

KOMMENTARER TILL REDOVISNINGSGREGLER FÖR OXELÖSUNDS KOMMUN

Kommentarer 1 §

Nämnder inbegriper även förtroendemannaorgan som kallas styrelse, direktion eller dyl.

I tillämpliga delar gäller reglementet även för inackorderade kassor av olika slag.

Reglementet kan dessutom ligga till grund för kommunens krav på bokföringen och redovisningen i föreningar och dyl som erhåller bidrag m m från kommunen.

För kommunala bolag och stiftelser gäller bokföringslagen och för aktiebolagen dessutom aktiebolagslagen.

Kommentarer 2 §

Bestämmelserna skall delvis ses som en precisering och komplettering av 4 kap 9 § kommunallagen, som behandlar kommunstyrelsens skyldighet att fortlöpande föra räkenskaper samt att avsluta och sammanfatta dessa.

Begreppet ”god redovisningssed” är ett vedertaget begrepp inom privat verksamhet. God redovisningssed brukar beskrivas genom att hänvisa till vad som är praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga.

God redovisningssed inom kommunal verksamhet bör sammanfalla med motsvarande begrepp inom privat verksamhet såvida denna inte strider mot särskilda bestämmelser.

REFERENS Kommunallagen 8 kap 18 § anger att årsredovisningen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

Förarbetena till kommunallagen framhåller speciellt betydelsen av Referensgruppen i redovisning och dess arbete med att främja en god redovisningssed i kommuner.

Begreppet ekonomisk händelse är i detta sammanhang en specifik redovisningsterm som avser en händelse som påverkar utfallet av budgeten eller innebär förändringar av tillgångars och skulders storlek och sammansättning. Tidigare länkar i händelsekedjan t ex ett avtalsslut är inte en ekonomisk händelse i denna mening. Vad som avses med ekonomiska händelser specificeras i 4 och 5 §§. I övrigt specificeras punkt 1 i 4-9 §§. Punkt 2 specificeras i 10-22 §§.

Att kommunstyrelsens och övriga nämnders kontroll är tillräcklig innebär med avseende på redovisningen att denna skall vara ändamålsenlig för styrning och uppföljning av kommunens ekonomi. Den skall också innehålla kontroller som på ett effektivt och rationellt sätt garanterar att redovisningen ger upplysning om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning. En specificering av punkt 3 görs i 23 §.

Begreppet räkenskapsmaterial omfattar allt material som används i redovisningen. Häri ingår förutom verifikationer bokföringsböcker, kortsystem, mikrofilm, magnetband, liksom särskilda specifikationer som skall komplettera bokföringen. Till räkenskapsmaterialet hör även beskrivningar av redovisningssystemet samt systemdokumentation och behandlingshistorik för datorbaserad redovisning. Se vidare 24 §.

Punkt 5 specificeras i enlighet med 25 § i arkivreglementet för kommunen.

Kommentarer 4 §

Med begreppet ekonomisk händelse avses åtgärd eller transaktion som påverkar utfallet i förhållande till givna anslag och/eller innebär förändringar av tillgångars och skulders storlek och sammansättning.

Bestämmelserna i 4 § andra stycket avser att poängtera vikten av en rättvisande periodisering av inkomster och utgifter. I de fall då ett avsteg görs från principen om att periodiseringen skall vara rättvisande, ställs dock krav på konsekvens över tiden. Det bör i detta sammanhang poängteras, att dessa krav även gäller årsbudgeten. Se också 2 §.

Särskilt bör uppmärksammas vikten av en rättvisande periodisering av personalkostnader, statsbidrag, övriga driftbidrag, bostadstillägg, räntor och kursförluster.

Periodisering behöver inte ske om det rör sig om marginella belopp. (väsentlighetsprincipen).

Paragrafen innehåller föreskrifter om vad som skall noteras i den kronologiska bokföringen. 5 § behandlar hur den kronologiska bokföringen skall gå till.

REFERENS Semesterlöneskuld, skuld för okompenserad övertid samt okompenserad jour och beredskap skall redovisas som en kortfristig skuld.

Anvisning nr 4 b (1989) från Referensgruppen behandlar redovisning av semesterlöneskuld m m. Se vidare ”REFERENS 14 §”!

Kommentarer 5 §

Med verifikationer avses fakturor eller andra handlingar som tillkännager anspråk på vederlag (mottagna eller utfärdade) eller på annat sätt ger upphov till ekonomiska händelser (se kommentarerna till 2 och 7 §§) antingen de bokförts eller ej.

Verifikationerna har alltmer trätt i förgrunden som underlag till bokföringen. Kronologin upprätthålls därför ofta genom en bokföring i verifikationsnummerföljd.

