

Cirkulärnr: 1996:177  
Diariernr: 3314  
Handläggare: Anders Nilsson  
Sektion/Enhet: Ekonomiadministrativa sektionen  
Datum: 1996-12-03  
Mottagare: Kommunstyrelse  
Revision  
Ekonomi/Finans  
Rubrik: Den kommunala redovisningen, prop. 1996/97:52  
Bilagor: Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)  
Förslag till lag om ändring i kommunalförbundslagen  
(1985:894)

*Ekonomiadministrativa sektionen  
Anders Nilsson*

Kommunstyrelse  
Revision  
Ekonomi/Finans

## **Den kommunala redovisningen, prop. 1996/97:52**

### **Bakgrund**

Efter genomförd remissomgång av promemorian Kommunal redovisning (Ds 1996:30) har nu regeringen lagt en proposition till riksdagen, Den kommunala redovisningen 1996/97: 52. I propositionen föreslås vissa ändringar i 8 kap. kommunallagen (1991:900) vad avser definitionen av ekonomisk balans. De paragrafer som i nuvarande kommunallag reglerar bokföring och årsredovisning flyttas över till en ny och mer detaljerad lag om kommunal redovisning. Även kommunalförbunde omfattas av den nya redovisningslagen. I kommunalförbundsagen (1985:894) föreslås därför motsvarande ändringar med de som föreslås i kommunallagen.

Lagtexter med kommentarer och motivtext är omfattande. I detta cirkulär görs en sammanfattning av lagförslagen. Vi fokuserar på de väsentligaste delarna samt på de förändringar av förslagen som skett efter remissbehandlingen.

De nya lagregleringarna innebär en ökad detaljreglering jämfört med tidigare kommunallagar. De nya lagarna ger det dock utrymme för tolkningar och praxisutveckling. Några frågeställningar som t.ex. rör den praktiska tillämpningen och uttolkningen av balanskravet har inte befunnits lämpliga att reglera. Detsamma gäller vissa delar av redovisningslagen. Dessa frågor kommer att prövas och beredas av normgivande organ och av den framtida praxisutvecklingen i kommunsektorn.

Under 1997 planerar Kommunförbundet att anordna konferenser och andra aktiviteter med syfte att sprida kunskap om, och utveckla tolkningen av, den nya lagstiftningen. När riksdagen fattat beslut (prel. våren -97) om den nya

lagstiftningen återkommer vi med en närmare beskrivning av dessa aktiviteter.

I samband med att propositionen läggs anordnar Kommunförbundet en informationsdag den 9 december i Stockholm, Folkets Hus. Inbjudan har skickats ut tidigare. För frågor om anmälan tag kontakt med Kurs- och konferenstjänst, tel. 08 - 772 4120.

## **FÖRSLAG TILL LAG OM ÄNDRING I KOMMUNALLAGEN (1991:900) OCH KOMMUNALFÖRBUNDSLAGEN (1985:894)**

Lagstiftningen är tillämplig för kommuner, landsting och kommunalförbund. De ändrade och nya lagreglerna i 8 kap. kommunallagen införs därför även i kommunalförbundsagen. Förändringarna av de båda lagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1998. De nya föreskrifterna som reglerar det s.k. balanskravet skall dock tillämpas första gången räkenskapsåret 1999 för kommuner och kommunalförbund, år 2000 för landstingen. (Förslaget till ny lagtext återfinns i bilaga 1).

### **Regeringens motiv för ett nytt balanskrav**

I propositionstexten framförs bl.a. dessa motiv för att införa nya regler om ett kommunalt balanskrav.

- \* Nuvarande kommunallag har inte haft tillräcklig styreffekt.
- \* Balanskravet skall ses som ett instrument för att förhindra en fortlöpande urgröpning av kommunernas eller landstingens ekonomi.
- \* Det skall ge grundförutsättningar för en långsiktig stabil finansiell utveckling.
- \* Den bakomliggande tanken är att skapa garantier för att varje generation bär kostnaden för den service som generationen själv beslutat om och själv konsumerar.
- \* Det skall också skapa förtroende hos t.ex. kreditgivare och leverantörer för kommunernas förmåga att fullgöra sina ekonomiska åtaganden.
- \* Det övergripande syftet är att de löpande intäkterna ska täcka de löpande kostnaderna. Årets resultat måste vara positivt vilket innebär att den löpande verksamheten inte med någon del behöver finansieras med lån.

