovisade posterna verkligen är att betrakta som extraordinära.
- Redovisning av jämförelsestörande poster
 - I enlighet med dokumentstudien hanteras jämförelsestörande poster främst på ett av nedanstående sätt:
 - Flertalet kommuner och landsting har valt att specificera jämförelsestörande poster i not, antingen som en del av noten verksamhetens intäkter och kostnader eller i enskild not.
 - Några har valt att specificera jämförelsestörande poster direkt i resultaträkningen, främst när det rör sig om verksamhetens kostnader.
 - Några har valt att inte specificera några jämförelsestörande poster överhuvudtaget. Denna lösning kan inte betraktas som god redovisningssed.

Reflektion

Det föreligger en diskrepans mellan enkätsvaren och genomförd dokumentstudie med avseende på hur rekommendationens innehåll tolkas. Den övergripande svårigheten för kommuner och landsting tycks vara att skilja på vad som är extraordinärt och vad som är att betrakta som jämförelsestörande. Dokumentstudien visar även på en något sämre efterlevnad än bokslutsenkäten. Efterlevnaden kan på dessa grunder inte sägas vara god med avseende på rekommendation nr. 3. Den bristande efterlevnaden gäller avsaknaden från upplysningar gällande jämförelsestörande poster.

Nr. 4.1: Redovisning av skatteintäkter

Enkät

Fråga 3	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation 4.1, Redovisning av skatteintäkter?	195 k 17 lt	15 k 2 lt	
Om nej, framgår skälen till avvikelsen av årsredovisningen?	11 k 2 lt	4 k	
Fråga 18 k och 17 l			
Använder Er/Ert kommun/landsting Ekonomistyrningsverkets uppräkningsfaktorer för beräkning av årets intäkt av kommunalskatt.	172 k 15 lt	37 k 4 lt	1 k
Om nej, vilken uppräkningsfaktor använder kommunen/landstinget?			
- Kommunförbundets/landstingsförbundets	35 k 3 lt		
- Regeringens uppräkningsfaktorer	1 k 1 lt		
- Konjunkturinstitutets			
- Annan uppräkningsfaktor	1 k		

195 kommuner och 17 landsting svarar att de följer rekommendationen i alla delar men det är endast 172 av kommunerna och 15 landsting som använder sig av Ekonomistyrningsverkets uppräkningsfaktorer. Det är utifrån enkätsvaren inte tydligt att ESV:s uppräkningsfaktorer skall användas för att rekommendationens innehåll skall anses vara uppfyllt.

Dokumentstudie

Alla granskade kommuner och landsting periodiserar kommunalskatten. I de flesta årsredovisningar noteras inte vilka uppräkningsfaktorer som har använts. Det kan trots detta vara möjligt att konstatera huruvida ESV:s uppräkningsfaktorer har använts beroende på hur välutvecklad noten för den redovisade kommunalskatten är. Några kommuner poängterar uttryckligen att de använder sig av de uppräkningsfaktorer som presenteras av Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet ef-

tersom deras prognos för 2003 gav en lägre skatteintäkt, något som anses ligga i linje med försiktighetsprincipen.

Reflektion

Några redovisningsskyldiga noterar som en del av lämnade tilläggsupplysningar att de använder sig av ESV:s uppräkningsfaktorer, en upplysning som inte skall vara nödvändig. En möjlig förklaring till att denna information lämnas är att det inte av rekommendationen är nog tydligt att efterlevnad förutsätter att ESVs uppräkningsfaktorer används. Att olika uppräkningsfaktorer används utgör främst ett problem med avseende på redovisade tilläggsupplysningar.

Nr. 5: Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader

Enkät

Fråga 4	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 5, Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader?	209 k 19 lt	1 k	
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	1 k		

I enlighet med enkätsvaren föreligger det inga tveksamheter gällande huruvida kommunerna och landstingen följer rekommendation nr. 5.

Dokumentstudie

Nästan samtliga kommuner och landsting specificerar den särskilda löneskatten, som en del av pensionskostnaden, som en del av pensionsavsättningen och som en del av den redovisade ansvarsförbindelsen. I några fall framgår det dock inte av den upprättade redovisningen om den särskilda löneskatten periodiseras. Det är för dessa kommuner och landsting omöjligt att svara på om löneskatten inkluderas i pensionsförpliktelserna på ett korrekt sätt.

Av några årsredovisningar framgår det i förvaltningsberättelsen att löneskatten periodiseras men dess värde framgår inte av noterna till balansräkningen.

Reflektion

Efterlevnaden med avseende på redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader är mycket god. Analysen visar emellertid att inte alla kommuner specificerar värdet av den särskilda löneskatten vilket är ett i rekommendationen uttalat krav. Den marginella bristen i efterlevnaden rör redovisade tilläggsupplysningar.

Nr. 6: Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar

Enkät

Fråga 5	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 6, Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar?	112 k 7 lt	11 k	87 k 12 lt
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	1 k	9 k	1 k
Fråga 19 k och 18 l			
Har Er/Ert kommun/landsting under det aktuella verksamhetsåret lämnat bidrag till infrastrukturella investeringar?	31 k 2 lt	165 k 16 lt	14 k 1 lt
Om ja, hur har kommunen/landstinget redovisat lämnade bidrag?			
- Som kostnad i resultaträkningen	25 k (2 lt)		
- Som tillgång i balansräkningen	6 k (2 lt)		
Har Er/Ert kommun/landsting under det aktuella verksamhetsåret ingått avtal angående förskottering av infrastrukturell utbyggnad?	23 k 2 lt	176 k 17 t	11 k
Om Ja, vem är kommunens avtalspart?			
- Vägverket	17 k 2 ltt		
- Banverket	1 k		
- Annan	5 k 1 lt		
Har Er/Ert kommun/landsting under året lämnat räntefria och/eller amorteringsfria lån?	37 k 1 lt	170 k 18 lt	3 k
Om ja, hur har de värderats?			
- Till nominellt värde	34 k 1 lt		
- Till annat värde	3 k		

112 kommuner svarar att de följer rekommendationen men det är endast 31 av dessa som har lämnat bidrag till infrastrukturella investeringar. Av de kommuner som bidragit till investeringar är det 80 % som redovisar bidraget på ett korrekt sett och av dem som inte följer rekommendationen är det en majoritet som inte meddelar detta val i årsredovisningen. Av enkätsvaren framgår vidare att hos de kommuner som medgivit ränte- och/eller amorteringsfria lån redovisas dessa huvudsakligen till sina nominella värden. Frågan kan möjligen ha varit svår att förstå då det är uppenbart att svarsalternativet ”Ej tillämpligt” i flera fall borde ha använts av respondenterna.

Dokumentstudie

De kommuner och landsting som explicit redovisar denna typ av bidrag lever upp till rekommendationens krav. Det är i flera fall otydligt om bidrag har lämnats.

Av ett fåtal årsredovisningar framgår emellertid att lån har lämnats för infrastrukturell utbyggnad men det framgår inte hur dessa lånetransaktioner har behandlats. Mottagaren av dessa bidrag är främst statliga myndigheter. Redovisning av dessa transaktioner är för närvarande oreglerade.

Reflektion

I de fall bidrag till infrastrukturella investeringar lämnas redovisas de på ett korrekt sätt av en majoritet av redovisningsskyldiga. Bidraget specificeras emellertid sällan såsom jämförelsestörande post utan tillvägagångssättet framgår snarare av avsnittet redovisningsprinciper i årsredovisningen.

Nr. 7: Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel

Enkät

Fråga 6	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 7, Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel?	180 k 18 lt	25 k 1 lt	5 k
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	1 k	24 k 1 lt	
Fråga 34 b och 32 b, Inkluderas följande delar i den upprättade förvaltningsberättelsen			
Uppföljning av pensionsmedelsförvaltning i enlighet med rekommendation nr. 7, Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel	102 k 12 lt	54 k 2 lt	54 k 15 lt
Om ja, redogörs i denna redovisning för den ackumulerade pensionsförpliktelsen, placeringsmedels anskaffningsvärde, placeringsmedels verkliga värde, gjorda försäljningar och inköp samt förvaltning av återlånat pensionskapital?	49 k 7 lt	38 k 5 lt	15 k

I enlighet med enkätsvaren efterlever 86 % av kommunerna och 95 % av landstingen rekommendation nr. 7 och av dem som inte följer rekommendationen är det endast en kommun som noterar detta i sin upprättade årsredovisning. Det är vidare endast 102 kommuner och 12 landsting som svarar att de följer upp pensionsmedelsförvaltning i förvaltningsberättelsen och av dessa är det endast 49 kommuner och 7 landsting som redogör för den ackumulerade pensionsförpliktelsen, placeringsmedels anskaffningsvärde, placeringsmedels verkliga värde, gjorda försäljningar och inköp samt förvaltning av återlånat pensionskapital. Svaren ger intryck av en begränsad efterlevnad.