Den fasta verifikationshanteringen enligt 7 § medför att en viss tidsfördröjning i de kronologiska noteringarna kan tillåtas, t ex om kommunen anlitar en fristående datacentral eller en rationell intern datorbearbetning kräver detta.

Kraven på bokföring av kontanter, in- och utbetalningar i form av löpande uttag respektive insättningar i utkvitterade handkassar, kan upprätthållas genom att redovisning av handkassan sker parallellt med den centrala bokföringen. Avstämning mot den centrala redovisningen görs sedan så ofta som det bedöms lämpligt med hänsyn till att en tillräcklig intern kontroll skall upprätthållas och god redovisningssed tillämpas. För den separata handkasseredovisningen bör paragrafens krav kunna gälla.

I 5 § andra stycket sägs att ”övriga ekonomiska händelser skall bokföras så snart det kan ske”. Enligt bokföringslagen 8 § gäller det att fordringar och skulder skall bokföras”.... så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed”. Motsvarande krav bör kunna ställas på utgående fakturor vilka upprättats i kommunen och i ett långsiktigt perspektiv även på inkommande fakturor.

I 5 § tredje stycket sägs att ”vid räkenskapsårets utgång skall samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras”. Fakturor som upprättas inom kommunen bör alltid kunna hänföras till rätt räkenskapsår.

Kommentarer 6 §

Första stycket betonar vikten av att redovisningssystemet inklusive kontoplan anpassas och används på ett ändamålsenligt sätt. Ansvariga på olika nivåer skall ha reell möjlighet att i ekonomiska rapporter o.d. följa verksamhetens utveckling.

Andra stycket behandlar krav på specifikationer till huvudbokskonton. När det gäller kontinuiteten i avstämmningar av dessa huvudbokskonton, skiljer sig behoven beroende på verksamhetens art, omfattning m.m.

Kommentarer 7 §

Bokföringen skall grundas på verifikationer. Om gemensam verifikation används skall den innehålla eller hänvisa till uppgifter enligt andra stycket i fråga om de händelser som verifikationen omfattar.

Gemensam verifikation får även användas för inbetalningarna under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation enligt andra stycket inte kan upprättas utan svårighet. I sådana fall får gemensam verifikation utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållen betalning.

Gemensam verifikation kan också ha betydelse vid t.ex. masstransaktioner som kommer till uttryck i samlingsfakturor eller datorbearbetningar där transaktioner genereras av programmet på grundval av fasta data (bearbetningsregler) och registerinnehåll.

De uppgifter som skall finnas på verifikationer gäller oavsett om det är en extern faktura eller om verifikationen upprättats internt inom kommunen.

För internt upprättade verifikationer skall, om kvitton o.d. legat till grund för händelsen, dessa bifogas verifikationen.

Verifikationerna måste vara ordnade så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas. En trygghet och överskådlig förvaring med detta syfte kan byggas på en enda verifikationsnummerserie eller skilda serier för olika slag av verifikationer. Också buntindelningar och andra systematiseringar bör kunna användas om det eftersträvar sambandet mellan verifikationer och bokföringsnoteringar upprätthålls.

Kommentarer 8 §

Om rättelse sker genom rättelsepost krävs, att man vid granskning av den tidigare bokförda posten, utan svårighet kan få reda på rättelsen. Vanligen kan det kravet uppfyllas genom en anteckning på den tidigare verifikationen.

Emellertid kan det i vissa fall vara opraktiskt att göra sådana anteckningar, exempelvis om man har ett omfattande verifikationsmaterial. Upplysning om rättelsen måste då ske på annat sätt. I så fall kan uppgifter om verkställda rättelser lämnas genom särskild förteckning, t.ex. fellistor i datorbaserade redovisningssystem.

Kommentarer 9 §

Årsbokslut skall avfattas i vanlig läsbar form. Bilaga som är av särskilt vidlyftig beskaffenhet får dock upprättas i form som avses i 9 § första stycket 2.

Kommentarer 10 §

Syftet med årsredovisningen är att ge kommunens olika intressenter information om den ekonomiska ställningen och utvecklingen. Årsredovisningen skall också ge information om verksamhetens huvudsakliga innehåll och särskilt fokusera på utvecklingen under året. Informationen bör syfta framåt och innehålla analyser av verksamheter som särskilt bör uppmärksammas.

Kommunernas årsredovisning bör, vad gäller investeringsredovisning, resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning vara enhetligt utformade. Då underlättas jämförelser mellan kommunerna.

För att årsredovisningen skall bli lättläst bör posterna i de olika delarna vara få. I stället kan posterna vid behov specificeras i noter eller bilagor.

