

# RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

## TILLÄMPNING AV KOMMUNAL REDOVISNINGSNORMERING I 2013 ÅRS ÅRSREDOVISNINGAR

## INLEDNING

Kommunalekonomernas förening (KEF) har på uppdrag av Rådet för kommunal redovisning (RKR) genomfört en studie av tillämpningen av RKR:s rekommendationer i 2013 års årsredovisningar. Studie har utförts av Ola Eriksson, kanslichef på KEF, i samråd med RKR:s expertgrupp och kansli. RKR har tidigare låtit göra omfattande undersökningar avseende 2003 och 2008 års årsredovisningar.

## STUDIENS UPPLÄGGNING

Studien innefattar en enkät och ett begränsat antal dokumentstudier. Enkäten innehåller i huvudsak frågor om tillämpningar av redovisningsprinciper kopplade till RKR:s rekommendationer. Några frågor ställs också om tillämpningar av regler i lagen om kommunal redovisning (KRL). Till skillnad från föregående studie har frågor om tilläggsupplysningar endast ställts i begränsad omfattning, eftersom detta granskas i en separat studie. Totalt innehåller enkäten ca 100 frågor. Svartalternativen är ofta av konstruktionen ja/nej/ej tillämpligt. Det finns också på flera frågor alternativet Annat som gör att den svarande i fritext får ange ett eget svar. För varje frågeområde finns också ett fält för kommentarer som utnyttjats av många av de svarande för att ge kompletterande information.

## SVARSFREKVENNS

Enkäten skickades till samtliga kommuners ekonomichefer och samtliga landstings redovisningschefer, sammanlagt 310 st. 247 svar kom in vilket innebär en svarsfrekvens på 80 %. Svarsfrekvensen i 2008 års undersökning var 77 %.

Svaren fördelade sig enligt nedan

	Antal svar	Svarsfrekvens
Landsting	18	86%
Förortskommuner till storstäderna	32	84%
Förortskommuner till större städer	18	82%
Glesbygdskommuner	17	85%
Kommuner i glesbefolkad region	10	63%
Kommuner i tätbefolkad region	30	86%
Pendlingskommuner	38	75%
Storstäder	3	100%
Större städer	25	81%
Turism- och besöksnäringkommuner	15	79%
Varuproducerande kommuner	41	76%
<b>Totalt</b>	<b>247</b>	<b>80%</b>

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

# STUDIENS RESULTAT

## AVVIKELSER FRÅN LAG OCH REKOMMENDATIONER

Av inkomna svar framgår att 48 kommuner/landsting (19 %) öppet anger i årsredovisningen att man bryter mot lag om kommunal redovisning. 121 kommuner/landsting anger att man bryter mot 1-4 av RKR:s rekommendationer. Avvikelserna fördelar sig enligt nedan:

2.1 Särskild avtalspension och visstidspension	4
3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål	2
4.2 Redovisning av skatteintäkter	2
6.2 Redovisning av bidrag till infrastrukturella investeringar	2
7.1 Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser	7
8.2 Sammanställd redovisning	14
10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser	17
11.4 Materiella anläggningstillgångar	37
12.1 Redovisning av immateriella tillgångar	4
13.2 Redovisning av hyres/leasingavtal	43
14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar av uppskattningar och bedömningar...	3
15.1 Redovisning av lånekostnader	3
16.2 Redovisning av kassaflöden	0
17 Värdering och upplysningar om pensionsförpliktelser	5
18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar	43
19 Nedskrivningar	2
20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder	8
21 Redovisning av derivat och säkringsredovisning	1

## KOMMENTARER PER REKOMMENDATION

### 2.1 SÄRSKILD AVTALSPENSION OCH VISSTIDSPENSION

Nedanstående svar lämnades på frågan om information lämnas i årsredovisningen om antalet visstidsförordnanden.