Dokumentstudie

Utifrån den genomförda dokumentstudien kan det konstateras att det är få kommuner och landsting som i förvaltningsberättelsen uttryckligen presenterar en analys av pensionsmedelsförvaltningen.

En redogörelse skall lämnas rörande vad återlåningen har använts till, investeringsverksamhet eller löpande verksamhet, och om kommunen eller landstinget i så fall ställer några avkastningskrav på detta kapital. Andelen kommuner och landsting som upprättar en analys av den genomförda återlåningen är mycket liten. Detta tyder på en begränsad efterlevnad.

Reflektion

I de flesta upprättade årsredovisningar kommenteras inte problematiken trots att den framtida pensionsutbetalningen utgör en betydande finansiell risk och mycket väl kan tränga undan annan verksamhet om inte avkastning på placerat kapital kan säkerställas. Diskrepansen mellan normgivningens innehåll och gällande praxis är stor. Landstingen har i betydligt större omfattning redovisat någon form av utfall med avseende på pensionsmedelsförvaltning än kommuner.

Den begränsade efterlevnaden skulle kunna bero på att andelen kommuner och landsting som placerat kapital för att säkerställa framtida pensionsutbetalningar är relativt låg. Oavsett om placeringar har genomförts skall emellertid enligt rekommendationen en analys upprättas som beskriver hur pensionskapitalet har använts samt vilken internränta som krävs om kapitalet återlånats.

Nr. 8.1: Sammanställd redovisning

Enkät

Fråga 7	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 8.1, Sammanställd redovisning?	190 k 14 k	16 k 5 lt	4 k
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	7 k 3 lt	8 k 2 lt	1 k
Fråga 37 k och 35 l			
Finns det i Er/Ert kommuns/landstings årsredovisning ett avsnitt som behandlar vilka redovisningsprinciper som de kommunala bolagen använder?	76 k 5 lt	127 k 13 lt	7 k 1 lt
Om ja, vad behandlas i detta avsnitt?			
- Konsolideringsprinciper	69 k 5 lt		
- Olikheter mellan kommunens och kommunbolagens använda redovisningsprinciper	29 k		
Fråga 38 k och 36 l			
Justerar Er/Ert kommun/landsting för olikheter mellan kommun/regionbolagens och kommunens/landstingets principer vid upprättande av den sammanställda redovisningen?	41 k 2 lt	146 k 12 lt	23 k 5 lt

Om ja, vari består dessa justeringar			
- Redovisning av uppskrivningar	4 k		
- Redovisning av finansiella leasingkontrakt	1 k		
- Annat	37 k 2 lt		
Fråga 39 k och 37 l			
Vilken normgivares rekommendationer eller allmänna råd använder koncernbolagen?			
- Endast Redovisningsrådet	18 k		
- Endast Bokföringsnämnden	51 k 2 lt		
- Både Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden	141 k 17 lt		

Det är få kommuner och landsting som inte anser sig följa rekommendationen och av dessa är det hälften som beskriver anledningen till att rekommendationen inte följs i sin helhet. Få kommuner och landsting beskriver vilka redovisningsprinciper som den sammanställda redovisningen baseras på utöver gällande konsolideringsprinciper. Lämnade svar visar även att både Bokföringsnämndens och Redovisningsrådets rekommendationer används av bolagen, i flera fall samtidigt, ett tillvägagångssätt som kan diskuteras.

Dokumentstudie

Det föreligger omfattande skillnader med avseende på innehållet i den sammanställda redovisningen. Det finns redovisningsskyldiga som i enlighet med materialitetsprincipen inte upprättar en sammanställd redovisning. Alla utom en redovisningsskyldig konsoliderar den sammanställda redovisningen med hjälp av en proportionell konsolideringsmetod, vilket får betraktas som en god efterlevnad.

Innebörden av god redovisningssed för upprättande av sammanställd redovisning är otydlig, vilket framgår av nedanstående uppställning.

- Kommunerna/landstingen skiljer sig kraftigt åt när det gäller antalet noter som upprättas. Många kommuner/landsting upprättar inga eller ytterst få noter.
- Få kommuner/landsting upprättar en sammanställd finansieringsanalys.
- Flera kommuner/landsting specificerar endast kommunens/landstingens respektive bolagens andel av exempelvis verksamhetens intäkter i de upprättade noterna. Det är av denna anledning svårt att genomföra jämförelser av redovisningarna.
- Det är få som utförligt analyserar vilka effekter olikheter i gällande principer och rekommendationer med avseende på bolag och kommunen/landstingen får på informationsinnehållet. I två fall presenteras information om att bola-

gens upprättade redovisning skiljer sig från den som kommunen eller landstinget upprättar, något som har lett till att bolagens redovisning, i de fall skillnaden bedömts som väsentlig, har justerats i enlighet med de kommunala redovisningsprinciperna och rekommendationerna.

- Det diskuteras inte vilket normgivande organ, Bokföringsnämndens allmänna råd eller Redovisningsrådets rekommendationer, som bolagens redovisning baseras på.
- Flera kommuner/landsting exkluderar bolag, stiftelser eller föreningar som de har ett betydande inflytande i med hänvisning till väsentlighetsprincipen.

Reflektion

Efterlevnaden är god med avseende på att en sammanställd redovisning upprättas. De variationer som förekommer kan bero på att lag och rekommendation inte i detalj reglerar innehållet i den sammanställda redovisningen. Bristen ligger i den mängd olikheter som föreligger i val av lösningar samt att kommunernas/landstingens koncernstrukturer är olika till innehåll och storlek. I de flesta fall kommenteras inte problematiken trots att olikheter i redovisningsprinciper gör den sammanställda redovisningen svårtolkad. Den sammanställda redovisningen har ingen framträdande roll i årsredovisningen trots att bolagens betydelse för kommunerna ökar i termer av deras andel av koncernens balansomslutning.

Nr. 9: Klassificering av finansiella tillgångar

Enkät

Fråga 8	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 9, Klassificering av finansiella tillgångar?	190 k 18 lt	16 k 1 lt	4 k
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	1 k	3 k 1 lt	
Fråga 24 k och 22 l			
Förvaltar Er/Ert kommun/landsting finansiella tillgångar i egen regi för att säkra framtida pensionsutbetalningar?	56 k 10 lt	147 k 9 lt	7 k
Om ja, klassificerar kommunen/landstinget dessa medel som finansiell anläggningstillgång?	39 k 4 lt	17 k 6 lt	
Om ja, har kommunen/landstinget upprättat en placeringspolicy som stödjer denna klassificering?	49 k 8 lt	6 k 1 lt	1 k 1 lt
Om ja, informerar kommunen/landstinget om upprättad finanspolicy i årsredovisningen med avseende på vilka placeringar som får göras?	16 k 2 lt	40 k 8 lt	

I enlighet med enkätsvaren är efterlevnaden mycket god med avseende rekommendation nr. 9. 190 kommuner och 18 landsting svarar att de följer rekommendationen och av dessa är det endast 56 respektive 10 som i egen regi förvaltar placeringsmedel. 39 av 56 kommuner samt 4 av 10 landsting klassificerar dessa placeringsmedel

som finansiell anläggningstillgång, men det är endast 16 respektive 2 av dem som stödjer klassificeringen genom att i årsredovisningen hänvisa till en finans/placeringspolicy som är antagen av fullmäktige. 49 av 56 kommuner och 8 av 10 landsting svarar att de har upprättat en nödvändig policy för att stödja den långsiktiga klassificeringen.

Dokumentstudie

Det framgår explicit av flera årsredovisningar att kapital har öronmärkts för att säkerställa framtida pensionsutbetalningar. Dessa placeringar klassificeras som omsättnings- och/eller anläggningstillgångar. När placeringarna redovisats som finansiell anläggningstillgång framgår det i ett fåtal fall att det finns en utvecklad finanspolicy som stödjer det långsiktiga syftet med det finansiella innehavet.