Driftredovisning, investeringsredovisning, resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning syftar till att beskriva ställningen på balansdagen och händelserna under räkenskapsåret. Bedömningen av ställning och händelser underlättas om läsaren har något att jämföra siffrorna med. Jämförelserna kan göras dels med budgeterade värden, dels med redovisade värden från tidigare år.

Driftredovisningen motsvaras av en driftbudget. Investeringsredovisningen motsvaras av en investeringsbudget, resultaträkningen av en resultatbudget och finansieringsanalysen av en finansieringsbudget. Resultat- och finansieringsbudgetarnas effekter på balansräkningen kan också belysas. Då kan i dessa delar av årsredovisningen redovisade värden jämföras med budgeterade.

Samtidigt är utvecklingen över tiden intressant. De aktuella redovisningssiffrorna bör därför också jämföras med föregående års siffror. Ibland kan längre tidsserier vara lämpliga.

I det detaljerade årsbokslutet skall specifikationer till huvudbokskonton inkluderas.

REFERENS Kommunallagen 8 kap 17 § innehåller bestämmelser om den kommunala koncernredovisningen. ”Årsredovisningen skall också omfatta sådan kommunal verksamhet som bedrivs i form av aktiebolag, stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening eller handelsbolag”.

Referensgruppen tar upp den kommunala koncernredovisningens avgränsning, omfattning och utformning samt metoder i Anvisning nr 7 (1991). Anvisningen ansluter direkt till Kommunförbundets skrift ”Koncernredovisning för kommuner – teori och praktik”.

Kommunförbundet har 1992 givit ut skriften ”Kommunens koncernredovisning – en vägledning”. Skriften ger en vägledning och en överblick över de krav som kan ställas på upprättandet av den kommunala koncernredovisningen. Den tar också upp ett antal praktiska redovisningsfrågor.

I ett allt kärvare kommunalekonomiskt klimat ökar kraven på uppföljning. Dessa krav avser både uppföljning av resursutnyttjande i verksamheten och finansiell analys av kommunen som helhet.

Mot denna bakgrund har Referensgruppen 1992 tagit fram skriften ”Delårsrapporter i kommuner och landsting”. I skriften diskuteras möjligheterna att förbättra den ekonomiska informationen och den finansiella styrningen genom delårsrapporter.

Kommentarer 11 §

Enligt kommunallagen 8 kap 16 § skall styrelsen sammanfatta och avsluta räkenskaperna i en årsredovisning.

Styrelsen skall överlämna årsredovisningen till fullmäktige och revisorerna inom tid som fullmäktige anger i särskilt beslut. Fullmäktige kan dock därefter besluta medge att tiden förlängs om särskilda förhållanden visst år påkallar detta.

Enligt kommunallagen 8 kap 19 § skall dock årsredovisningen lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 1 juni året efter det år som redovisningen avser.

Årsredovisningen skall enligt kommunallagens 8 kap 20 § godkännas av fullmäktige. Detta bör inte ske innan fullmäktige enligt kommunallagen 9 kap 16 § beslutat om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras.

Verksamhetsbeskrivningen gäller analyser av problem, förslag till lösningar, kommentarer till avvikelser m.m. En på detta sätt kommenterad redovisning bör behandlas av varje nämnd för den egna verksamheten.

Årsredovisningen för den samlade verksamheten till Kommunfullmäktige inriktas på överskådlighet och övergripande information. Den bör innehålla sammanfattningar av den mer detaljerade informationen för respektive nämnd.

REFERENS Årsredovisningen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed. Se vidare ”REFERENS 2 §”! För utlandslån gäller att större kursvinster eller förluster, som inträffat efter balansdagen, skall anges i årsredovisningens verbala del.

Referensgruppens anvisning nr 5:2 (1990) behandlar redovisning av skulder i utländsk valuta. Se vidare ”Referens 14 §” och ”Referens 16 §”!

Kommentarer 12 §

Verksamhetsredovisningen bör inriktas på analyser av avvikelser i förhållande till av fullmäktige fastlagda mål och beslut om verksamhetens inriktning, omfattning och kvalitet. Användningen av personalresurserna bör särskilt analyseras.

I den ekonomiska redovisningen skall utfallet i förhållande till driftbudgetens anslag för olika ändamål redovisas.

Driftredovisningen skall sammanfattas per program/huvudverksamhetsområde och nämndvis. Detta innebär att driftredovisningen kan användas såväl för en övergripande diskussion om av fullmäktige fastlagda mål uppnåtts, som för en analys av avvikelserna på de olika nämndernas ansvarsområden.

I enlighet med 10 § skall även jämförelser med tidigare år redovisas. Detta innebär att de olika verksamheternas ekonomiska utveckling över tiden också kan utläsas ur och diskuteras utifrån årsredovisningen.