	2013		2008	
	Antal	%	Antal	%
Ja, sådana avtal finns och redovisas	98	40 %	76	32 %
Ja, vi upplyser om att inga sådana avtal finns	18	7 %	9	4 %
Nej, vi har inga sådana avtal	101	41 %	126	53 %
Nej, sådana avtal finns men de redovisas ej	30	12 %	29	12 %

Rekommendationen innebär att även politikers visstidsförordnanden som leder till rätt till visstidspension. Det förefaller osannolikt att det i 101 kommuner inte finns politiker som har pensionsförmåner kopplade till visstidsförordnanden, varför avvikelserna mot rekommendationen sannolikt är betydligt större än angivet.

För pensionsförpliktelser som följer av visstidsförordnanden anger 40 % att de redovisas som skuld/avsättning för förpliktelser som lösts ut. För ej utlösta avtal redovisar 36 % förpliktelserna som ansvarsförbindelse vilket i båda fallen är enlighet med rekommendation 2.1.

### 3.1 REDOVISNING AV EXTRAORDINÄRA POSTER OCH UPPLYSNINGAR FÖR JÄMFÖRELSEÄNDAMÅL

41 % (12 %) av de svarande anger att de har fastställda kriterier för klassificering av vad som ska redovisas som jämförelsestörande som också redovisas i årsredovisningen. 11 % (17 %) anger att de har fastställda kriterier som dock inte anges i årsredovisningen.

92 % (43 %) av de svarande anger att de har redovisat jämförelsestörande poster i årsredovisningen. Återbetalningar från AFA är det vanligaste posten som redovisas som jämförelsestörande i resultaträkningen. I kassaflödesrapporten är dock ovanligt att man redovisar jämförelsestörande poster.

4 % (8 %) av de svarande anger att man redovisar extraordinära poster i 2013 års årsredovisning.

### 4.2 REDOVISNING AV SKATTEINTÄKTER

99 % (83 % 2008) av de svarande har tillämpat rekommenderad prognos vid periodisering av skatteintäkterna.

### 6.2 REDOVISNING AV BIDRAG TILL INFRASTRUKTURELLA INVESTERINGAR

22 % anger att man lämnat bidrag till statlig infrastruktur under året. Ungefär hälften anger att bidraget aktiverats. Den vanligaste tiden för upplösning är 25 år.

### 7.1 UPPLYSNINGAR OM PENSIONSMEDEL OCH PENSIONS-FÖRPLIKTELSE

Frågor om denna rekommendation har inte ingått i enkäten.

## 8.2 SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

8 (8) landsting och 4 (5) kommuner upprättar inte sammanställd redovisning.

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

	2013	2008
Uppskrivningar	28 %	37 %
Värdering av finansiella instrument	31 %	40 %
Finansiell leasing	37 %	42 %
Avsättningar	37 %	-
Nedskrivningar	35 %	-

74 % (63 %) anger att de lämnar uppgifter om koncernföretagens ekonomi och verksamhet på ett sådant sätt att de ger en samlad bild av de ekonomiska engagemangen.

90 % (84 %) har upprättat kassaflödesrapport för den sammanställda redovisningen.

39 % (37 %) har upprättat den sammanställda redovisningen baserat på underkoncerns bokslut. 49 % anger att de har gjort samtliga justeringar som behövs för att få en rättvisande bild när redovisningen baseras på underkoncerns bokslut.

## 10.2 AVSÄTTNINGAR OCH ANSVARFÖRBINDELSER

66 % (65) % av de svarande redovisar avsättningar utöver avsatt för pensioner.

94 % (82 %) av de förpliktelser anges vara upptagna helt eller i allt väsentligt till den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Förpliktelseernas uppkomst framgår av nedanstående tabell:

	2013	2008
Legala förpliktelser	76 %	64 %
Informella förpliktelser	8 %	11 %
Både legala och informella förpliktelser	16 %	25 %

26 & (19 %) anger att de har minst avsättning som är nuvärdesberäknad. Av dessa är det 44 % (13 %) som lämnat obligatoriska upplysningar om avsättningens förändring på grund av tidsfaktorn eller räntesats.

#### 11.4 MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

Komponentavskrivning tillämpas på någon tillgång av 22 % (13 %) av de svarande.