Reflektion

190 kommuner svarar att de följer rekommendationen men det är få av dessa som förvaltar medel i egen regi. Svaret ”Ej tillämpligt” torde därför ha varit mera korrekt för dessa kommuner och landsting. Trots detta torde det vara möjligt att hävda att efterlevnaden är god. Föreligger ett krav på att placeringspolicyn skall nämnas i not är efterlevnaden betydligt sämre. En sådan hänvisning skall emellertid inte behöva göras om det i årsredovisningen skrivs att den uppfyller lagen om kommunal redovisning och rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning.

Problematiken rör de fall då kommuner och landsting svarar jakande på frågan medan information till stöd för klassificeringen inte framgår av årsredovisningen. Det finns dock ett antal kommuner/landsting som inte skriver att de följer lagen om kommunal redovisning och rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning, vilket snarare skapar ett uttolkningsproblem.

Nr. 10: Redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Enkät

Fråga 9	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 10, Redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar?	190 k 19 lt	13 k	7 k 3,3 %
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	6 k	7 k	
Fråga 25 k och 23 l			
Redovisar Er/Ert kommun/landsting någon av följande avsättningar utöver pensionsavsättningar?	99 k 17 lt	83 k 1 lt	2
- Avsättning för återställande av deponi	56 k		
- Omstruktureringsreserv	5 k 7 lt		

- Avsättning för skadestånd	4 k 5 lt		
- Katastrofer (exempelvis översvämning)	1 k		
- Utbildning och investering			
- Övriga avsättningar	62 k 12 lt		
Finns det en not för Övriga avsättningar i årsredovisningen?	90 k 16 lt	62 k 2 lt	58 k 1 lt

Majoriteten av kommunerna och samtliga landsting svarar att de följer rekommendation nr. 10 i sin helhet. Av de 190 kommunerna som svarar att de följer rekommendationen är det 99 som redovisar avsättningar utöver pensionsförpliktelser. Av landstingen är det 17 av 18 svarande som redovisar andra avsättningar utöver pensionsförpliktelser. Baserat på enkätmaterialen är efterlevnaden god.

Dokumentstudie

Det är många kommuner och landsting som i bokslutet för 2003 redovisar andra typer av avsättningar än pensionsförpliktelser.

- *Återställande av deponi*: Fler och fler kommuner redovisar avsättningar för återställande av deponier. Detta sker främst som en successiv uppbyggnad av avsättningen genom att en kostnad redovisas varje år, trots att det i rekommendationen föreskrivs att när en ekonomisk förpliktelse föreligger att återställa en deponi skall den framtida utgiften, i form av dess nuvärde, kostnadsföras när förpliktelsen uppkommer. Avsättningen ökar sedan i värde genom att förpliktelsen kapitaliseras och ökningen redovisas som en finansiell kostnad. Det är viktigt att det framgår hur återställandekostnaden har beräknats. Det framgår inte av redovisningen vem som har utfört aktuella beräkningar, något som likväl är ett upplysningskrav.
- *Landstingets ömsesidiga försäkring (LÖF)*: Samtliga landsting gör avsättningar för patientförsäkringar.
- *Omstruktureringsreserv*: Det är huvudsakligen landsting som 2003 har gjort avsättningar för omstruktureringar. Dessa redovisas uteslutande till sina nominella värden och det framgår sällan vad den faktiska omstruktureringen består av och hur dess värde har beräknats. Om mer detaljerad information presenteras beror det exempelvis på att kommunen/landstinget har skrivit på ett avtal med statliga företrädare för att erhålla rekonstruktionsbidrag av någon typ. Det framgår inte heller över vilken tidsperiod som reserven förväntas användas. I ett fall har kvarvarande del av reserven lösts upp i resultaträkningen i och med att omstruktureringen färdigställts. Det framgår inte heller i något fall huruvida de formella stegen i rekommendationen gällande huruvida en informell förpliktelse verkligen är uppfyllda. En del av de redovisade omstruktureringarna verkar inte vara tillräckligt genomgripande för att

betraktats som omstrukturering utan vad avsättningen avser ligger snarast inom ramen för kontinuerlig verksamhet. Redovisningen av utgifter för omstruktureringar brister i flera fall.

- Legala förpliktelser: Kommuner/landsting har i några fall deltagit i rättsliga processer. I de fall det troliga utfallet av processen är känt har kommunen/landstinget bokat upp en kostnad och motsvarade avsättning.

Nedanstående avsättningar är däremot direkt felaktiga och strider mot rekommendationen och gällande lagstiftning. Dessa handlar främst om att skapa ett ekonomiskt utrymme i framtiden.

- Investerings- och buffertreserv (eftersatt underhåll): I några fall har kommuner använt avsättningsbegreppet för att sätta av medel till den egna verksamheten, en buffert. Vanligt är bland dessa att det handlar om framtida investeringar, eftersatt underhåll eller utbildningsinsatser.
- Avsättning av vinstmedel: I enskilda fall förekommer det också att överskott i särskilda verksamheter har bokats upp som avsättning, när de egentligen borde utgöra balanserade överskott.

Reflektion

Det är svårt att veta huruvida en kommun/landsting borde redovisa fler avsättningar än de som redovisas idag, exempelvis avsättningar för återställande av deponier eller grustäcker. I dagsläget är det ca 40 % av kommunerna som redovisar denna typ av avsättning och majoriteten av dessa redovisar successivt en uppbyggnad. En betydande andel av kommunerna redovisar alltjämnt endast avsättningar för framtida pensionsförpliktelser. Frågan är om detta betyder att dessa kommuner inte behöver återställa sin deponi eller att de har löst den aktuella problematiken på annat sätt eller att det inte finns någon deponi att återställa? Hur skall t ex redovisning ske om en kommun disponerar en annan kommuns deponi och det föreligger ett avtal mellan dem som stadgar att båda skall stå för återställningskostnaden?

Avsättningsbegreppet används för att fondera medel. Det finns ett tydligt likviditetstänkande i redovisningen. I andra fall handlar det om att resultatutjämna. Det finns således brister i efterlevnaden och denna berör både värderingsfrågor och bristande tilläggsupplysningar.

Nr. 11: Redovisning av materiella anläggningstillgångar

Enkät

Fråga 10	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting följer rekommendation nr. 11, Redovisning av materiella anläggningstillgångar?	175 k 18 lt	33 k 1 lt	2 k

Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	14 k	18 k 11	1 k
Fråga 26 k och 24 l			
Redovisar Er/Ert kommun/landsting några egentillverkade materiella anläggningstillgångar i balansräkningen?	61 k 5 lt	138 k 14 lt	11 k
Om ja, ingår ränta i dessa tillgångars anskaffningsvärde?	20 k 5 lt	41 k	
Om ja, vilken upplåning har använts som underlag för denna ränteberekening			
- Andel av upplåning för ändamålet	2 k 1 lt		
- Andel av kommunens/landstingets totala upplåning	11 k 3 lt		
- Andel av annat	7 k 1 lt		
Använder sig kommunen/landstinget av en beloppsgräns för att avgöra vad som kan eller skall redovisas som tillgång i balansräkningen?	152 k 17 lt	55 k 1 lt	3 k 1 lt
Om ja, använder sig kommunen/landstinget av samma beloppsgräns?	142 k 16 lt	8 k 1 lt	2 k
Om ja, vilken beloppsgräns tillämpar kommunen/landstinget? -----	10 000 -	100 000	
Redovisar Er/Ert kommun/landsting utgifter för underhåll och reparationer på fastigheter som tillgång i balansräkningen?	31 k 3 lt	176 k 16 lt	3 k
Framgår ackumulerade anskaffningsvärden, ackumulerade avskrivningar och årets avskrivningar av not till materiella anläggningstillgångar?	120 k 12 lt	90 k 7 lt	

Majoriteten av kommunerna och landstingen svarar att de följer rekommendation nr. 11. Hälften av dem som svarar att de inte följer rekommendationen meddelar inte detta i årsredovisningen. Det är ett litet antal kommuner/landsting som svarar att de upparbetar (producerar) tillgångar i egen regi, till skillnad från att anskaffa dem. Det kan eventuellt bero på att kommunen anlitar entreprenörer för dessa ändamål och därmed inte betraktar dessa som egen regi. Endast 61 kommuner och 5 landsting av dem som upparbetar egentillverkade tillgångar inkluderar ränta i redovisade tillgångars anskaffningsvärden. Flera aktiverar fel ränta i enlighet med rekommendationen.