Kommentarer 13 §

Investeringsredovisningen beskriver hur investeringsutgifterna under året fördelat sig på de olika programmen/huvudverksamhetsområdena och vilka större objekt som investeringarna gällt. Investeringsredovisningen summerar till posten nettoinvesteringar. Den är därmed en specifikation av samma post i finansieringsanalysen. Investeringsredovisningen motsvaras vid budgettillfället av investeringsbudget.

Med nettoinvesteringar avses investeringsutgifter minus investeringsbidrag och försäljningsinkomster som har samband med investeringsverksamheten. Försäljningar av anläggningstillgångar som inte har samband med investeringsverksamheten redovisas som separat post i finansieringsanalysen.

För att göra det möjligt att följa upp pågående och färdigställda objekt, bör förutom årets investeringsutgift, också den totala beslutade investeringsutgiften samt den totala investeringsutgiften för objektet framgå.

Fördelningen av investeringsutgifterna på program/huvudverksamhetsområden ger överblick och möjliggör utvärdering av den totala investeringsverksamheten. Jämförelser görs med budgeterade respektive tidigare års redovisade investeringsutgifter.

Kommentarer 14 §

Resultaträkningen utgår från verksamhetens intäkter och kostnader enligt driftredovisningen. Syftet med resultaträkningen är att visa hur finansieringen i övrigt har gått till och hur det egna kapitalet har förändrats under räkenskapsåret. Intäkterna redovisas som plusposter och kostnaderna som minusposter.

Nedan kommenteras några poster i resultaträkningen.

Verksamhetens intäkter är bl.a. försäljningsintäkter, ersättningar för lämnade tjänster och specialdestinerade statsbidrag enligt driftredovisningens slutsumma. Justering görs för intäkter hänförliga till verksamheterna men redovisade under finansiering. **Endast externa intäkter ingår i posten verksamhetens intäkter i resultaträkningen.** Avvikelser från driftredovisningens slutsumma kommenteras i not.

Verksamhetens kostnader skall endast innehålla externa kostnader. Avvikelsen i förhållande till driftredovisningens slutsumma kommenteras i not.

REFERENS Anvisning nr 4 b (1989) från Referensgruppen behandlar redovisning av semesterlöneskuld m.m. Se vidare ”REFERENS 4 §”!

Skatteintäkter avser främst skatter som utdebiteras av kommunen. Under posten skatteintäkter redovisas också t.ex. sjömansskatt och hundskatt. Konsekvensprincipen bör här kunna gälla i stället för en exakt periodisering.

Generella statsbidrag är ej specialdestinerade statsbidrag.

Finansiella intäkter och kostnader består av ränteintäkter och räntekostnader och övriga finansiella poster som inte fördelats till de olika verksamhetsområdena.

REFERENS För utlandslån gäller följande:

- **Orealiserade kursvinster får avräknas mot orealiserade kursförluster. Överskjutande förlust vid sådan avräkning skall drabba resultatet. En överskjutande vinst får inte ingå i resultatet. Syftet för vald lånevaluta skall vara vägledande för om kvittning av kursdifferenser bör ske.**
- **Realiserade och orealiserade kursdifferenser redovisas bland de finansiella intäkterna och kostnaderna i resultaträkningen.**

Referensgruppens anvisning nr 5:2 (1990) behandlar redovisning av skulder i utländsk valuta. Se vidare "REFERENS 11 §" och "REFERENS 16 §"!

Resultat efter skatteintäkter och finansnetto anger ett resultat efter det att de delar av finansieringsverksamheten som motsvaras av externa intäkter och kostnader lagts till. Detta resultat bildar utgångspunkten för finansieringsanalysen.

Avskrivningar. Under denna rubrik tas avskrivningar enligt rekommenderad avskrivningsplan upp. Dessa skall inte sammanblandas med interna kapitalkostnader.

REFERENS Avskrivningarna ska påbörjas vid den tidpunkt då en anläggning tas i bruk. Se vidare "REFERENS 16 §" och Referensgruppens anvisning nr 11 (1993). "Redovisning av anläggningstillgångar".

Extraordinära intäkter och kostnader. Här redovisas realisationsvinster och – förluster vid försäljning av anläggningstillgångar, influtna belopp på tidigare nedskrivna fordringar, erforderliga engångsnedskrivningar, bokföringsmässiga vinster vid försäkringsfall och andra poster som ligger utanför kommunens normala verksamhet och som är av väsentlig storlek.

REFERENS Följande kriterier skall samtidigt vara uppfyllda för att en post ska klassificeras som extraordinär:

- **Den ekonomiska händelse som ger upphov till resultatposten saknar klart samband med kommunens ordinarie verksamhet.**
- **Den ekonomiska händelsen är av sådan typ att den inte kan väntas inträffa ofta eller regelbundet.**
- **Resultatposten uppgår till ett väsentligt belopp.**

”Kriterier av klassificering av extraordinära poster behandlas av Referensgruppen i anvisning nr 5:1 (1990)”.