### **Nuvarande lagreglering**

I nuvarande kommunallags författningstext regleras kraven om budgetbalans och det finansiella resultatet relativt schematiskt. I 8 kap. 1 § kommunallagen sägs att "Kommuner och landsting skall ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet." I förarbetena till lagen ges dock några exempel och förtydliganden om vad som kan innefattas i begreppet god ekonomisk hushållning. Där sägs bl.a. "... att sett över någon tid av inte alltför lång var-

aktighet ha balans mellan inkomster och utgifter." En konsekvent underbalansering av budgeten eller att ta upp lån för driftändamål ges också som exempel på vad som inte anses som förenligt med god ekonomisk hushållning. I 5 § sägs att det skall framgå hur utgifterna skall finansieras och hur den ekonomiska ställningen beräknas vara vid budgetårets slut. Någon närmare angivelse av resultatnivåer eller ställning anges inte.

### **Balanskravet**

Nuvarande författningstexter med förarbeten äger sin giltighet även fortsättningsvis enligt propositionen. Regelverket har dock kompletterats med nya skrivningar vilka förtydligar balanskravet.

I 8 kap. 4 och 5 §§ kommunallagen (2 kap. 18 § kommunalförbundslagen) uttrycks förslaget till balanskrav. I korthet innebär dessa föreskrifter att årsbudgeten (fr.o.m. budgeten för 1999) skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. Den budgeterade resultaträkningens resultatnivå - Årets resultat - skall alltså vara större än noll kronor.

Om årets resultat i årsredovisningen är mindre än noll kronor skall det negativa resultatet regleras och det egna kapitalet återställas senast två år efter det att det negativa resultatet uppkom. Beslut om sådan reglering skall fattas i budgeten senast det andra året efter det år det negativa resultatet uppkom.

Om resultatet år 1999 är -10 Mkr. skall alltså budgeten för år 2001 upprättas så att dess resultat är minst +10 Mkr., om inte detta resultat redan uppnåtts år 2000.

Även i den nya lagen om kommunal redovisning definieras regleringen av negativa resultat. I årsredovisningens förvaltningsberättelse (4 kap. 4 §) skall det anges när och på vilket sätt regleringen skall göras. I förvaltningsberättelsen skall även upplysningar lämnas om hur tidigare års negativa resultat har reglerats. Hur denna utredning rent praktiskt skall utformas överlämnas till praxis och normgivning att hantera. I redovisningslagen definieras även balanskravet genom att en ny tolkning och definition av vad som avses med pensionskostnader införs (se avsnittet om den blandade modellen sid 9).

### Balanskravets förhållande till god ekonomisk hushållning

Balanskravet bör ses som en miniminivå. För att motsvara kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning räcket det i de flesta fall inte med att intäkterna i stort sett bara täcker kostnaderna. Resultatet bör i normalfallet ligga på en nivå som rent sett åtminstone konsoliderar ekonomin. Ett önskvärt resultatkrav är då att reinvesteringar på lång sikt kan göras utan finansiering med nya lån. God ekonomisk hushållning kan inte bara definieras utifrån ett ekonomiskt perspektiv. Andra viktiga faktorer som måste beaktas är framtida investeringsplaner, befolkningsutveckling, riskexponering etc.

## Undantag från balanskravet

Balanskravet har en kameral utformning och är i normalfallet enkelt att avläsa. En komplikation är att den finansiella analysen av en kommun inte alltid låter sig göras genom att enbart värdera resultatnivån "Årets resultat". Det kan således förekomma situationer då en kommun kan redovisa ett negativt resultat och den finansiella analysen i övrigt av kommunen ger vid handen att det inte är nödvändigt att reglera det uppkomna negativa resultatet.

I 8 kap. 5 § kommunallagen sägs "Om det finns synnerliga skäl kan fullmäktige besluta att sådan reglering inte skall göras". I kommentarerna utvecklas tolkningen, där sägs att det i mycket speciella fall kan finnas skäl att acceptera avsteg från kravet på reglering. Detta avser fall då ett frångående är mycket väl motiverat och där de åtgärder som kommunen rent allmänt vidtar måste vara förenliga med god ekonomisk hushållning så som den kommer till uttryck i förarbetena till 8 kap. 1 § kommunallagen. Denna lagparagraf har inte omformulerats i detta förslag till ändring av lagen, de resonemang och exempel som ges i förarbetena till denna lagtext äger därför fortfarande sin giltighet.