90 kommuner och 7 landsting redovisar inte information i årsredovisningen rörande de materiella tillgångarnas ackumulerade anskaffningsvärden, ackumulerade avskrivningar och årets avskrivningar i en not till de redovisade posterna.

Vidare är det många kommuner och landsting som aktiverar utgifter för reparationer och underhåll, ett tillvägagångssätt som inte utgör god redovisningssed.

Dokumentstudie

Rekommendationen stadgar att ackumulerade anskaffningsvärde samt ackumulerade avskrivningar/nedskrivningar skall framgå av upprättad not till redovisade ma-

teriella anläggningstillgångar. Det vanligaste sättet är dock alltså att noten är uppbyggd enligt följande:

Ingående balans – avskrivningar = Utgående balans.

En annan brist är att få kommuner och landsting särredovisar värdet av de publika/icke kommersiella tillgångarna, något som uttryckligen framgår av rekommendationen. Nedan redovisas ett antal iakttagelser rörande redovisning av materiella anläggningstillgångar:

- Det är få kommuner som öppet redovisar pågående projekt och värderingen av dessa, flera redovisar dessa vid färdigställandet.
- Leasade tillgångar redovisas i ytterst få fall.
- I flera fall då ackumulerade anskaffningsvärden och avskrivningar finns att tillgå redovisas inte årets avskrivningar i samma not.
- I flera fall presenteras endast en utgående balans.
- Någon information rörande exploateringsverksamhet redovisas inte i termer av värdering, däremot förklaras varför exploateringstillgångar klassificeras som omsättnings- eller anläggningstillgång. Det redovisas dessutom sällan vilka principer som ligger till grund för till exempel värdering av exploateringsfastigheter.
- Det framgår inte i de upprättade årsredovisningarna om tillgångars nyttjandeperiod i något fall har justerats löpande.

De redovisningsprinciper som presenteras rörande materiella anläggningstillgångar rör främst vilka avskrivningstider som används. Den främsta bristen som framkommer av dokumentstudien är att de tilläggsupplysningar som krävs i enlighet med rekommendationen inte redovisas i årsredovisningen. Identifierade brister kan också leda till att olika värderingsprinciper används.

Reflektion

Rekommendationen har inte fått tillräckligt genomslag på kommunal externredovisning. En stor andel av kommunerna svarar att de följer rekommendationen, vilket emellertid inte är fallet, och den största bristen rör redovisade tilläggsupplysningar. Avvikelser från normen rör enstaka fall värdering av tillgångarna. Noten för materiella tillgångar är inte tillräckligt specificerad i enlighet med rekommendationen.

Nr. 12: Redovisning av immateriella tillgångar

Enkät

Fråga 11	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr 12, Redovisning av immateriella anläggningstillgångar?	87 k 14 lt	10 k	113 k 5 lt

Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	1 k	8 k	1 k
Fråga 27 k och 25 l			
Redovisar Er/Ert kommun/landsting några anskaffade immateriella anläggningstillgångar?	22 k 7 lt	159 k 11 lt	29 k 1 lt
Redovisar Er/Ert kommun/landsting utgifter för utvecklande av IT-system som immateriell anläggningstillgång?	12 k 5 lt	159 k 12 lt	39 k 2 lt
Redovisar Er/Ert kommun/landsting några upparbetade immateriella anläggningstillgångar?	2 k 3 lt	172 k 14 lt	36 k 2 lt

Trots att det är få kommuner och landsting som svarar att de följer rekommendationen är det ännu färre som svarar att de redovisar några anskaffade och/eller upparbetade immateriella tillgångar. Sannolikt skulle utfallet ha varit tydligare om flera svarat "Ej tillämpligt", då ovanstående svarsfrekvenser inte ger inte en tydlig bild av redovisningspraxis.

Dokumentstudie

Få kommuner och landsting redovisar immateriella tillgångar. Det är endast landsting som har redogjort för vad det rör sig om för tillgångar. Det är huvudsakligen upparbetade IT-system som aktiveras och dessa skrivs av under en femårsperiod. Några anskaffade immateriella tillgångar återfinns inte i de upprättade årsredovisningarna. I ett fall har det redogjorts för när en tillgång betraktas som väsentlig och därmed redovisas som immateriell tillgång.

Reflektioner

Få kommuner redovisar immateriella tillgångar. En anledning skulle kunna vara att tillgångarnas värde är av marginell betydelse och att de därför inte specificeras i enlighet med väsentlighetsprincipen. Det framgår emellertid av upprättade årsredovisningar att immateriella tillgångar borde redovisas i större omfattning med avseende på de utgiftstyper som presenteras och återfinns i dessa dokument. Det kan röra sig om utgifter för utveckling av datasystem, licenser med mera.

Nr. 13: Redovisning av leasingavtal

Enkät

Fråga 12	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 13, Redovisning av leasingavtal?	100 k 11 lt	95 k 7 lt	15 k 1 lt
Om nej, framgår skälen till avvikelsen av årsredovisningen?	25 k 1 lt	69 k 6 lt	1 k
Fråga 28 k och 26 l			
Har Er/Ert kommun/landsting tecknat några finansiella leasingavtal med extern part?	97 k 12 lt	107 k 6 lt	6 k 1 lt
Har Er/Ert kommun/landsting tecknat några operationella, ej uppsägningsbara leasingavtal med extern part?	88 k 10 lt	114 k 7 lt	8 k 2 lt
Finns det i årsredovisningen en not som beskriver ingångna operationella och finansiella leasingavtal?	74 k 10 lt	126 k 7 lt	10 k 2 lt
Har Er/Ert kommun/landsting klassificerat finansiella leasingavtal ingångna före 2003 som operationella?	72 k 10 lt	96 k 4 lt	42 k 5 lt
Har Er/Ert kommun/landsting tillämpat någon beloppsgräns med avseende på när ett leasingavtal skall klassificeras som finansiellt?	3 k 3 lt	185 k 13 lt	22 k 3 lt
Om ja, vad uppgår denna gräns till? _____	1 000 – 19 300	60 000 1 000 000	
Har Er/Ert kommun/landsting under räkenskapsåret genomfört någon <i>sale and lease back</i> affär?	2 k	201 k 19 lt	7 k 3,3 %
Om ja, klassificeras och redovisas denna affär som finansiellt leasingavtal?	2 k		
Fråga 29 k och 27 l			
Leasar Er/Ert kommun/landsting ut några anläggningstillgångar till annan juridisk person?	12 k 2 lt	191 k 15 lt	7 k 2 lt
Har Er/Ert kommun/landsting tecknat några finansiella leasingavtal?	36 k 4 lt	160 k 12 lt	14 k 3 lt
Har Er/Ert kommun/landsting tecknat några operationella, ej uppsägningsbara leasingavtal?	34 k 2 lt	163 k 14 lt	13 k 3 lt
Finns det i årsredovisningen en not som beskriver ingångna operationella och finansiella leasingavtal?	24 k 2 lt	140 k 11 lt	46 k 6 lt

Cirka hälften av kommunerna och fler än hälften av landstingen anser sig följa rekommendationen i sin helhet. 74 kommuner svarar att de upprättar en not som beskriver ingångna operationella och finansiella leasingavtal, något som är ett krav enligt rekommendationen. Många kommuner och landsting har använt sig av övergångsregeln som ger möjlighet att klassificera alla finansiella avtal ingångna före 2003 som operationella.

Informationen som behandlar huruvida kommuner/landsting agerat leasegivare kan inte betraktas som tillförlitlig och några slutsatser kan därför inte dras.

Enkätsvaren visar emellertid att landstingens efterlevnad med avseende på innehållet i leasingredovisningen är bättre än kommunernas.

Dokumentstudie

Leasingredovisningens kvalitet är mycket varierande. En majoritet av kommunerna och landstingen kommenterar inte avsaknaden av leasingredovisning. De som kommenterar och redogör för ingångna leasingavtal framhåller att de inte tecknat några finansiella leasingkontrakt för 2003. Majoriteten använder sig av övergångsregeln, varför samtliga finansiella kontrakt tecknade innan 2003 klassas som operationella. I flera årsredovisningar presenteras ingen information över huvudtaget om ingångna leasingavtal.

Leasingavgiften specificeras av några som en del av verksamhetens kostnader. Det är inte lika vanligt att kontraktens löptid specificeras och redogörelse lämnas för när och med vilka belopp avgifter faller till betalning.

