

# Konceptuellt ramverk

för finansiell rapportering  
i kommuner och regioner

Mars 2024

**RKR**

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

## Förord

De finansiella rapporter som ska lämnas i enlighet med lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) baseras på kommunens externredovisning och ska tillgodose ett informationsbehov hos många olika användare. Externredovisningens primära syfte är att redovisa transaktioner mellan redovisningsenheten och dess omvärld och ge kommuninvånare, fullmäktige och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning. För att uppnå detta syfte är det viktigt att regelverket för externredovisning följs och tillämpas konsekvent av samtliga som berörs av detta. Genom följsamhet mot regelverket ges möjlighet att förstå och jämföra resultat och ställning över tid och mellan olika redovisningsenheter. Externredovisningen har således ett annat fokus än ekonomistyrning, som handlar om åtgärder för att styra beteenden i syfte att uppnå verksamhetens mål.

Förutsättningarna som gäller för kommunal verksamhet gör att den redovisningslagstiftning som gäller för näringslivet inte är direkt överförbar. Även om det grundläggande synsättet på redovisning är detsamma i båda sektorerna, gör de specifika förutsättningar (kommunal särart) som gäller för kommunsektorn att särskild lagstiftning krävs. Det är emellertid inte möjligt att i lag detaljreglera alla redovisningsfrågor som kan komma att aktualiseras. Därför har Rådet för kommunal redovisning (RKR) en viktig roll eftersom rekommendationer förhållandevis snabbt kan anpassas. Med hänsyn taget till de likheter som finns mellan privat och kommunal sektor är det naturligt att RKR i sin normering i allt väsentligt utgår från Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 (K3), men att anpassningar görs.

Förutom nationella normgivare finns det även internationella aktörer som strävar efter en ökad internationell harmonisering av både privat och offentlig redovisning (IASB, IPSASB m.fl.). Det finns således numera flera ledstjärnor som ibland visar på olika vägval. I RKR:s arbete med att utforma rekommendationer för svensk kommunal sektor är det naturligt att inspireras och vägledas av såväl nationell normgivning från Bokföringsnämnden, som internationell normgivning från exempelvis IPSASB. De ekonomiska och legala förutsättningarna skiljer sig emellertid åt mellan olika länder och mellan olika sektorer. Kravet på likformighet måste därför beaktas med hänsyn tagen till de specifika förutsättningar som gäller för den svenska kommunala sektorn. Detta ramverk ska därför ses som ett viktigt dokument vars syfte är att klargöra eventuella skillnader mellan RKR:s synsätt och slutsatser i förhållande till andra normgivares.

## Innehållsförteckning

1. RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNINGENS ROLL, RAMVERKETS STATUS OCH SYFTE	5
2. FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR FINANSIELL RAPPORTERING I KOMMUNAL SEKTOR – KOMMUNAL SÄRART	8
3. DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS SYFTE OCH ANVÄNDARE	11
4. KVALITATIVA EGENSKAPER	14
5. DEFINITIONER	17
6. VÄRDERINGS- OCH MÄTMETODER	19

# 1

Rådet för kommunal  
redovisnings roll, ram-  
verkets status och syfte

# 1. Rådet för kommunal redovisnings roll, ramverkets status och syfte

## Rådet för kommunal redovisnings roll

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är en ideell förening, bildad av svenska staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet i enlighet med förarbetena till (den numera upphävda) lagen (1997:614) om kommunal redovisning. RKR är ett oberoende organ för normbildning i redovisningsfrågor för kommuner, regioner och kommunalförbund.

Medlemmar i föreningen var från början de tre stiftarna. I mars 2007 gick Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet samman och bildade Sveriges Kommuner och Landsting (sedermera Sveriges Kommuner och Regioner; SKR). Föreningens medlemmar är nu SKR och staten, vilka delar ansvaret för finansieringen av föreningens verksamhet.

RKR har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, regioner och kommunalförbund i enlighet med (den nu gällande) lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Rådet ska inom ramen för huvuduppgiften

- uttolka god redovisningssed
- utarbeta rekommendationer
- sprida innehållet i sina rekommendationer och uttolkningar
- följa upp den egna verksamhetens genomslag på kommuners och regioners externa redovisning
- följa utvecklingsarbetet på redovisningsområdet i Sverige och internationellt.