I kommentarerna till den nya författningstexten ges några nya exempel på när synnerliga skäl skall anses kunna föreligga. Ett exempel är när en kommun medvetet och tydligt gjort avsättningar och byggt upp ett avsevärt eget kapital för att möta tillfälliga framtida intäktsminskningar eller kostnadsökningar. Ett annat exempel är när en avyttring av tillgångar har skett och en förlust uppstått. Det kan finnas skäl att inte reglera förlusten under förutsättning att avyttringen samtidigt innebär att kommunen därigenom har skapat förutsättningar för minskade framtida kostnader. Huvudregeln är dock att uppkomna realisationsförluster skall inräknas i balanskravet.

Huvudregeln för realisationsvinster är att de inte får tillgodoräknas i balanskravet. I vissa fall kan dock realisationsvinster och medel från försäljning av anläggningstillgångar tillgodoräknas utan att detta kan anses strida mot god ekonomisk hushållning. Exempel på en sådan situation kan vara då ett vikande befolkningsunderlag eller en förändrad verksamhetsinriktning gör behovet av anläggningstillgången avsevärt mindre.

Den kommun som använder sig av regeln om synnerliga skäl skall i sin förvaltningsberättelse redovisa motiven för detta. Det är i första hand kommunerna själva som skall bedöma vad som inbegrips i synnerliga skäl.

## Laglighetsprövning

I likhet med bestämmelsen i 8 kap. 1 § om god ekonomisk hushållning, är avsikten med bestämmelsen om synnerliga skäl, att den inte är lämpad att ligga till grund för en domstolsprövning. Härigenom blir det i första hand aktuellt att eventuellt utkräva ett politiskt ansvar för de fall där obalanser inte hanteras på ett sätt som föreskrivits. Detta synsätt ligger i linje med den tidigare lagstiftningen.

Regeringen avser att noggrant följa tillämpningen av regeln om synnerliga skäl.

### **Balanskravet och de kommunala företagen**

Regeringen konstaterar att frågan om de kommunala företagen skall omfattas av balanskravet är komplicerad. Möjligheten att välja att driva en verksamhet i förvaltnings- eller bolagsform kan medföra att jämförelser mellan kommuner blir missvisande. Olika kommuner har inte samma bas för balanskravet.

I nuläget görs dock bedömningen att balanskravet inte skall omfatta de kommunala företagen. Regeringen tänker tillsätta en särskild utredare som skall utreda förutsättningarna för och konsekvenserna av att låta balanskravet omfatta den kommunala "koncernen" i dess helhet.

I motivtexten konstateras att den sammanställda redovisningen (koncernredovisningen) spelar en viktig roll i den finansiella analysen. Särskilt betonas vikten av att den ger en samlad bedömning av kommunens totala ekonomiska engagemang. Vidare framhåller regeringen att kravet i kommunallagen på god ekonomisk hushållning sträcker sig längre än det föreslagna balanskravet. Däri ligger även ett krav på att kommunerna ser till att det råder en sund ekonomi också i företagen.

### **Förändringar i propositionen jämfört med promemorian**

I förhållande till promemorian Kommunal redovisning (Ds 1996:30) har det i propositionen gjorts ett par förändringar.

\* Propositionens författningstext om synnerliga skäl för att inte reglera negativa resultat uttrycktes på ett annat sätt i promemorian.

\* I promemorian föreslogs en lagregel i 10 kap. 2 § som innebar att fullmäktiges beslut om att inte reglera ett negativt resultat inte skulle gå att överklaga. Detta undantag har lyfts bort från nuvarande förslag vilket innebär att kommunalbesvär kan anföras.

## **FÖRSLAG TILL LAG OM KOMMUNAL REDOVISNING**

I propositionen föreslås en ny kommunal redovisningslag avseende externredovisningen för kommuner, landsting och kommunalförbund. I lagen regleras i första hand hur den löpande bokföringen och årsredovisningen skall utformas. Lagtexten bygger på bokföringslagen (1975:125), årsredovisningslagen (1995:1554), Svenska Kommunförbundets och Landstingsförbundets normalreglemente för redovisning samt på den nya utformningen av balanskravet i kommunallagen.