Bland de kommuner och landsting som redovisar leasingavtal föreligger olikheter, bland annat när det gäller hur billeasing hanteras. I flera fall klassificeras dessa avtal som operationell leasing och i några fall som finansiell. Inte i något fall kommenteras avtalens klassificering.

Det finns vidare ett antal tveksamheter som gör det svårt att bedöma om kommuner och landsting följer den aktuella rekommendationen:

- Flera kommuner och landsting konstaterar i årsredovisningen kort att några finansiella leasingavtal inte tecknats under 2003. Det framgår emellertid att flera kommuner har tecknat leasingavtal rörande bilar och det framgår inte på vilka grunder som dessa avtal är att betrakta som operationella.
- Av dokumentstudien framgår vidare att det 2003 inte har tecknats något finansiellt leasingavtal baserat på en *sell and lease back* transaktion.

Av många upprättade årsredovisningar framgår alltså inte om och hur leasingavtal har behandlats. Få kommuner har använt sig av väsentlighetsprincipen för att avgöra om ett avtal skall klassificeras som finansiellt.

Endast i ett fall framgår det av den upprättade årsredovisningen att kommunen/landstinget agerar leasegivare, det vill säga leasar ut tillgångar till andra verksamheter. I detta fall handlade det både om finansiell och om operationell leasing.

Reflektion

Enkätsvaren ger en positivare bild av efterlevnaden gällande leasingredovisningen än vad genomförd dokumentstudie visar. Det finns allvarliga brister i efterlevnaden av rekommendation nr. 13. Informationen är knapphändig gällande ingångna leasingavtal om det överhuvudtaget presenteras någon information. Det är exempelvis få kommuner som i noten till materiella anläggningstillgångar redovisar och specificerar vilka tillgångar som är leasade och på dessa grunder redovisar motsvarande långfristiga skuld. Den dåliga efterlevnaden får således genomslag på både presen-

terade upplysningar men också på gällande värderingsprinciper, vilket kan ge upphov till en försämrad jämförbarhet mellan kommuner och landsting.

Nr. 14: Byte av redovisningsprincip

Enkät

Fråga 13	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 14, Byte av redovisningsprincip?	162 k 15 lt	5 k	43 k 4 lt
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	2 k	3 k	
Fråga 20 k och 19 l			
Har Er/Ert kommun/landsting redovisat ändringar av uppskattningar i gjorda bedömningar som kostnad eller intäkt i resultaträkningen?	19 k 1 l	138 k 16 lt	53 k 2 lt
Har Er/Ert kommun/landsting redovisat en justering av fel som kostnad eller intäkt i resultaträkningen?	13 k 2 lt	139 k 15 lt	58 k 2 lt
Fråga 30/31 k och 28/29 l			
Har Er/Ert kommun/landsting bytt redovisningsprincip och redovisat effekten av bytet direkt i balansräkningen genom att justera det egna kapitalet	43 k	122 k 16 lt	45 k 3 lt
Om ja, vari består principbytet?			
- Lagändring	3 k		
- Ny rekommendation	14 k		
- Annat	26 k		
Har Er/Ert kommun/landsting retroaktivt justerat tidigare års eget kapital med avseende på principbytet?	16 k	115 k 13 lt	79 k 6 lt
Om ja, vad avser justeringen?			
- Avser justeringen intäkter?	2 k		
- Avser justeringen kostnader?	10 k		
- Avser justeringen både intäkter och kostnader?	4 k		

En majoritet av kommunerna svarar att de efterlever rekommendationen. Svaren med avseende på förändringar av gjorda bedömningar och justeringar av fel indikerar att så inte behöver vara fallet. Om en kommun besvarar fråga 20 med nej innebär det inte att de har redovisat den gjorda förändringen i resultaträkningen istället för balansräkningen.

Det föreligger en väsentlig skillnad mellan kommuners och landstingens redovisning med avseende på redovisning av byte av redovisningsprincip. Landstingen sva-

rar att de inte redovisat effekten av ett principbyte över eget kapital samtidigt som 15 av 19 landsting svarar att de följer rekommendationens innehåll. Det är svårt att dra några generella slutsatser baserat på informationsinnehållet.

Dokumentstudie

Flera kommuner uppger att de har bytt redovisningsprincip 2003. De i särklass vanligaste bytena rör periodisering av lönekostnader för december och avsättningar för återställande av deponi. Effekten av samtliga principbyten har redovisats direkt mot eget kapital. Det skall noteras att det rör sig om principiella byten som inverkar på de redovisade kostnadernas storlek och således, om de redovisats i resultaträkningen, skulle påverka det redovisade nettoresultatet negativt.

Inte i någon årsredovisning framgår det att använd bedömningsgrund har ändrats i och att effekten av denna redovisats som jämförelsestörande i resultaträkningen. Den förväntade nyttjandeperioden av anläggningstillgångar har inte justerats i många årsredovisningar. Ingen verkar löpande bedöma tillgångarnas nyttjandeperiod, någon effekt av en sådan bedömning återfinns inte.

En kommun redovisar en justering av fel vilket i det enskilda fallet innebär att för stora kostnader som redovisats tidigare år återförs som en kostnadsreduktion.

Det är svårt att bedöma efterlevnaden av denna rekommendation. Av rekommendationen framgår det att byte av princip endast kan komma ifråga när det gäller nya rekommendationer och ny lagstiftning. När det gäller kostnader för återställande av deponier kan det konstateras att det rör sig om en ny rekommendation. Frågan som kan ställas är hur länge en kommun kan vänta med att redovisa dessa poster. I det andra fallet handlar det om att korrekt periodisera en post som enligt tidigare praxis har redovisats enligt en kassamässig princip. Är detta att betrakta som ett principiellt byte eller byte av bedömning eller rent utav justering av tidigare gjort fel? I vissa fall görs ingen retroaktiv justering av det egna kapitalet på grund av beräkningssvårigheter.

Reflektion

Det är svårt att dra några slutsatser med hjälp av enkätsvaren, då de inte ger ett heltäckande material. Det saknas kontrollfrågor för att visa huruvida rekommendationens innehåll tolkas fel. Det kan emellertid utifrån genomförd dokumentstudie poängteras att i de fall det rör sig om byte av princip som innebär ytterligare kostnader redovisas dessa direkt mot eget kapital. Då det rör sig om en justering av fel redovisades en kostnadsreduktion, det vill säga en resultatpåverkande transaktion. Det föreligger en osäkerhet med avseende på när en transaktion är att betrakta som byte av princip.

Nr. 15: Redovisning av lånekostnader

Enkät

Fråga 14	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er/Ert kommun/landsting i alla delar följer rekommendation nr. 15, Redovisning av lånekostnader?	138 k 15 lt	42 k	30 k 4 lt
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	20 k	21 k	1 k
Fråga 26 k och 24 l			
Redovisar Er/Ert kommun/landsting några egentillverkade materiella anläggningstillgångar i balansräkningen?	61 k 5 lt	138 k 14 lt	11 k
Om ja, ingår ränta i dessa tillgångars anskaffningsvärde?	20 k 5 lt	41 k	
Om ja, vilken upplåning har använts som underlag för denna ränteberekening			
- Andel av upplåning för ändamålet	2 k 1 lt		
- Andel av kommunens totala upplåning	11 k 3 l		
- Andel av annat	7 k 1 lt		

En majoritet av kommunerna och landstingen svarar att de följer rekommendationen, men en stor andel av dem som inte följer rekommendationen redovisar inte detta i årsredovisningen. Av dem som svarar att de aktiverar ränta som en del av en tillgångs anskaffningsvärde är det endast två kommuner och ett landsting som aktiverar på ett korrekt sätt, det vill säga en andel av den upplåning som varit nödvändigt för att producera/tillverka den aktuella tillgången.

Dokumentstudie

Det är få kommuner och landsting som redovisar vilka tillgångar som är anskaffade och vilka som är upparbetade. Därigenom finns naturligtvis inte heller uppgifter om hur producerade tillgångar värderas, vilka utgifter, indirekta och direkta som ingår och i så fall på vilka grunder.

En kommun eller landsting som inte redovisar några finansiella kostnader i resultaträkningen kan inte aktivera några lånekostnader som en del av materiella anläggningstillgångars anskaffningsvärden. Det finns vidare ingen möjlighet att aktivera en andel av kommunens eller landstingets totala upplåning utan det måste föreligga en koppling mellan upplåning och investering.