Förändring av eget kapital utgör resultaträkningens sista post. Denna post utgör en förbindelselänk till balansräkningen. Eget kapital för räkenskapsåret minus eget kapital för räkenskapsåret före är, utom i de sällsynta fall när anläggningstillgångar skrivits upp, lika med förändringen av eget kapital under året.

REFERENS Tillsammans med den årliga pensionsutgiften bör den årliga förändringen av pensionsskuldens storlek ingå bland verksamhetens nettokostnader i resultaträkningen. Alternativt kan förändringen av pensionsskulden läggas mellan resultat 2 och 3 i resultaträkningen.

I not till resultaträkningen skall beloppen för pensionsutbetalning och skuldförändring anges.

Anvisning nr 1 b (1990) från Referensgruppen behandlar redovisning av pensionsskulden. Se vidare ”REFERENS 16 §”!

Kommentarer 15 §

Finansieringsanalysen utgår från resultatet efter skatteintäkter och finansnetto enligt resultaträkningen. Förändringen av rörelsekapitalet kommer fram som skillnaden mellan tillförda medel och använda medel. I ett särskilt schema specificeras sedan förändringen av rörelsekapitalet. Där kommer förändringen av likvida medel fram som sista post.

Nedan kommenteras några poster i finansieringsanalysen.

Försäljning av anläggningstillgångar. I denna post tas summan av realiserade försäljningsintäkter på anläggningstillgångar upp d.v.s. bokförda värdet av anläggningstillgången plus respektive minus realisationsvinst respektive realisationsförlust.

Minskning av långfristiga fordringar respektive ökning av långfristiga fordringar. Förändringen av långfristiga fordringars värde redovisas netto d.v.s. antingen redovisas minskning eller ökning av långfristiga fordringar i finansieringsanalysen.

Ökning av långfristiga skulder respektive minskning av långfristiga skulder. Förändringen av långfristiga skulders värde redovisas netto, d.v.s. antingen redovisas ökning eller minskning av långfristiga skulder i finansieringsanalysen.

Nettoinvesteringar är kommunens investeringsutgifter med avdrag för investeringsbidrag från staten, kommunen, enskilda m.fl. och med avdrag för vissa försäljningsinkomster som har ett direkt samband med investeringsverksamheten t.ex. försäljning av iordningställd tomtmark.

Rörelsekapitalet är omsättningstillgångarna minus de kortfristiga skulderna.

I specifikationen av förändringen av rörelsekapitalet leder ökning av tillgångarna och minskning av skulderna till plusposter. Minskning av tillgångarna och ökning av skulderna leder till minusposter.

REFERENS Finansieringsanalysens utformning har inte reglerats i detalj. Följande krav skall dock tillgodoses:

- **Saldot mellan Tillförda medel och Använda medel skall avse Förändring av rörelsekapital eller Likvida medel.**
- **Detaljeringsnivån – förutom raden för resultat efter skatteintäkter och finansnetto – skall minst vara nivån i schemat i redovisningsreglementet.**

Referensgruppens förslag nr 6 (1991) behandlar ”Schema för finansieringsanalys” och innehåller tre exempel på hur en finansieringsanalys kan sammanställas. Finansieringsanalysen diskuteras dessutom i skriften från 1992 ”Ekonomi för beslutsfattare – den finansiella analysens uppgift, innehåll och utformning”.

Kommentarer 16 §

För att balansräkningen skall kunna jämföras med föregående års, bör värderings-, rubricerings- och klassificeringsprinciperna vara oförändrade. Om principerna ändrats skall effekten anges i not till balansräkningen.

Balansposterna i schemat får inte slås ihop. Om poster finns som inte naturligt låter sig inordnas i schemat, får de tas upp separat. Strävan måste dock vara att begränsa antalet poster.

Nedan kommenteras några poster i balansräkningen.

Likvida medel består av kontanter, postgiro- och banktillgodohavanden, obligationer, statskuldväxlar, bankcertifikat o.d.

Kortfristiga fordringar har i princip en förfallotid om ett år eller mindre från balansdagen. Exempel är tillfälligt utlånade medel, förskott till personal, interimsfordringar, statsbidragsfordringar och kundfordringar.

Anläggningstillgångar

REFERENS Referensgruppens anvisning nr 11 (1993) behandlar redovisning av anläggningstillgångar. Anvisningen innehåller bl.a. följande uttalanden

- **Anläggningstillgång som fortlöpande minskar i värde ska årligen belastas med värdeminskning.**
- **Avskrivningarna ska påbörjas vid den tidpunkt då en anläggning tas i bruk.**

- **Anskaffningsvärdet bör vara utgångspunkt för värdering av anläggningstillgångar.**

Se vidare ”REFERENS 20 §”!