Den nya lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 1998. De paragrafer som reglerar balanskravet och pensionsåtagandets redovisning får börja tillämpas senare än den 1 januari 1998, dock senast 1999 för kommuner och kommunalförbund (år 2000 för landsting).

I 8 kap. 16 § kommunallagen görs en hänvisning till den nya lagen om kommunal redovisning. Som en följd av detta föreslås 17, 18 och 23 §§ i nuvarande kommunallag upphöra att gälla. De ersätts således med den nya kommunala redovisningslagen.

### **Regeringens motiv för en kommunal redovisningslag**

Regeringen konstaterar att den lagreglering som föreslås är en stor förändring jämfört med den ramlagstiftning vi har i nuläget. En redovisningslag som i väsentliga delar bygger på det nuvarande, och av de flesta redan tillämpade, normalreglementet torde emellertid inte innebära några större förändringar för en majoritet av kommunerna. I några avseenden innebär dock förslaget skärpningar och förändringar. För de kommuner som i dag avviker från normalreglementet kommer förändringarna att bli mer märkbara. För kommunalförbunden innebär förslaget skärpningar i flera avseenden.

Motiven för den nya lagen kan sammanfattas med följande punkter.

- \* Ett striktare krav på ekonomisk balans kommer att leda till att dagens frivilliga regler för redovisning kan komma att ifrågasättas. Redovisningsreglerna behöver därför ges tillräcklig stadga genom lagstiftning.
- \* Nuvarande bestämmelser och förarbeten tolkas på en del håll så att vilka regler och principer som skall användas är beslut som den enskilda kommunen eller landstinget på egen hand kan besluta om. Regeringen befarar att en sådan tolkning skulle få fler anhängare i och med balanskravet.
- \* En ökad tydlighet ökar trovärdigheten gentemot bl.a. kreditmarknaden såväl nationellt som internationellt.
- \* Behovet av kommunala jämförelser av externredovisningen är mycket stort. En lagstiftning bör leda till att analysförutsättningarna bli ännu bättre.

### **Sammanfattning av förslaget**

Redovisningslagen är uppbyggd genom en indelning i nio kapitel innehållande sammanlagt 48 paragrafer. Kapitlen har följande indelning

- 1 kap. Inledande bestämmelser
- 2 kap. Bokföring
- 3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning
- 4 kap. Förvaltningsberättelse
- 5 kap. Resultaträkning och balansräkning
- 6 kap. Värdering
- 7 kap. Finansieringsanalys
- 8 kap. Sammanställd redovisning
- 9 kap. Delårsrapporter

I detta cirkulär görs ingen fullständig genomgång av alla författningsregler. Vi koncentrerar kommentarerna på de författningsregler som innebär väsentliga förändringar jämfört med normalreglementets regelverk samt på

de punkter som vi i övrigt bedömer som särskilt intressanta.

## **1 och 2 kap. Inledande bestämmelser och bokföring**

I dessa två kapitel som i första hand reglerar den löpande bokföringen är följsamheten stor till de regler som finns i normalreglementet och i bokföringslagen. Jämfört med praxis kan dock de nya reglerna innebära en viss uppstramning t.ex. när det gäller kraven på grundbokföring och på beskrivning över det tillämpade redovisningssystemet.

### God redovisningssed

1 kap. 3 § definierar begreppet god redovisningssed.

*Bokföring och redovisning skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.*

*Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området, skall upplysningar om detta och om skälen för avvikelserna lämnas i en not.*

I författningskommentaren utvecklas innebörden av god redovisningssed. Där sägs bl.a. att lagen inte är avsedd att ge en uttömmande reglering av alla de redovisningsprinciper som bör gälla. Det förutsätts således att normbildningen även fortsättningsvis ska ske genom praxis och genom uttalanden av redovisningsexpertis. Det ligger ofta nära till hands att dra paralleller med de krav som ställs på företagets redovisning. Exempelvis kan god redovisningssed innebära att också kommuner och landsting normalt tillämpar de grundläggande principerna fortlevnadsprincipen, principen om konsekvens och försiktighet. Vidare skall intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret tas med oavsett tidpunkten för betalning (periodisering). Tillgångar får inte kvittas mot skulder eller avsättningar och intäkter får inte kvittas mot kostnader (kvittningsförbud). Ingående balans skall stämma överens med utgående balans (kontinuitetsprincipen). Bland dessa redovisningsprinciper torde försiktighets- och fortlevnadsprincipen ha en särskild betydelse på det kommunala området. Därutöver bör principen om öppenhet nämnas, eftersom den är en av grundförutsättningarna för det demokratiska systemet. Det är aldrig god redovisningssed att frångå uttryckliga lagregler.