Enligt LKBR ska kommuners, regioners och kommunalförbunds bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Om kommunen eller regionen i årsredovisningen avviker från det som följer av en rekommendation från normgivande organ på det kommunala området, ska en upplysning om skälen för avvikelsen lämnas i en not.

I detta sammanhang är RKR normgivande organ på det kommunala området.

## Status och syfte

Detta ramverk behandlar grundläggande begrepp och principer för framtagande och utformning av finansiella rapporter i kommuner, regioner och kommunalförbund. Syftet med detta dokument är att

- vägleda arbetet med att utforma framtida rekommendationer och revidera befintliga
- vägleda de som upprättar finansiella rapporter i tillämpningen av RKR:s rekommendationer och hantera frågor som ännu inte behandlas i någon rekommendation från RKR
- vägleda revisorer och sakkunniga biträden till förtroendevalda revisorer, då de ska bedöma huruvida de finansiella rapporterna är upprättade i enlighet med RKR:s rekommendationer
- vägleda användare vid tolkning av information i de finansiella rapporter som upprättats i enlighet med RKR:s rekommendationer
- ge dem som är intresserade av RKR:s arbete kunskap om tankegångarna bakom innehållet i RKR:s rekommendationer.

Detta ramverk är inte en normerande rekommendation, och behandlar således inte frågor som rör klassificering, värdering eller upplysningar på enskilda områden. Innehållet är inte överordnat innehållet i enskilda rekommendationer eller lagstiftning. Lagstiftaren har i vissa fall fattat beslut som bygger på andra bevekelsegrunder än de utgångspunkter som ramverket utgår ifrån.

RKR är således medvetet om att det i ett begränsat antal fall, exempelvis pensionsredovisning i enlighet med blandmodellen samt bidrag till infrastruktur, kan finnas konflikter mellan det konceptuella ramverk som beskrivs i detta dokument och innehållet i LKBR och enskilda rekommendationer utfärdade av RKR. När en sådan konflikt föreligger, gäller det som anges i LKBR samt i aktuella rekommendationer utgivna av RKR.

# 2

Förutsättningar för  
finansiell rapportering  
i kommunal sektor –  
kommunal särart

## 2. Förutsättningar för finansiell rapportering i kommunal sektor – kommunal särart

Den finansiella rapporteringen i kommunal sektor bygger i grunden på bokföringsmässiga grunder. Men det finns speciella förutsättningar som påverkar redovisningen, exempelvis avseende värdering, periodisering, definition av redovisningsenheten, upplysningskrav samt användning och uttolkning av de finansiella rapporternas information. Dessa speciella förutsättningar brukar benämnas kommunal särart och beskrivs i detta avsnitt.

Kommuner och regioner är demokratiska organisationer som syftar till att tillvarata sina invånares intressen. Detta gör de bl.a. genom att använda gemensamma resurser, ofta av allmännyttig karaktär, för att tillhandahålla service åt medlemmar och brukare. Organisationerna har karaktären av obligatorisk association, vilket innebär att inget ägande går att koncentrera eller kapitalisera (samtliga röstberättigade medborgare har lika rösträtt, till skillnad från aktiebolag där ägandet påverkar antalet röster), samt att förhållandet mellan kommunen/regionen och dess medlemmar/brukare inte alltid är av frivillig natur. Den specifika associationsform som kommuner och regioner utgör, och intressenternas heterogena karaktär, ställer krav på öppenhet och transparens som möjliggör ett styre som bygger på den representativa demokratis principer, vilka bland annat innefattar politiskt ansvarstagande och ansvarsutkrävande. Målformulering, prioritering och resursfördelning via en budget är centrala delar i den politiska styrningen av kommuner och regioner. Kopplingen mellan budget och finansiell rapportering blir därför en viktig förutsättning för lokal demokrati och utkrävande av politiskt ansvar.

Kommuner och regioner säkrar sina åtaganden genom rätten att beskatta sina invånare. Till skillnad från exempelvis företag, som kan gå i konkurs, är kommuners och regioners fortlevnad garanterad genom denna beskattningsrätt, och ytterst av staten, då kommuners och regioners verksamhet är reglerade i grundlagen. Förutom intäkter från skatter, finansieras verksamheten också av avgifter och bidrag som inte bestäms av en marknad, utan grundas på politiska beslut. Ramen för den kommunala verksamhetens inriktning och omfattning anges i kommunallagen (2017:725) samt i olika speciallagar. Verksamheten förutsätts vara av allmänt intresse och kommuner och regioner är därmed förhindrade att utan lagstöd bedriva näringsverksamhet i vinstsyfte. I förhållande till kommersiella företag har kommuner och regioner en omvänd mål-/medelstruktur, dvs. kommuner och regioner erhåller resurser i syfte att bedriva verksamhet, medan kommersiella företag bedriver verksamhet i syfte att generera resurser och avkastning.