En förutsättning för att kunna bedöma efterlevnaden av denna rekommendation är att det ur årsredovisningen framgår vilka materiella anläggningstillgångar som är anskaffade och vilka som är upparbetade/producerade. I näste steg handlar det om att avgöra vilka typer av produktionskostnader som kan eller skall inkluderas i tillgångens anskaffningsvärde, däribland lånekostnader.

Reflektion

Det är förvånansvärt få kommuner som svarar att de tillverkar egna tillgångar. Det är av denna anledning svårt att dra några slutsatser rörande efterlevnaden av rekommendationen. Det är också svårt att dra några slutsatser av det skäl att det i de analyserade årsredovisningarna inte presenteras någon relevant information som är hänförlig till tillämpningen av rekommendationen. Problematiken rör på dessa grunder avsaknaden av information.

Utkast till rekommendation, Finansieringsanalys och betalningsflödesrapport

Enkät

Fråga 32 k och 30 l	Ja	Nej	Ej tillämplig
Mynnar Er/Ert kommuns/landstings finansieringsanalys ut i förändringen av likvida medel?	114 k 16 l	94 k 3 lt	2 k
Om nej, mynnar den ut i förändringen av rörelsekapital?	93 k 2 lt	1 k 1 lt	
Fråga 33 k och 31 l			
Delar Er/Ert kommun/landsting in finansieringsanalysen i avsnitten löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet?	90 k 10 lt	118 k 9 lt	2 k
Om nej, delar Er/Ert kommun/landsting upp den i tillförda och använda medel?	116 k 9 lt	2 k	

Enkätsvaren visar att det föreligger en tudelad praxis med avseende på upprättandet av finansieringsanalys/betalningsflödesrapport. Hälften av kommunerna och landstingen upprättar en finansieringsanalys i enlighet med det gällande utkastet och den andra hälften redovisar en analys som delas in i tillförda och använda medel och som mynnar ut i rörelsekapitalets förändring.

Dokumentstudie

Det föreligger en positiv trend beträffande innehållet i de upprättade finansieringsanalyserna eller betalningsflödesrapporterna. Hälften upprättar i dag en rapport som stämmer väl överens med det utkast till rekommendation som beskriver hur en finansieringsanalys skall se ut i termer av medelsbegrepp och indelning med mera. Allt fler upprättar en bruttoredovisad finansieringsanalys. De flesta utför nödvändiga justeringar för rörelsekapitalets förändring som en del av den löpande verksamheten eller som en del av tillförda medel.

Hälften av de kommunala finansieringsanalyserna mynnar emellertid fortfarande ut i förändringen av rörelsekapitalet och de delas in i tillförda och använda medel och de är nettoredovisade på alla nivåer.

En brist är att det upprättas mycket få noter till rapporten vilket gör det svårt att tolka dess innehåll, särskilt om den är nettoredovisad.

Reflektion

Praxis är tudelad beträffande innehållet i finansieringsanalysen. Den ena hälften baseras på gällande utkast och resterande på en tidigare gällande norm. Utkastet har på dessa grunder inte haft någon omfattande inverkan på redovisningspraxis.

Information, Redovisning av anslutningsavgifter

Enkät

Fråga 15	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er kommun i alla delar följer informationen Redovisning av anslutningsavgifter?	138 k	42 k	30 k
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	20 k	21 k	1 k
Fråga 21			
Hur har Er kommun behandlat erhållna anslutningsavgifter?			
- Intäkt i resultaträkningen	140 k		
- Periodiserad intäkt (matchning mot avskrivningar)	7 k		
- Reduktion av anläggningstillgångs värde	48 k		
- Ej tillämplig	15 k		

Den utgivna informationen kan sägas ha haft en viss inverkan på gällande praxis. Betydligt fler redovisar anslutningsavgifter som intäkt i resultaträkningen och inte som inkomst i investeringsredovisningen.

Dokumentstudie

Hos de kommuner som explicit behandlar anslutningsavgifter i årsredovisningen föreligger två alternativa tillvägagångssätt: antingen redovisas avgiften som intäkt i resultaträkningen eller så redovisas den som en inkomst i investeringsredovisningen. I det första fallet specificeras anslutningsavgiften huvudsakligen i noten till verksamhetens intäkter, medan i det andra fallet anslutningsavgifterna specificeras som en inkomst i den upprättade investeringsredovisningen. Om någon specifikation inte har upprättats kan vald redovisningsprincip ändå identifieras om den beskrivs som en redovisningsprincip.

Reflektion

Det är svårt att bedöma efterlevnaden eftersom det är få som explicit behandlar frågeställningen i årsredovisningen. Det är till exempel sällan som de notas eller att tillvägagångssättet beskrivs i avsnittet om redovisningens principer. Av de kommuner som svarar att de inte följer informationen svarar hälften att de inte informerar om detta i årsredovisningen. Informationen kan emellertid inte anses ha samma dignitet som gällande rekommendationer.

6. Fördjupad analys av den kommunala efterlevnaden

Ovanstående analyser och resultat är baserade på hela kommunkollektivet. Enkät-materialet har även delats in efter de av Svenska Kommunförbundets utvecklade kommunindelningarna;

- Storstäder (ss, 3 st.)
- Förortskommuner (fok, 25 st.)
- Större städer (sös, 19 st.)
- Medelstora städer (ms, 31 st.)
- Industrikommuner (ik, 37 st.)
- Landsbygdskommuner (lk, 20 st.)
- Glesbygdskommuner (gk, 21 st.)
- Övriga större kommuner (ösk, 26 st.)
- Övriga mindre kommuner (ömk, 28 st.)

Det skall inledningsvis konstateras att de övergripande resultaten till stora delar är genomgående för alla kommunkategorier.

Storstäder (3 st.), Förortskommuner (25 st.), större städer (19 st.), medelstora städer (31 st.), landsbygdskommuner (20 st.), glesbygdskommuner (21 st.), övriga större städer (26 st.) och övriga mindre kommuner (28 st.)

Det genomgående resultatet är att kommunerna anser sig följa rekommendationerna i sin helhet. Det föreligger emellertid avvikelser när det gäller samtliga kommunkategorier. Det finns dessutom indikatorer på att större kommuner efterlever gällande normgivning bättre i jämförelse med mindre. Nedan analyseras rekommendationerna 2, 7, 11, 13.

En svaghet med analysen är dock att den endast baseras på lämnade enkätsvar. För att ge en mer heltäckande bild av efterlevnaden kan det vara betydelsefullt att gruppera kommunerna i enlighet med andra kriterier såsom efter invånarantal och/eller omsättning. Detta låter sig dock inte göras inom ramen för detta projekt.

Redovisning av garantipension, kompletterande delpension och delpension

Fråga 1	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er kommun i alla delar följer rekommendation nr. 2, Redovisning av garantipension, kompletterande delpension och visstidspension?	3 ss 23 fok 16 sös 27 ms 28 ik 16 lk 18 gk 23 öss 25 ömk	2 fok 3 sös 4 ms 6 ik 2 lk 1 gk 3 öss 3 ömk	2 lk 2 gk
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	1 sös	2 fok 2 sös 4 ms 6 ik	

		2 lk 1 gk 3 ömk	
Fråga 21			
Specificerar Er kommun upplysning om värdet av förpliktelser för garantipension, kompletterade delpension respektive visstidspension i noten till posten Avsättningar till pensioner och andra förpliktelser?	3 ss 11 fok 12 sös 16 ms 8 ik 6 lk 6 gk 15 öss 14 ömk	14 fok 7 sös 15 ms 26 ik 13 lk 12 gk 11 öss 13 ömk	3 ik 1 lk 3 gk 1 ömk
Redovisar Er kommun ett åtagande för visstidspension?	3 ss 13 fok 11 sös 13 ms 10 ik 5 lk 8 gk 10 öss 11 mk	12 fok 7 sös 14 ms 17 ik 11 lk 8 gk 10 öss 12 ömk	4 ms 10 ik 4 lk 5 gk 6 öss 5 ömk

Enligt ovanstående enkätsvar framgår det att en majoritet av kommuner inom samtliga kommunkategorier svarar att de följer rekommendationen i sin helhet. Av fråga 21 framgår det emellertid att ca hälften av kommunerna inte följer rekommendationens upplysningskrav och i särskilda fall även gällande värderingsprinciper i de fall tecknade visstidsavtal inte får genomslag på upprättade rapporter. Om fråga 21 används som utgångspunkt kan efterlevnaden av rekommendationen delas in enligt följande.