Värdepapper, andelar, bostadsrätter avser tillgångar som stadigvarande innehas. Här redovisas också balanserade kostnader för administrativ utveckling och för större utbildningsinsatser, s.k. immateriella tillgångar. Om dessa är av väsentlig storlek redovisas de separat.

Långfristiga fordringar är sådana överstigande ett år från balansdagen. Här redovisas eventuella långfristiga fordringar på spärkonto hos riksbanken.

Inventarier avser maskiner och inventarier m.m. som har en ekonomisk livslängd överstigande tre år för kommunerna och som inte är av ringa värde.

Fastigheter

REFERENS Referensgruppens förslag nr 10 (1992) behandlar specifikation av posten fastigheter.

Kortfristiga skulder skall i princip avse skulder med en förfallotid om ett år eller mindre från balansdagen.

Långfristiga skulder är sådana skulder som förfaller mer än ett år efter räkenskapsårets utgång, oavsett ändamålet.

Hänsyn bör dock inte bara tas till den rent formella förfallotiden utan också till den beräknade faktiska löptiden. Detta innebär att t.ex. checkräkningskrediter och byggnadskreditiv kan tas upp som långfristiga skulder om man har grundad anledning att anta att de kommer att förlängas.

Avräkningsmedel ingår normalt i posten långfristiga skulder.

REFERENS

- **För checkräkningskredit och byggnadskreditiv bör syftet med lånet styra om det upptas som kort- eller långfristig skuld.**
- **Syftet bör också i första hand styra om utnyttjad del av certifikatslån skall tas upp som kort- eller långfristig skuld.**
- **Ej utnyttjad del av kreditlöften, t.ex. en kredit i räkning, redovisas i not.**

Referensgruppens förslag nr 2b (1991) behandlar redovisning av penningmarknadslån m.m.

Kommunförbundet har 1991 givit ut följande skrifter i ämnet penninghantering:

- *”Kommunens pengar. En vägledning för förtroendevalda och tjänstemän om kommunens penninghantering”.*

- *"Var med och utveckla penninghanteringen"!*

För utlandslån gäller följande:

- *Skulder i utländsk valuta omräknas efter balansdagens kurs, om denna är högre än kursen vid skuldens uppkomst.*
- *Om valutakursen för en skuld säkrats genom en termins affär bör den kurs till vilken terminen köpts användas vid värderingen i stället för balansdagens kurs.*
- *I not till balansräkningen skall anges vilka principer som använts för skulder i utländsk valuta.*

Referensgruppens anvisning nr 5:2 (1990) behandlar redovisning av skulder i utländsk valuta, se vidare "REFERENS 11 §" och "REFERENS 14 §"!

Pensionsskuld

REFERENS Pensionsskulden uppgår till betydande belopp i kommuner. För att leva upp till begreppet god redovisningssed bör pensionsskulden redovisas som en långfristig skuld i balansräkningen. I not till balansräkningen skall beloppen för pensionsutbetalning och skuldförändring anges. I noten bör vidare pensionsskulden delas upp för arbetstagare och för pensionstagare.

Anvisning nr 1b (1990) från Referensgruppen behandlar redovisning av pensionsskulden. Se vidare "REFERENS 14 §"!

Referensgruppen i redovisning menar att en kommuns samlade pensionsåtagande (inkl lärare) bör redovisas som långfristig skuld i balansräkningen. Informationen om statens utfästelser bör dock lämnas i anslutning till redovisningen, t.ex. i not eller i den verbala analysen.

Eget kapital kan redovisas i en post. För att visa sambandet mellan resultaträkningen och balansräkningen skall eget kapital specificeras i årets förändring av eget kapital och övrigt eget kapital.

Det kan dessutom vara intressant att belysa det egna kapitalets fördelning på rörelsekapital respektive anläggningsskapital. I en not bör rörelsekapitalet redovisas som skillnaden mellan omsättningstillgångar och kortfristiga skulder och anläggningsskapitalet redovisas som skillnaden mellan anläggningstillgångar och långfristiga skulder. Eventuella uppskrivningar av anläggningstillgångar redovisas i not till posten.

Ställda panter och ansvarsförbindelser. Här anges borgensåtaganden och andra förpliktelser. Förvaltade fonder redovisas också här, i stället för bland kommunens tillgångar.

REFERENS Referensgruppens förslag nr 9 (1992) behandlar redovisning av borgensåtaganden.

Kommentarer 17 §

Av stor vikt för att olika intressenter skall kunna använda sig av den ekonomiska information som intagits i årsredovisningen är att denna anpassas till verksamhetens art och utformas på ett så lättfattligt och överskådligt sätt som möjligt.