74 % (44 %) av de svarande lämnar uppgift om vilken gräns man tillämpar för gränsdragning mellan investeringar och kostnader (mindre värde). Följande beloppsgränser tillämpas:

Beloppsgräns	Antal i %
<20 000	8 %
20-25 000	41 %
40-50 000	35 %
>50 000	12 %
annat	4 %

#### 12.1 REDOVISNING AV IMMATERIELLA TILLGÅNGAR

36 % (19%) av de svarande har immateriella tillgångar i sin redovisning. 46 % (23 %) av de svarande använder samma beloppsgräns som för materiella anläggningstillgångar för gränsdragning mellan kostnad och investering. 47 % (73 %) har ingen fastställd beloppsgräns. Högst angiven gräns är 30 basbelopp. Det finns inget krav i rekommendationen att redovisa vilket värde som används för gränsdragningen.

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

	Antal 2013	Antal 2008
Vi har inga tillgångar som uppfyller kriterierna för immateriella tillgångar	85	160
De immateriella tillgångar vi har redovisas bland materiella tillgångar	20	21
Utgifter som kan klassificeras som immateriella tillgångar har kostnadsförts	13	14
Annat	7	5

#### 13.2 REDOVISNING AV HYRES/LEASINGAVTAL

##### FINANSIELL LEASING

26 % (24 %) av de svarande redovisar minst ett avtal som finansiell leasing. Skälet till att övriga inte har redovisat finansiella leasingavtal framgår av nedanstående tabell:

	2013	2008
Vi har inga finansiella avtal!	37 %	39 %
Vi har tillämpat övergångsregeln	5 %	10 %
De finansiella avtalen är av obetydligt värde	24 %	19 %
Vi har inte inventerat och värderat våra avtal	13 %	12 %
Klassificerat som operationella utan särskild prövning	22 %	17 %
Annat	11 %	3 %

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

18 % (14 %) av de svarande har fastställt vad man menar med obetydligt värde vid klassificering av finansiella leasingavtal. Av dessa tillämpar 67 % (61 %) samma beloppsgräns som för investeringar i materiella tillgångar. För de som tillämpar annan beloppsgräns varierar gränsen mellan ett prisbasbelopp och en miljon kronor.

#### SALE AND LEASEBACK

Endast två kommuner anger att de under året genomfört någon sale- and leasebacktransaktion. Det är dock uppenbart att det genomförts flera sale-and leasebackaffärer under året med betydande realisationsvinster som inte redovisats i enlighet med rekommendationen.

#### 14.1 BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIPER, ÄNDRINGAR AV UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR...

16 % (17 %) av de svarande anger att man har genomfört någon ändring av redovisningsprincip. Obligatoriska upplysningar har i dessa fall lämnats enligt nedanstående tabell:

	Ja + Ej tillämpligt	
	2013	2008
Orsaken till bytet	90 %	85 %
Effekten på Eget kapital	31 %	78 %
Effekten på periodens resultat	29 %	80 %
Har omräkning skett av jämförelsetalen	46 %	58 %

Svarsprocenten på de första tre frågorna borde vara 100 % om rekommendationen har tillämpats korrekt.

Skälen till byte angavs till följande:

	2013	2008
Lagändring	12 %	10 %
Ny rekommendation	27 %	5 %
Utkast till ny rekommendation	0 %	3 %
Annat	61 %	83 %

#### 15.1 REDOVISNING AV LÅNEKOSTNADER

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

20 % (24 %) anger att man under året aktiverat räntor på någon investering (alternativmetoden). Av dessa har 62 % (43 %) lämnat uppgift om summan av aktiverade räntor och 60 % (33 %) vilken ränta som använts. 54 % (43 %) har använt en ränta som är förenlig med rekommendationen.

#### 16.2 REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN

21 % har helt eller delvis jämfört kassaflödesrapporten med budget (inget krav enligt rekommendationen).

#### 17 VÄRDERING OCH UPPLYSNINGAR OM PENSIONS FÖRPLIKTELSE

91 % (90 %) av kommunerna följer lagens bestämmelser om tillämpning av blandmodellen. Bland de som avviker finns två (tre) landsting och tre (fem) större städer. Bland de som avviker redovisar 82 % hela pensionsåtagandet som avsättning/skuld och övriga har tagit upp delar av intjänandet för 1998 som avsättning. Notabelt är att för första gången minskar antalet som redovisar enligt fullfondering.