	Kommuner och regioner	Vinstdrivande organisationer
Mål	Verksamhet	Resurser
Medel	Resurser	Verksamhet

Figur 1. Mål-/medelstruktur



## 2. FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR FINANSIELL RAPPORTERING I KOMMUNAL SEKTOR - KOMMUNAL SÄRART

Då det primära målet för kommuner och regioner inte är att ge avkastning, utan att uppfylla olika målsättningar genom att bedriva verksamhet, är den finansiella rapporteringen nödvändig, men inte tillräcklig, för resultat- och effektivitetsmätning i kommuner och regioner. Skillnaden mellan en periods intäkter och kostnader visar i vilken mån kostnaderna har täckts av intäkterna. Även om detta i sig kan vara viktig information måste informationen från den finansiella rapporteringen kompletteras och sättas i relation till annan information om effektivitet, mängd och kvalitet för att man ska kunna följa upp mål kopplade till t.ex. god ekonomisk hushållning.

I ett privat företag kan beskattningen påverkas av hur en ekonomisk händelse redovisas. För stora delar av verksamheten i kommuner och regioner har redovisningen inte ett sådant samband, eftersom kommuner och regioner normalt sett inte är skattesubjekt.

Tillsammans med den lagstiftning som sätter ramen för RKR:s normering, kan ovan nämnda förutsättningar, dvs. den kommunala särarten, ibland innebära att RKR kommer till andra ställningstaganden i specifika redovisningsfrågor än vad andra nationella och internationella normgivare gör. Exempelvis, då LKBR inte omfattar hållbarhetsrapportering normerar RKR inte detta område, då det ligger utanför RKR:s befogenhet.

# 3

De finansiella  
rapporternas syfte  
och användare

### 3. De finansiella rapporternas syfte och användare

Syftet med kommuners och regioners finansiella rapportering är att ge information som ger en rättvisande bild av resultat och ställning och som tillsammans med annan information kan ligga till grund för politiskt ansvarsutkrävande och utvärdering av huruvida kommuners och regioners resursanvändning är i enlighet med god ekonomisk hushållning. Redovisningsinformationen ska även, tillsammans med annan information, kunna ligga till grund för beslut om resursfördelning samt planering och utvärdering av framtida resursbehov.

Finansiell rapportering ska tillgodose det allmänna informationsbehov som finns hos en potentiell vid krets av användare som inte kan kräva rapporter anpassade för sina specifika informationsbehov. Den finansiella rapporteringen riktar sig till externa användare, som normalt inte har tillgång till organisationsintern information. Externa användare utgörs exempelvis av invånare, brukare, långgivare, organisationer som är beroende av ersättnings-system eller konkurrerar med kommuners/regioners egenregiverksamhet, andra kommuner och regioner samt staten och deras representanter. Dessa intressenter tillhandahåller på olika sätt resurser till kommuner, regioner och kommunalförbund.

I sin roll som invånarnas representanter samt formell mottagare av årsredovisningen har fullmäktige en viktig roll, då fullmäktige på grundval av årsredovisningen, och annan i sammanhanget viktig information, har att ta ställning till huruvida ansvarsfrihet ska beviljas eller ej. De finansiella rapporterna är således viktiga också som informationskälla för interna beslutsfattare såsom politiker och tjänstemän.

Vilken redovisningsenhet som läsaren är intresserad av kan variera beroende på den enskilde intressentens roll och fokus. Den kommunala finansiella rapporteringen har flera användare för vilka den primära redovisningsenheten och kraven på rapporteringens innehåll kan variera. En redovisningsenhet kan vara vissa specialreglerade verksamheter (exempelvis VA, fjärrvärme och renhållning), en nämnd, ett kommunalförbund, en enskild kommun, en region eller hela kommunkoncernen. Avgörande för indelning i olika redovisningsenheter är därför, att det finns olika användare som behöver finansiell information för att utkräva ansvar eller för att fatta beslut om resursallokering och framtida resursbehov.