Enligt Kommunförbundets bedömning ligger författningskommentarens definition av god redovisningssed i linje med den tolkning av begreppet som varit vägledande för normalreglementet och Referensgruppen i redovisningsfrågors normgivning. Uttalandet om att det aldrig är god redovisningssed att frångå uttryckliga lagregler kan dock uppfattas som en nyhet då Referensgruppen gjort motsvarande ändringar av normalreglementet.

## **3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisningen**

I kapitlet beskrivs det övergripande syftet med årsredovisningen, vidare anges vilka delar som skall ingå i årsredovisningen.



Den lagtekniska utformningen av det tredje kapitlet samt de efterföljande kapitlen har fått en delvis ny utformning jämfört med normalreglementet. Den nya årsredovisningslagen (ÅRL 1995:1554) har här i högre grad stått som förebild. Innehållsmässigt känns dock mycket igen från normalreglementet.

Som en allmän kommentar till hur en årsredovisning, enligt den nya lagen, skall utformas vill vi hävda att den information som kommuner normalt har presenterat i sina tryckta årsredovisningar väl svarar upp mot de krav som nu ställs i lagstiftningen. I detta avseende anser vi att lagstiftningen är en kodifiering av den praxis som vuxit fram under senare år.

Rent formellt stramas dock innehållet i en årsredovisning upp så tillvida att årsredovisningens olika delar regleras i författningstexten på ett delvis nytt sätt.

Årsredovisningen skall bestå av

1. en förvaltningsberättelse,
2. en resultaträkning,
3. en balansräkning,
4. en finansieringsanalys, och
5. en sammanställd redovisning som omfattar även kommunal verksamhet som bedrivs genom annan juridisk person (kommunal koncernredovisning).

#### **4 kap. Förvaltningsberättelse**

Förvaltningsberättelsen är styrelsens översikt och analys av utvecklingen av kommunens verksamhet. Den bör också innehålla upplysningar och analys av den verksamhet som bedrivs av kommunägda företag. Bestämmelserna i lagen anger ramen för detta innehåll.

Liknande bestämmelser som normalreglementets regler om avstämning mot budget, investeringsredovisning och den löpande verksamheten (driftredovisning) finns med i detta kapitel.

Formerna för nämndernas rapportering och den närmare utformningen av förvaltningsberättelsen får i hög grad bestämmas av den enskilda kommunen och av praxisutvecklingen.

##### Balanskravet och reglering av negativa resultat.

Med anledning av den nya bestämmelsen i kommunallagen om ekonomisk balans införs i 4 § en helt ny typ av bestämmelse. I förvaltningsberättelsen måste en redogörelse lämnas om hur kommunen avser att reglera ett uppkommet negativt resultat. Kravet på redogörelse gäller även då fullmäktige beslutar att utnyttja möjligheten att inte reglera negativa resultat på det sätt kommunallagen förelägger. Upplysningar skall också lämnas om hur tidigare års negativa resultat har reglerats.

Upplysningarnas omfattning och precision måste bedömas inom ramen för vad som är god redovisningssed.

Dessa bestämmelser behöver inte tillämpas för redovisningsåret 1998. Kommuner kan vänta till 1999 och landsting till 2000 med att börja tillämpa bestämmelsen.

## **5 kap. Resultaträkning och balansräkning**

I 5 kap. fastställs resultaträkningens och balansräkningens uppställningsform med dess postindelning. Vidare anges hur pensionsförmåner enligt den blandade modellen skall redovisas.

### Den blandade modellen

I redovisningslagen föreslås en i förhållande till nuläget avvikande hantering av pensionsåtagandet. I jämförelse med nuvarande redovisningspraxis innebär den blandade modellen att de totala pensionskostnaderna i resultaträkningen uppskattningsvis blir 20 % lägre de första åren metoden tillämpas. Om 12 - 15 år blir kostnaderna ungefär lika höga och därefter blir pensionskostnaderna högre med den blandade modellen.