	Efterlevnad av dem som svarat ja	Totalt av alla som svarat
• Storstäder	100 %	100 %
• Förortskommuner	46 %	44 %
• Större städer	75 %	58 %
• Medelstora städer	59 %	52 %
• Industrikommuner	29 %	24 %
• Landsbygdskommuner	37 %	20 %
• Glesbygdskommuner	33 %	29 %
• Övriga större kommuner	65 %	58 %
• Övriga mindre kommuner	56 %	50 %

Av ovanstående sammanställning framgår det att redovisningskvaliteten i termer av efterlevnad är högst i storstäder och större städer, organisationer som kan betraktas som resursstarka. Industrikommuner uppvisar den sämsta efterlevnaden. Den inbördes relationen mellan kommunkategorierna är densamma oavsett om hänsyn tas till

dem som svarat att de följer rekommendationen eller om analysen baseras på totala antalet respondenter.

Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel

Fråga 6	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er kommun i alla delar följer rekommendation nr. 7, Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel?	2 ss 20 fok 16 sös 27 ms 33 ik 17 lk 17 gk 23 öss 25 ömk	1 ss 5 fok 3 sös 3 ms 4 ik 2 lk 3 gk 2 öss 2 ömk	1 lk 1 gk 1 öss 1 ömk
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	1 lk	1 ss 5 fok 3 sös 3 ms 4 ik 1 lk 3 gk 2 öss 2 ömk	
Fråga 34 b, Inkluderas följande delar i den upprättade förvaltningsberättelsen			
Uppföljning av pensionsmedelsförvaltning i enlighet med rekommendation nr. 7, Upplysningar om pensionsförpliktelser och pensionsmedel	1 ss 10 fok 11 sös 16 ms 19 ik 9 lk 11 gk 12 öss 13 ömk	1 ss 10 fok 4 sös 9 ms 6 ik 4 lk 7 gk 4 öss 9 ömk	1 ss 10 fok 4 sös 6 ms 12 ik 7 lk 3 gk 10 öss 6 ömk
Om ja, redogörs i denna redovisning för den ackumulerade pensionsförpliktelsen, placeringsmedels anskaffningsvärde, placeringsmedels verkliga värde, gjorda försäljningar och inköp samt förvaltning av återlånat pensionskapital?	1 ss 4 fok 6 sös 11 ms 8 ik 4 lk 3 gk 7 öss 5 ömk	5 fok 4 sös 3 ms 9 ik 3 lk 5 gk 5 öss 5 ömk	1 fok 2 sös 2 ms 2 ik 2 lk 3 gk 3 ömk

Majoriteten inom samtliga kommunkategorier svarar att de följer den aktuella rekommendationen. Om kommunerna inte svarar ja på fråga 34 b efterlevs inte rekommendationen. Det verkar på dessa grunder föreligga en diskrepans mellan vad respondenterna betraktar som god redovisningssed och vad normgivaren anser om detsamma. Av fråga 34b framgår det att en stor andel av kommunerna inte följer rekommendationens upplysnings- och specifikationskrav. Om fråga 34b, delfråga nummer två används som utgångspunkt kan efterlevnaden av rekommendationen presenteras på följande sätt.

	Efterlevnad av dem som svarat ja	Totalt av dem som svarat
• Storstäder	50 %	33 %
• Förortskommuner	20 %	16 %
• Större städer	38 %	32 %
• Medelstora städer	59 %	37 %
• Industrikommuner	41 %	22 %
• Landsbygdskommuner	24 %	20 %
• Glesbygdskommuner	18 %	14 %
• Övriga större kommuner	30 %	27 %
• Övriga mindre kommuner	20 %	18 %

Av ovanstående sammanställning framgår det att redovisningskvaliteten i termer av efterlevnad är mycket låg och resultaten gäller överlag. Storstäder, större och medelstora städer och industrikommuner uppvisar den bästa efterlevnaden. Det finns ingen tydlig skillnad mellan de olika kommunkategorierna med avseende på efterlevnaden av rekommendation nr 7. Den extremt dåliga efterlevnaden måste emellertid förklaras på ett annat sätt.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar och redovisning av lånekostnader

Fråga 10	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er kommun följer rekommendation nr. 11, Redovisning av materiella anläggningstillgångar?	2 ss 20 fok 17 sös 23 ms 33 ik 15 lk 19 gk 22 öss 24 ömk	1 ss 5 fok 2 sös 7 ms 4 ik 5 lk 2 gk 3 öss 4 ömk	1 ms
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	3 fok 3 ms 2 ik 1 lk 1 öss 2 ömk	1 ss 2 fok 2 sös 4 ms 2 ik 3 lk 2 gk 2 öss 2 ömk	1 lk
Fråga 26			
Redovisar Er kommun några egentillverkade materiella anläggningstillgångar i balansräkningen?	2 ss 8 fok 10 sös 9 ms 9 ik 6 lk 3 gk 7 öss	1 ss 15 fok 9 sös 20 ms 27 ik 14 lk 17 gk 16 öss	2 fok 2 ms 1 ik 1 gk 3 öss

	7 ömk	19 ömk	2 ömk
Om ja, ingår ränta i dessa tillgångars anskaffningsvärde?	2 ss 2 fok 4 sös 5 ms 2 ik 3 öss 2 ömk	6 fok 6 sös 4 ms 7 ik 6 lk 3 gk 4 öss 5 ömk	1 ik
Om ja, vilken upplåning har använts som underlag för denna räntebereäkning			
- Andel av upplåning för ändamålet	1 fok 1 sös		
- Andel av kommunens totala upplåning	1 fok 3 sös 3 ms 1 ik 1 öss 2 ömk		
- Andel av annat	2 ss 2 ms 1 ik 2 öss		
Redovisar Er kommun utgifter för underhåll och reparationer på fastigheter som tillgång i balansräkningen?	3 fok 3 sös 2 ms 8 ik 3 lk 5 gk 3 öss 4 ömk	3 ss 21 fok 15 sös 28 ms 29 ik 17 lk 16 gk 23 öss 24 ömk	1 ms
Framgår ackumulerade anskaffningsvärden, ackumulerade avskrivningar och årets avskrivningar av not till materiella anläggningstillgångar?	2 ss 17 fok 13 sös 16 ms 21 ik 9 lk 11 gk 14 öss 17 ömk	1 ss 8 fok 6 sös 15 ms 16 ik 11 lk 10 gk 12 öss 11 ömk	

Av enkätsvaren framgår att en majoritet av kommuner inom respektive kommunkategori svarar att de följer den aktuella rekommendationen. Av fråga 26 framgår dock att flera kommuner inte följer rekommendationens upplysningskrav. Av svaren framkommer vidare att det är ca 40 % av respondenterna som svarar att de upparbetar några tillgångar, varför det är svårt att dra några långtgående slutsatser baserat på denna delfråga. Om fråga 26, sista delfrågan, det vill säga huruvida det finns en upplysning om ackumulerade anskaffningsvärden, ackumulerade avskrivningar och planliga avskrivningar används som utgångspunkt kan efterlevnaden av rekommendationen presenteras enligt följande.

	Efterlevnad av dem som svarat ja	Totalt av dem som svarat
• Storstäder	100 %	67 %
• Förortskommuner	85 %	68 %
• Större städer	76 %	68 %
• Medelstora städer	70 %	52 %
• Industrikommuner	64 %	57 %
• Landsbygdskommuner	60 %	45 %
• Glesbygdskommuner	58 %	52 %
• Övriga större kommuner	64 %	56 %
• Övriga mindre kommuner	58 %	50 %

Av ovanstående sammanställning framgår det att redovisningskvaliteten, i termer av efterlevnad är högst i storstäder, förortskommuner, större städer. Gällande rekommendation nr. 11 skall det vidare påpekas att det är en alldeles för hög andel som redovisar utgifter för reparationer och underhåll som tillgång i balansräkningen.

• Storstäder	0 %
• Förortskommuner	13 %
• Större städer	17 %
• Medelstora städer	6 %
• Industrikommuner	22 %
• Landsbygdskommuner	15 %
• Glesbygdskommuner	24 %
• Övriga större kommuner	12 %
• Övriga mindre kommuner	14 %

En för stor andel av kommunerna bryter mot god redovisningssed med avseende att utgifter för reparationer och underhåll redovisas som tillgång i balansräkningen.

Efterlevnaden av rekommendation nr 15 kan vidare inte anses vara tillräcklig. Av de kommuner som svarar att de aktiverar ränta som en del av en tillverkad tillgångs anskaffningsvärde är det få som aktiverar den ränta som rekommendationen tillåter.