Fullmäktige tillsätter ledamöter i kommunens styrelser och nämnder och utkräver ansvar av dessa. Nämnderna kan därför ses som primära redovisningsenheter för fullmäktige. Driftbudgetens och investeringsbudgetens utfall med kompletterande information utgör därmed viktiga rapporter för fullmäktiges ansvarsutkrävande. I brist på en marknad som sätter gränser för resursförbrukningen utgör också rapporter om utfall i förhållande till budget viktig information för fullmäktiges och styrelsens styrning och uppföljning av kommunens ekonomi.

Staten ställer via lagstiftning krav på organisationers resultat och ställning. För kommuner yttrar sig detta i regler om god ekonomisk hushållning och det så kallade balanskravet, som riktar sig mot kommunens resultaträkning. Ur statens synvinkel är därför den kommunala förvaltningsorganisationen den primära redovisningsenheten, och förvaltningens resultaträkning med tilläggsinformation rörande balanskravet utgör den viktigaste rapporten.

För medborgarens informationsbehov är det i regel av mindre betydelse i vilka olika juridiska personer den kommunala verksamheten bedrivs. Medborgaren utkräver ansvar av fullmäktige i allmänna val, och den samlade kommunala verksamheten ses av medborgaren som en beslutsenhet för vilken fullmäktige har politiskt och ekonomiskt ansvar. Den kommunala koncernen blir därför den primära redovisningsenheten, och den gemensamma förvaltningsberättelsen samt de sammanställda räkenskaperna, med tillhörande noter, blir därför de viktigaste rapporterna för den intresserade medborgaren. Redovisningsenheten kan följaktligen också omfatta andra juridiska personer än den kommunala förvaltningen, då verksamhet som kommunfullmäktige har politiskt och ekonomiskt ansvar för bedrivs genom sådan annan juridisk person.

För den enskilde brukaren, som ingår i ett avgiftskollektiv, kan redovisningsenheten utgöras av en specifik kommunal verksamhet, för att kunna utkräva ansvar avseende avgiftsuttag.

Sammanfattningsvis är den finansiella rapporteringen central för fullmäktiges ansvarsprövning av styrelser och nämnder, för avstämning av finansiella mål och det lagstadgade balanskravet, som underlag för fastställande av skattesats och för kommande års budgetar. I vårt kommunaldemokratiska system är också en korrekt och objektiv finansiell rapportering en förutsättning för att den intresserade invånaren, ska kunna ta del av kommunens/regionens förutsättningar. Vid sidan av dessa användargrupper finns det även andra redovisningsberättigade intressenter som staten och dess myndigheter, andra kommuner och regioner, brukare, företag och organisationer som man har relationer till. För att tillfredsställa informationsbehovet hos alla dessa användargrupper, bör de finansiella rapporterna utformas så att de externa användare som normalt inte har lättillgänglig tillgång till organisationsintern information kan tolka och förstå de finansiella rapporterna.

4

Kvalitative egenskaper

## 4. Kvalitativa egenskaper

Kvalitativa egenskaper är de egenskaper som gör informationen från de finansiella rapporterna användbar för användarna. De viktigaste kvalitativa egenskaperna är relevans och jämförbarhet. Övriga kvalitativa egenskaper utgörs av begriplighet, tillförlitlighet samt transparens, öppenhet och fullständighet.

### 1. Relevans

De finansiella rapporterna ska utformas så att informationen på ett relevant sätt kan användas för att följa upp och utvärdera resursanvändning och beslut, dvs. betoningen ligger på återföringsrelevans. Detta hindrar inte att de finansiella rapporterna, tillsammans med annan information, indirekt ligger till grund för framåtriktade beslut. De finansiella rapporternas relevans påverkas emellertid inte enbart av dess innehåll, utan även dess aktualitet måste beaktas. Detta innebär att de finansiella rapporterna inte får presenteras alltför långt efter redovisningsperiodens slut för att kunna utgöra relevant information för beslutsfattande och ansvarskrävande.

### 2. Jämförbarhet

De finansiella rapporterna ska upprättas på ett sådant sätt att jämförbarhet möjliggörs, såväl mellan redovisningsenheter, som över tiden för en och samma redovisningsenhet. Möjligheten att kunna göra jämförelser är av särskild vikt för kommuner och regioner vars varor och tjänster normalt inte prissätts på en marknad.