Redovisningen av pensionskostnaderna i resultaträkningen enligt den blandade modellen regleras i 4 § och i författningskommentarerna. "De kommunala avtalspensionerna skall redovisas genom att nyintjänade pensionsförmåner fr.o.m. räkenskapsåret 1998 skall ingå i verksamhetens kostnader. Utbetalningar av förmåner intjänade före år 1998 redovisas också bland verksamhetens kostnader. Räntan på pensionslöften intjänade fr.o.m. 1998 skall redovisas i posten finansiella kostnader i resultaträkningen." Enligt den blandade modellen skall således inte räntan/värdesäkringen av intjänade pensionsförmåner före 1998 upptas som en kostnad i resultaträkningen, detta är den väsentligaste skillnaden mellan nuvarande praxis och den nya metoden.

Som skuld eller avsättning i balansräkningen bokförs endast pensionsåtagandena för nyintjänade förmåner fr.o.m. 1998 och åren därefter. Äldre förmåner redovisas som en ansvarsförbindelse, inom linjen. Om ca 40 år har med denna metod en ny pensionsskuld successivt inarbetats i balansräkningen. Denna pensionsskuld motsvaras då, enligt huvudregeln i balanskra- vet, av en tillgångsökning av minst samma storlek som pensionsskulden.

I balansräkningen sker en dramatisk förändring det år (1998 eller 1999) förändringen av redovisningsmetod genomförs. Den pensionsskuld som är bokförd i bokslutet 1997 skall lyftas ut från balansräkningen och den ska istället redovisas som en ansvarsförbindelse 1998/1999. Minskningen av pensionsskulden skall föras direkt mot posten eget kapital i balansräkningen. Effekten av denna transaktion ska inte redovisas över resultaträkningen.

Det bokförda egna kapitalet ökas alltså med ett väsentligt belopp. Jämförelser och nyckeltal som bygger på äldre tidsserier från balansräkningen bör juste-

ras så att de är jämförbara. I motivtexten till prop. sägs även att man för dylika nyckeltal, t.ex. soliditet, både bör ange ett mått inklusive och exklusive det pensionslöfte som är upparbetat före 1998.

### Resultaträkningen

Jämfört med normalreglementets uppställningsform av resultaträkningen har några förändringar införts. I förslaget har avskrivningarna flyttats så att dessa kostnader ingår i resultatnivån "Verksamhetens nettokostnader". Nuvarande resultatnivå "Resultat efter skatteintäkter och finansnetto" benämns i förslaget som "Resultat före extraordinära poster".

Resultaträkningen skall ställas upp i följande form.

Verksamhetens intäkter
Verksamhetens kostnader *
Avskrivningar
<b>VERKSAMHETENS NETTOKOSTNADER</b>
Skatteintäkter
Generella statsbidrag och utjämning
Finansiella intäkter
Finansiella kostnader **
<b>RESULTAT FÖRE EXTRAORDINÄRA POSTER</b>
Extraordinära intäkter
Extraordinära kostnader
<b>ÅRETS RESULTAT</b>

\*) På denna rubrikredovisas dels utbetalningar av pensionsförmåner intjänade före 1998, dels årets nyintjänade pensionsförmåner enligt den blandade modellen.

\*\*\*) Här redovisas den räntekostnad som beräknas på de pensionsförmåner som intjänas fr.o.m. 1998.

### Balansräkningen

Schemat för balansräkningen är nytt. En anpassning har gjorts till den nya årsredovisningslagen som gäller för i första hand aktiebolagen, detta för att få en samordning av redovisningsformerna mellan sektorerna. Den kommunala balansräkningen är dock inte lika detaljrik vad avser underindelningar. Den största förändringen är att likviditetsordningen är omkastad samt att ett begrepp som benämns Avsättningar har brutits ut från det tidigare skuldbegreppet. Vissa benämningar av balansräkningens delposter har också ändrats.

Balansräkningen skall ställas upp i följande form.