	Andel som aktiverar	Korrekt ränta
• Storstäder	100 %	0 %
• Förortskommuner	25 %	50 %
• Större städer	40 %	25 %
• Medelstora städer	44 %	0 %
• Industrikommuner	22 %	0 %
• Landsbygdskommuner		

- Glesbygdskommuner
- Övriga större kommuner 43 % 0 %
- Övriga mindre kommuner 29 % 0 %

Tydliga brister framgår vidare gällande redovisning av leasingavtal

Redovisning av leasingavtal

Fråga 12	Ja	Nej	Ej tillämplig
Anser ni att Er kommun i alla delar följer rekommendation nr. 13, Redovisning av leasingavtal?	2 ss 11 fok 11 sös 19 ms 14 ik 9 lk 7 gk 11 öss 16 ömk	1 ss 13 fok 8 sös 7 ms 18 ik 11 lk 13 gk 12 öss 12 ömk	5 ms 5 ik 1 gk 3 öss
Om nej, framgår skälen till avvikelserna av årsredovisningen?	4 fok 3 sös 1 ms 5 ik 2 lk 2 gk 5 öss 3 ömk	1 ss 9 fok 5 sös 6 ms 13 ik 9 lk 10 gk 7 öss 9 ömk	1 gk
Fråga 28			
Har Er kommun tecknat några finansiella leasingavtal med extern part?	1 ss 9 fok 14 sös 13 ms 18 ik 8 lk 8 gk 12 öss 14 ömk	1 ss 15 fok 4 sös 17 ms 18 ik 12 lk 13 gk 13 öss 14 ömk	1 ss 1 fok 1 sös 1 ms 1 ik 1 öss
Har Er kommun tecknat några operationella, ej uppsägningsbara leasingavtal med extern part?	12 fok 8 sös 14 ms 15 ik 6 lk 9 gk 13 öss 11 ömk	1 ss 12 fok 11 sös 16 ms 20 ik 14 lk 12 gk 11 öss 17 ömk	2 ss 1 fok 1 ms 2 ik 2 öss
Finns det i årsredovisningen en not som beskriver ingångna operationella och finansiella leasingavtal?	10 fok 10 sös 11 ms 10 ik 6 lk 4 gk 8 öss 15 ömk	3 ss 13 fok 9 sös 19 ms 25 ik 13 lk 16 gk 16 öss 12 ömk	2 fok 1 ms 2 ik 1 lk 1 gk 2 öss 1 ömk

Enligt ovanstående enkätsvar framgår att cirka 50 % av kommunerna svarar att de följer rekommendationen. Övriga svar tyder emellertid på att efterlevnaden troligen är sämre än 50 %. Av fråga 28 framgår det att mer än hälften av kommunerna inte följer rekommendationens upplysningskrav. Om fråga 28 används som utgångspunkt kan efterlevnaden av rekommendationen presenteras på följande sätt.

**Efterlevnad av dem
som svarat ja**

• Storstäder	0 %
• Förortskommuner	91 %
• Större städer	91 %
• Medelstora städer	58 %
• Industrikommuner	71 %
• Landsbygdskommuner	67 %
• Glesbygdskommuner	57 %
• Övriga större kommuner	73 %
• Övriga mindre kommuner	94 %

Efterlevnaden är som noteras är inte tillräcklig. Det finns en tendens att efterlevnaden är bättre i större kommuner.

7. Slutsatser och sammanfattande kommentarer

Kraven på kommunal externredovisning har ökat i förhållande till förhållandena efter tillkomsten av KRL 1998. Den kompletterande normgivningen har blivit allt mer omfattande, både med avseende på volym som komplexitet. Från en situation med ett självreglerande system har ett traditionellt fristående reglerande organ tillskapats, som har till uppgift att uttolka god redovisningssed. De första nio rekommendationerna är uteslutande utvecklade av Rådet för kommunal redovisning och de sex senaste rekommendationerna är direkt kopplade till motsvarande rekommendationer utgivna av Redovisningsrådet, och blir därigenom till sitt omfång betydligt mer omfattande än de tidigare.

2003 års praxisundersökning, innehållande en enkät och en dokumentstudie, visar på en sämre efterlevnad än förväntat. En övervägande majoritet svarar att de anser att deras kommuner och landsting följer rekommendationerna i sin helhet. Det framgår dock av övriga lämnade svar att så inte är fallet. Det anmärkningsvärda är att de som svarar att de inte följer en rekommendation av endera anledningen inte noterar detta eller anledningen till avsteget öppet i årsredovisningen, i anslutning till exempelvis avsnittet som behandlar redovisningens principer. Efterlevnaden hade varit bättre om sådan information lämnats. Den bristande efterlevnaden tar sig huvudsakligen två uttryck.

- Brister i efterlevnaden rörande rekommendation nr. 2, 3, 7, 10, 11, 12, 13, 15 rör innehållet i eller avsaknaden från lämnade *tilläggsupplysningar*.

- Brister i efterlevnaden rörande rekommendation 2, 10, 13 och 15 rör innehållet i använda värderingsprinciper.

Tilläggsupplysningar

- Nr. 2: Visstids- och garantipension specificeras inte enskilt.
- Nr. 3: Jämförelsestörande poster specificeras inte.
- Nr. 7: Pensionsmedelsförvaltning och återlåning specificeras inte i förvaltningsberättelsen.
- Nr. 10: Beräkningsmetoder redovisas inte och det framgår inte om teknisk expertis har använts.
- Nr. 11: Ackumulerade värden specificeras inte och de redovisade tillgångskategorierna är få.
- Nr. 12: Immateriella tillgångar specificeras inte.
- Nr. 13: Leasingavtalen specificeras inte i årsredovisningen
- Nr. 15: Det framgår inte på vilka grunder som ränta aktiveras i balansräkningen som en del i en tillgångs anskaffningsvärde.

Värderingsprinciper

Brister i efterlevnaden med avseende på använda värderingsprinciper är allvarligare än beträffande upplysningsplikten eftersom den rättvisande bilden i dessa fall kan ifrågasättas.

- Nr. 2: Det finns en risk att inte alla visstidsförordnanden ingår i beräkningsunderlaget. I vissa fall redovisas de som ansvarsförbindelse.
- Nr. 10: Det finns en risk för att avsättningarnas värde inte är beräknade på ett korrekt sätt eller att samtliga avsättningar redovisas i balansräkningen.
- Nr. 13: Det finns en risk för att balansräkningens innehåll och omslutning är felaktig om finansiella leasingavtal klassificeras som operationella.
- Nr. 15: Anskaffningsvärdet påverkas av vilka utgifter som kan inkluderas.

I de fall det är de använda värderingsprinciperna som brister finns det en betydande risk att den rättvisande bilden går förlorad och att jämförbarheten påverkas negativt, dels mellan kommuner/landsting och dels över tiden för den enskilda kommunen/landstinget. Det är av denna anledning betydelsefullt att efterlevnaden förbättras i framtiden.

Enkätsvaren och analysen ger i vissa fall väsentligt olika bilder av den gällande efterlevnaden. Av praxisundersökningen kan också följande slutsatser dras:

- Det finns indikationer på att större kommuner/städer upprättar kvalitativt bättre årsredovisningar än mindre kommuner/städer.

- Landstingen upprättar vidare årsredovisningar med en bättre kvalitet än kommunerna.

Det finns inget generellt svar på frågan varför efterlevnaden är begränsad. Eventuellt kan det hänga samman med på den höga utvecklingstakten och att kommuner och landsting behöver mer tid på sig för att anpassa sig till nya redovisningsregler. Det kan också bero på att rekommendationerna är så pass komplicerade att det saknas kompetens. Ett ytterligare skäl kan vara att de redovisningsskyldiga har olika förutsättningar att leva upp till de högt ställda kraven. Graden av efterlevnad kan således vara kompetens- och eller resursberoende. Resursstarka kommuner (mätt i storlek) och landsting uppvisar en bättre efterlevnad än de mindre kommunerna. En annan anledning till den bristande efterlevnaden kan vara att det inte faller ut några som helst sanktioner när regler och lagar inte efterlevs. Avslutningsvis kan det vara så att externredovisningen, och då i synnerhet årsredovisningen som dokument betraktadt, inte utgör en prioriterad frågeställning. Detta kan vara ett resursproblem, men det kan också röra sig om ett attitydproblem.