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

Av de 111 (91) kommuner och landsting som anger att de har försäkrat bort någon del av sitt åtagande har upplysningar lämnats i enlighet med rekommendation 17 enligt nedan:

	<b>2013</b>	<b>2008</b>
Vad som tryggats	57 %	40 %
Utbetalt belopp	50 %	47 %
Uppgift om överskottsmedel	46 %	20 %

4 kommuner har tryggt någon del av sitt pensionsåtagande genom pensionsstiftelse.

#### **18 INTÄKTER FRÅN AVGIFTER, BIDRAG OCH FÖRSÄLJNINGAR**

Rekommendationen är ny sedan föregående praxisundersökning.

Anslutningsavgifter i VA-verksamheten redovisas enligt nedanstående tabell:

	<b>2013</b>	<b>2008</b>
Hela beloppet intäktsförs direkt	14 %	39 %
Periodiserad intäkt	73 %	42 %
Minskar bokfört värde (netto-redovisning)	7 %	11 %
Annat	6 %	8 %

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

	<b>2013</b>	<b>2008</b>
Ingår i eget kapital (vinst)	37 %	50 %
Som skuld (periodiseras)	45 %	27 %
Som avsättning	4 %	4 %
Har inget överskott	14 %	20 %



#### INTÄKTER FRÅN MARKEXPLOATERING

49 % (47 %) redovisar hela försäljningssumman som verksamhetens intäkter vid tomtförsäljning, 43 % redovisar nettointäkten. Tidpunkt för redovisning av intäktsföring framgår av nedanstående tabell.

	2013	2008
Vid avtalets tecknande	6 %	6 %
Vid fakturering	37 %	36 %
Vid betalning	19 %	21 %
Vid bokslut	9 %	6 %
Vid slutredovisning av etapp	20 %	22 %
Annan tidpunkt	9 %	9 %

#### 19 NEDSKRIVNINGAR

Rekommendationen är ny sedan föregående praxisundersökning.

42 % av de svarande har gjort någon nedskrivning av materiella anläggningstillgångar.

Som skäl för nedskrivningen anges:

	Antal	%
Tillgången används inte och beslut har fattats att avveckla tillgången	50	49 %
Tekniska eller legala förändringar gör att tillgången inte längre kan användas för sitt ursprungliga ändamål	30	29 %
Tillgången har åsamkats fysiska skador	15	15 %
Annat	36	35 %

Det värde som använts som utgångspunkt för nedskrivningarna anges vara:

	Antal	%
Nettoförsäljningsvärdet	25	24 %
Anpassat användningsvärde	49	48 %
Annat	35	34 %

Av kommentarerna är det uppenbart att många har svårt att skilja på nedskrivning och utrangering.

#### 20 REDOVISNING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR OCH FINANSIELLA SKULDER

Rekommendationen är ny sedan föregående praxisundersökning.

86 % (61 %) anger att placeringsmedel redovisas som omsättningstillgång. 75 % anger att dessa värderas till lägsta värdets princip. Endast 1 % anger att det finns omsättningstillgångar där anskaffningsvärdet beräknats med effektivräntemetoden. 25 % anger att man har långsiktiga räntebärande värdepapper som värderats som finansiell anläggningstillgång.

28 % redovisar kortfristig del av avsättningar som kortfristig.

19 % anger att man har finansiella skulder som redovisas som långsiktiga trots att de förfaller inom 12 månader. Av dessa uppfyller endast 15 % de kriterier som gäller enligt rekommendationen för att få redovisas som kortfristiga.

#### 21 REDOVISNING AV DERIVAT OCH SÄKRINGSREDOVISNING

Rekommendationen är ny sedan föregående praxisundersökning.

31 % anger att man innehar något derivatinstrument. Av dessa används 88 % för säkringsredovisning. 98 % av säkringsinstrumenten används för att hantera ränterisk.

46 % av de svarande som säkringsredovisar uppfyller samtliga villkor på dokumentation för att få säkringsredovisa enligt rekommendationen.

Av de derivatinstrument som inte innehas för säkringsredovisning värderas 25 % enligt lägsta värdets princip.