#### TILLGÅNGAR

- A. Anläggningstillgångar
  - I. Immateriella anläggningstillgångar

- II. Materiella anläggningstillgångar
  - 1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar
  - 2. Maskiner och inventarier
  - 3. Övriga materiella anläggningstillgångar
- III. Finansiella anläggningstillgångar
- B. Omsättningstillgångar
  - I. Förråd m.m.
  - II. Fordringar
  - III. Kortfristiga placeringar
  - IV. Kassa och bank

#### EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

- A. Eget kapital, därav årets resultat
  - B. Avsättningar
    - I. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
    - II. Andra avsättningar
  - C. Skulder
    - I. Långfristiga skulder
    - II. Kortfristiga skulder
- 

#### PANTER OCH ANSVARSFÖRBINDELSER

- 1. Pantar och därmed jämförliga säkerheter
- 2. Ansvarsförbindelser
  - a) Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna
  - b) Övriga ansvarsförbindelser

#### Postindelningen i resultat- och balansräkningarna

I författningskommentaren sägs "För att en tillfredsställande jämförbarhet mellan olika kommuners och landstings redovisningar skall kunna uppnås är det nödvändigt att alla redovisningar så långt möjligt upprättas efter samma mönster." Av bestämmelsen följer att olika poster inte får slås samman eller tas upp i avvikande ordningsföljd. Posterna får dock delas in i fler delposter förutsatt att uppställningsformen i övrigt följs.

#### Eget kapital

Eget kapital bör specificeras i posten "Därav årets resultat". Motivet är att betona principen om kongruens som tar sikte på en överensstämmelse mellan resultaträkning och balansräkning. Huvudregeln är att poster inte ensidigt får bokas upp i balansräkningen. Undantag gäller övergångsbestämmelserna om redovisning av pensionsåtagandena och för uppskrivningar.

### Avsättningar

I balansräkningen införs det nya skuldbegreppet "Avsättningar". Begreppet används i ÅRL och har tidigare ingått i skuldbegreppet, nu föreslås att det skall särredovisas på en egen rubrikrad. Med avsättningar menas förpliktelser som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller tidpunkt då de skall infrias. Störst praktisk betydelse bedöms detta få i fråga om redovisning av pensionsförpliktelser som skall redovisas enligt den blandade modellen.

## **6 kap. Värdering**

I detta kapitel definieras värderingsprinciperna för skulder, anläggnings- och omsättningstillgångar. De grundläggande principerna känns igen från normalreglementet även om detta kapitel är mer detaljerat än vad reglementet är. Några nyheter finns det dock här.

### Omsättningstillgångar

Omsättningstillgångar ska värderas enligt den s.k. lägsta värdets princip, dvs. de skall tas upp till det lägsta värdet av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Enligt normalreglementet kan man fritt välja metod.

### Uppskrivningar

Enligt normalreglementet och uttalanden från Referensgruppen i redovisning finns det begränsade möjligheter att göra uppskrivningar av värdet på anläggningstillgångar. I den tidigare promemorian om ny redovisningslag var möjligheterna till uppskrivningar borttagna. I propositionen har dock en bestämmelse om uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar förts in.

*6 § Finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde, som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 § och 5 § andra stycket får skrivas upp till högst detta värde om det står i överensstämmelse med god redovisningssed. Beloppet får inte tas upp i resultaträkningen.*

*I samband med uppskrivningen skall det i en not lämnas upplysning om storleken på det uppskrivna beloppet.*

*Nedskrivning av tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.*

## **7 kap. Finansieringsanalys**

I årsredovisningen skall det finnas en finansieringsanalys som utvisar kommunens finansiering och investeringar under räkenskapsåret. Frågan om uppställningsform och utformning regleras inte i detalj. Utvecklingen inom området får ske inom ramen för god redovisningssed.

## **8 kap. Sammanställd redovisning**

Någon uttrycklig bestämmelse om sammanställda resultat- och balansräkningar har inte tidigare funnits i kommunallagen eller normalreglementet. Referensgruppen i redovisning har dock utgivit en anvisning om kommunal koncernredovisning som fått stort genomslag i kommunernas redovisningspraxis.

De bestämmelser som nu föreslås i redovisningslagen ansluter till Referensgruppens anvisning.

## **9 kap. Delårsrapport**

Någon bestämmelse om delårsrapporter har inte tidigare funnits vare sig i kommunallagen, normalreglementet eller i kommunalförbundslagen.