### 3. Begriplighet

Det är viktigt att de finansiella rapporternas information är begriplig för användarna. Det förutsätts emellertid att användarna har en rimlig kunskap om kommunal verksamhet, ekonomi och redovisning samt att de studerar informationen med rimlig noggrannhet. Information som rör komplicerade frågor, och som är av vikt för ansvarskrävande och som underlag för ekonomiska och politiska beslut, får inte utelämnas enbart av det skälet att den kan vara svår för vissa användare att förstå.

Då regleringen av den kommunala sektorns redovisning och finansiella rapportering består av ramlagstiftning med utfyllande normering, vilken i grunden är principbaserad, innebär kravet på begriplighet även att de finansiella rapporterna måste kompletteras med noter och tilläggsupplysningar där man redogör för vilka uppskattningar och bedömningar som de finansiella rapporterna grundar sig på.

### 4. Tillförlitlighet

De finansiella rapporterna ska på ett tillförlitligt och neutralt sätt återspegla den verksamhet som bedrivs inom ramen för redovisningsenheten. Informationen i de finansiella rapporterna ska ge en objektiv bild av resultat och ställning. En grundläggande utgångspunkt är att innebörden av en ekonomisk händelse, snarare än dess juridiska form, ska återspeglas i de finansiella rapporterna.

## 5. Transparens, öppenhet och fullständighet

En annan viktig aspekt är att rapporteringen präglas av transparens, öppenhet och fullständighet genom att alla väsentliga ekonomiska händelser och väsentliga aspekter för bedömning av redovisningsenhetens resultat och ställning innefattas och beaktas.

### Avvägning och begränsningar

I vissa fall kan en avvägning och kompromiss mellan de kvalitativa egenskaperna vara nödvändiga för att uppnå en lämplig balans och uppfylla den finansiella rapporteringens syfte. Den relativa betydelsen av de kvalitativa egenskaperna är en fråga om professionellt omdöme i samband med att uppskattningar och bedömningar görs. I bedömningen behöver det särskilt beaktas att relevans och jämförbarhet är överordnade övriga kvalitativa egenskaper. Finansiell rapportering tar i sig resurser i anspråk och innebär följaktligen kostnader för redovisningsenheten. En avvägning måste därför alltid göras avseende om informationen är av väsentlig betydelse och om nyttan med att ta fram informationen överväger kostnaden. Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka det politiska ansvarsutkrävandet och utvärderingen av redovisningsenhetens resursanvändning eller beslut om resursallokering och utvärdering av framtida resursbehov. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara användbar. Vid avvägning av kostnad mot nytta, måste följaktligen behoven hos de olika användarna av redovisningsinformation beaktas. Väsentlighet är en genomgripande begränsning, eftersom den gäller samtliga av de kvalitativa egenskaperna.

### Rättvisande bild och grundläggande redovisningsprinciper

I LKBR 4 kap. 3–4 §§ anges att årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller regionens ekonomiska ställning genom att följande grundläggande principer ska iakttas:

- Kommuner och regioner ska förutsättas fortsätta sina verksamheter (fortlevnadsprincipen)
- Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (konsekvensprincipen)
- Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet (försiktighetsprincipen)
- Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen (periodiseringsprincipen)
- De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig (principen om post-för-postvärdering)
- Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra (bruttoredovisningsprincipen)
- Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret (kontinuitetsprincipen)
- Förändringar i eget kapital ska redovisas i resultaträkningen (kongruensprincipen)

Eftersom RKR:s uppgift är att normera inom ramen för lagen om kommunal bokföring och redovisning är dessa principer vägledande även i normeringsarbetet.

**5**

**Definitioner**



## 5. Definitioner

För att de finansiella rapporterna ska kunna ligga till grund för utvärdering av kommuners och regioners resursanvändning, är *bokföringsmässiga grunder* en central princip. Bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter periodiseras så att intäkter och kostnader hänförs till den period då prestationen levereras respektive resursen förbrukas. De ekonomiska konsekvenserna av transaktioner och händelser återspeglas genom den inordning i olika huvudgrupper som sker i de finansiella rapporterna. Huvudgrupper i balansräkningen där den finansiella ställningen mäts är tillgångar, skulder och eget kapital. Huvudgrupperna i resultaträkningen där resultatet mäts är intäkter och kostnader.