Nu föreslås bestämmelser om att det minst en gång per år skall upprättas en delårsrapport för verksamheten från årets början. Rapporten skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. Den skall innehålla en översiktlig redogörelse för utvecklingen av kommunens verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. I anslutning till dessa uppgifter skall motsvarande uppgifter lämnas för samma rapportperiod avseende föregående år.

Bestämmelserna detaljreglerar inte utformningen av delårsrapporten. Men en delårsrapport kan sägas vara en förenklad form av årsredovisning med något lägre formkrav. Beträffande utformningen görs en hänvisning till Referensgruppens förslag nr 13, Delårsrapporter i kommuner och landsting.

För många kommuner blir detta en förändring jämfört med hur de idag arbetar med uppföljningen under ett räkenskapsår. Det bör observeras att den första delårsrapporten skall göras under 1998, alltså innan det blir aktuellt att sammanställa den första årsredovisningen som grundar sig på den nya redovisningslagen.

## **Kommunalförbunden**

Kommunallagens nuvarande regler om ekonomisk förvaltning har i stor utsträckning gjorts tillämplig på kommunalförbund genom hänvisningar i kommunalförbundslagen. Den nya redovisningslagen innebär en skärpning av de regler som idag styr kommunalförbundens ekonomiska redovisning.

Det blir obligatoriskt för både kommunalförbund med fullmäktige och förbund med direktion att presentera en årsredovisning. Idag är det endast förbund med fullmäktige som är skyldiga att upprätta en årsredovisning.

Vidare blir båda formerna av kommunalförbund skyldiga att presentera rullande treårsplaner och en sammanställd redovisning (kommunal koncernredovisning). Balanskravet gäller även för kommunalförbunden.

## **De kommunala företagen**

Kommunägda företag omfattas inte av den nya kommunala redovisningslagen. Företagens redovisning styrs även fortsättningsvis av samma regler som de privata företagen. Genom den nya årsredovisningslagen (ÅRL 1995:1554) som är tillämplig för i första hand aktiebolag, har huvuddelen av de kommunägda företagen fått en ny lagstiftning som gäller fr.o.m. redovisningsåret 1997. Denna lag som är en anpassning av den svenska redovisningslagstiftningen till EG:s redovisningsdirektiv kommer även att i tillämpliga delar göras tillämplig för övriga företagsformer.

De kommunala företagen skall dock enligt den kommunala redovisningslagen redovisas i den kommunala årsredovisningen i den del som innehåller den s.k. sammanställda redovisningen (kommunal koncernredovisning). Detta krav kan sägas få en indirekt påverkan på företagen i så mån att de förväntas ta fram de uppgifter från sin redovisning som kommunen efterfrågar som underlag till den kommunala koncernredovisningen. Detta är dock ingen förändring av den praxis som existerar idag.

### **Ett nytt oberoende redovisningsorgan**

Regeringen föreslår att det bildas ett nytt normgivande organ för kommunala redovisningsfrågor. Detta organ är tänkt att överta den roll som Referensgruppen i redovisningsfrågor har idag.

Organet bör ha till uppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting i enlighet med redovisningslagen. Dess form, uppgifter och sammansättning kommer att bli föremål för överläggningar mellan regeringen, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.

### **Frågor**

I detta cirkulär har vi inte kommenterat de ekonomiska effekterna av det föreslagna balanskravet. För sådana analyser vill vi hänvisa till Kommunförbundets rapport *Kommunernas ekonomiska läge, november 1996* (cirkulär 1996:171).

Som bilaga till detta cirkulär bifogas regeringens förslag till lag om ändring i kommunallagen. Förslaget till redovisningslag är så omfattande att den inte lämpar sig som bilaga. Hela propositionen kan beställas från Riksdagens tryckeriexpedition, 100 12 Stockholm, tel. 08 - 786 58 10, fax. 08 - 786 61 76.

Övriga frågor om detta cirkulär om regeringens proposition, den kommunala redovisningen, kan ställas till Jan Svensson tel. 08 - 772 42 29, Anders Nilsson tel. 08 - 772 42 35 och Lars Svedin tel. 08 - 772 42 71.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET

Ekonomiadministrativa sektionen

Jan Svensson

Anders Nilsson

Bilaga. Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900).

Förslag till lag om ändring i kommunalförbundslagen (1985:894).