*Tillgång* – en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge framtida nytta i form av servicepotential och/eller ekonomiska fördelar. Med servicepotential avses en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts uppnås.

*Skuld* – en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser. Om en förpliktelse är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp, klassificeras den som en avsättning.

*Eget kapital* – redovisningsenhetens nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan tillgångar och skulder.

*Intäkt* – en ökning av det ekonomiska värdet under redovisningsperioden till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde (med en ökning av eget kapital som följd).

*Kostnad* – en minskning av det ekonomiska värdet under redovisningsperioden till följd av utbetalningar eller minskning av tillgångars värde, eller ökning av skulders värde (med en minskning av eget kapital som följd).

En *tillgång eller skuld* ska redovisas i balansräkningen endast om:

- de ekonomiska fördelar eller den servicepotential som är förknippad med posten sannolikt kommer att tillföras eller lämna redovisningsenheten i framtiden, och
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av intäkt och kostnad är en direkt följd av om, och i sådana fall till vilket värde, tillgångar och skulder redovisas.



Värderings- och  
mätmetoder

## 6. Värderings- och mätmetoder

Värderingen av tillgångar och skulder syftar i första hand till att åstadkomma en rättvisande periodisering av inkomster och utgifter samt korrekt härledning av intäkter och kostnader. Värdering innebär ett fastställande av det belopp till vilket en post ska redovisas i balans- respektive resultaträkningen; häri ingår även val av metod för att fastställa beloppet.

Inom redovisning tillämpas huvudsakligen anskaffningsvärde eller verkliga värden för att värdera tillgångar, skulder, intäkter och kostnader. Då kommuners och regioners tillgångar ofta har ett allmännyttigt syfte, och den verksamhet som bedrivs med hjälp av dessa tillgångar vanligtvis är hel- eller delfinansierad av skattemedel, är normalt varken marknads- eller avkastningsvärdering tillämpbar. De *historiska anskaffningsvärdena* blir därför normalt den utgångspunkt för värdering som är mest relevant.

- *Historiskt anskaffningsvärde.* Anläggningstillgångar redovisas till det belopp som är direkt hänförliga eller har nära anknytning till anskaffningen, dvs. utgifter som normalt inte skulle ha uppkommit om tillgången inte hade anskaffats.

I vissa situationer utgör emellertid *verkligt värde* en både försiktigare värdering och bättre grund för periodisering än anskaffningsvärde.

- Skulder och avsättningar redovisas till det belopp som motsvarar den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Om effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig, ska skulder och avsättningar värderas till nuvärdet av framtida betalningar.
- Förråd och liknande lagertillgångar värderas alltid till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde.
- Övriga omsättningstillgångar samt finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska normalt värderas till verkligt värde.

Vad som utgör ett verkligt värde kan emellertid variera från post till post. Ett verkligt värde kan till exempel utgöras av noterade marknadspriser eller ett återvinningsvärde. De vanligaste verkliga värdena som tillämpas inom kommunal redovisning är följande:

- *Marknadsvärde.* Det pris som marknaden är beredd att betala för en tillgång eller skuld. Även om förmögenhetsredovisning till marknadsvärden normalt sker sidordnat balansräkningen kan, under vissa omständigheter, exempelvis finansiella anläggningstillgångar värderas till marknadsvärden.

- *Nettoförsäljningsvärde.* Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar det som vid värderingstillfället skulle erhållas vid en normal försäljning. Skulder redovisas till det beräknade odiskonterade belopp som skulle ha betalats ut för att reglera skulden. Lager värderas exempelvis i enlighet med lägsta värdets princip, som innebär att lagret ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde, vilket kan utgöras av antingen lagrets återanskaffningsvärde eller dess nettoförsäljningsvärde.
- *Nuvärde.* Tillgångar redovisas som det diskonterade värdet av de framtida nettoinbetalningar som tillgången förväntas ge upphov till. Skulder redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoutbetalningar som bedöms komma att krävas för att skulden ska regleras. Tillgångar som nyttjas genom finansiella leasingavtal värderas oftast till nuvärdet av framtida leasingavgifter. Ett annat vanligt exempel på denna typ av värdering utgörs av pensionsförpliktelser.
- *Återanskaffningsvärde.* Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar den utgift som behövs för att vid värderingstillfället anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång. Skulder redovisas till det odiskonterade belopp som skulle ha krävts för att vid värderingstillfället reglera skulden.