Uppgifterna lämnas därför lämpligen i form av noter till balansräkning, resultaträkning o.s.v. eller på annat sätt så att den övergripande informationen i årsredovisningen inte fördunklas.

Det är i många fall betydelsefullt att kunna jämföra ekonomiska utfall för olika år. Av den anledningen, är det viktigt att i noter eller på annat sätt lämna uppgifter om de ändringar som vidtagits beträffande värderingsprinciper, avskrivningsmetoder etc. Om effekterna av ändringarna är stora bör uppgifterna från det föregående årets redovisning sammanställas så att dessa kan jämföras med berörda poster i årets redovisning. Se även 16 §.

Kommentarer 18 §

Som anläggningstillgång redovisas tillgång avsedd för stadigvarande bruk. Det bör alltså vara avsikten med innehavet som skall styra klassificeringen. I princip bör alla utgifter för anskaffning respektive standardförbättring av sådana tillgångar aktiveras.

Stora svårigheter uppstår emellertid i praktiken vad gäller gränsdragningen mellan underhållskostnader och standardförbättrande åtgärder. Av praktiska skäl torde man kunna acceptera att standardförbättrande åtgärder delvis ingår i underhållskostnaderna. Detta gäller under förutsättning att det i den enskilda kommunen rör sig om mindre belopp samtidigt som det finns kontinuitet i förfarandet. Väsentlighetsprincipen respektive konsekvensprincipen skall alltså följas. I dessa sammanhang bör betonas vikten av en rättvisande resultatredovisning samt balansräkningens underordnade roll som förmögenhetsbalans.

Om oregelbundenhet råder i anskaffningsförfarandet, t.ex. när en viss verksamhet startar eller utökas, kan även aktivering av tillgångar med kortare varaktighetstid än tre år för kommunerna aktualiseras. Detta förutsätter givetvis att avskrivningstiden anpassas till detta förhållande.

Råder stor regelbundenhet i anskaffningsförfarandet kan det av praktiska skäl accepteras att anskaffningen kostnadsredovisas omgående. Även i dessa fall bör väsentlighets- och respektive konsekvensprincipen bli styrande.

I övrigt gäller att anskaffning av tillgång med viss varaktighet och visst väsentlighetsvärde skall redovisas som en investering och inte får kostnadsföras omgående. Detta har betydelse både för hur kommunens verksamhet förhåller sig till skatteuttaget över tiden och för möjligheterna till jämförelser mellan kommuner.

REFERENS Exploateringsfastighet som är avsedd att avyttras skall klassificeras som en omsättningstillgång.

Exploateringsfastighet som inte skall avyttras skall klassificeras som en anläggningstillgång.

Referensgruppen behandlar redovisning av exploateringsverksamhet i förslag nr 8 (1992). Se vidare ”REFERENS 19 §”!

I anvisning nr 11 behandlar Referensgruppen redovisningen av anläggningstillgångar. Se vidare ”REFERENS 16 §” och ”REFERENS 20 §”!

Kommentarer 19 §

Reglementets formulering innebär, att en omsättningstillgång kan tas upp till det verkliga värdet även om detta är högre än anskaffningsvärdet.

Värderingsreglerna för omsättningstillgångar har anpassats till kommunal verksamhet och skiljer sig principiellt från reglerna i bokföringslagen och den statliga bokföringsförordningen. I praktiken torde dock skillnaderna bli små.

Motivet till att frånga det s.k. lägsta värdets princip för omsättningstillgångar är att dessa tillgångars värdering i balansräkningen bör ge en så god bild som möjligt av kommunens verkliga tillgångar. Då realisationsprincipen inte är lika viktig för kommunal verksamhet har detta motiv kunnat sättas i förgrunden.

REFERENS Värderingen av exploateringsfastigheter bör följa lägsta värdets princip.

Referensgruppen behandlar redovisning av exploateringsverksamhet i förslag nr 8 (1992). Se vidare ”REFERENS 18 §”!

Kommentarer 20 §

Med en anläggningstillgångs anskaffningsvärde avses utgifterna för anläggningens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet skall samtliga utgifter för förvärvet eller tillverkningen inräknas. Detta innebär, att till förvärvet direkt hänförliga kostnader såsom transporter, tullavgifter, monteringskostnader och övriga hanteringskostnader skall inkluderas i anskaffningsvärdet.

Indirekta kostnader i form av administration och projektering bör inräknas i anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet bör även inräknas ränta under byggnadstiden.

REFERENS Statsbidrag skall reducera anläggningstillgångars värden. För att uppnå enhetlighet i redovisningen oberoende av associationsform bör anslutnings- och anläggningsavgifter redovisas bland verksamhetens intäkter i resultaträkningen. Avgifterna skall inte reducera investeringarnas aktiverade värde. (Referensgruppens anvisning nr 11 ”Redovisning av anläggningstillgångar”).

Anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak skall årligen belastas med avskrivning som reducerar tillgångens värde. Avskrivningsbeloppet skall anpassas till lämplig plan med hänsyn till tillgångens ekonomiska livslängd.

REFERENS Avskrivningarna skall påbörjas vid den tidpunkt då en anläggning tas i bruk. Upplýsningar över vilka principer som använts ska anges i not eller på annat sätt. Ur notförteckningen skall man kunna utläsa de ursprungliga anläggningstillgångarnas värde samt storleken på de ackumulerade avskrivningarna. (Referensgruppens anvisning nr 11 "Redovisning av anläggningstillgångar").

I princip bör avskrivningar ej behandlas kollektivt eftersom värdeunderlag från olika år ej bör summeras. En uppdelning av anläggningstillgångar per objekt är därför nödvändig. Man kan endast beräkna avskrivningar som grundar sig på kollektiva investeringsutgifter om dessa skett samma år och är av likartad beskaffenhet. Avskrivning per objekt rekommenderas därför.

Beträffande avskrivningstider förutsätts att Kommunförbundets detaljerade rekommendationer följs.

I detta sammanhang behandlas inte kapitalkostnader då dessa inte skall ingå i resultaträkningen och därför ej påverkar värderingen av anläggningstillgångarna. Kapitalkostnaderna används i kalkylsammanhang i internredovisningen.

Om det anses nödvändigt för att kommunens ekonomiska ställning skall kunna bedömas på ett rättvisande sätt får en anläggningstillgång skrivas upp till högst dess verkliga värde.

Det verkliga värdet skall i sådant fall vara bestående och väsentligt överstiga det belopp till vilket anläggningstillgången är upptagen i närmast föregående balansräkning. Med dess verkliga värde avses försäljningsvärdet på balansdagen efter avdrag för beräknade försäljningskostnader.

En uppskrivning får inte påverka resultatet, utan det belopp varmed uppskrivning sker, skall i förekommande fall föras direkt till posten Eget kapital på balansräkningen. Uppskrivningar skall också specificeras i not till posten Eget kapital i balansräkningen med angivande av uppskrivningsbeloppen.

Uppskrivning kan vara aktuell i samband med aktivering av investeringsutgifter som tidigare kostnadsförts. Dessutom kan uppskrivning bli aktuell då en anläggningstillgång av andra skäl genomgår en väsentlig värdeökning. Uppskrivningar bör i enlighet med detta bli lika sällsynta i framtiden som de är idag (här bortses från de uppskrivningar som skett för att reglera realisationsvinster).

På anläggningstillgångar som avskrivs, skall även uppskrivna belopp avskrivs under tillgångens återstående livslängd. Sådana avskrivningar skall inräknas i avskrivningar enligt plan.

REFERENS Referensgruppen behandlar redovisning av anläggningstillgångar i anvisning 11 (1993). Se vidare ”REFERENS 16 §”!

Mycket stor försiktighet skall iakttas när det gäller uppskrivningar. Utvecklingen under senare år motiverar en mer restriktiv syn än den som framgår av 1986 års redovisningsreglemente.

Kommentarer 22 §

Denna typ av kostnader torde bli aktuella att tillgångsföra endast om de är av betydande storlek i förhållande till kommunens totala kostnader och har ett varaktigt värde. Kostnaderna bör också endast periodiseras då deras värde är möjligt att på ett tillfredsställande sätt fastställa.

En riktpunkt för beslut om kostnadsföring eller ej är att periodiseringen skall bedömas vara nödvändig för att uppnå en rättvisande resultaträkning.

Kommentarer 23 §

Paragrafen avser att fästa uppmärksamhet på Kommunstyrelsens ansvar för att främja en tillförlitlig redovisning och skydda kommunens tillgångar, d.v.s. upprätthålla en tillräcklig kontroll i enlighet med 2 § punkt 3.

Kassarörelser avser in- och utbetalningar av kontanter eller med kontanter jämställda transaktioner t.ex. postgiroin- och utbetalningar. Punkt 3 innebär att avstämning skall ske mer än vid bokslutstillfället, t.ex. även vid halvårsbokslut och så ofta som det bedöms erforderligt för att upprätthålla en tillräcklig kontroll.

Kommentarer 24 §

Paragrafen är en specificering av 2 § punkt 4 som säger att i bokföringen skall inbegripas även upprättandet av en beskrivning över tillämpat redovisningssystem.

All beskrivning och dokumentation som avses i paragrafen är att räkna som räkenskapsmaterial.

REFERENS I sitt förslag nr 3 (1988) om dokumentation av redovisningssystemet uttrycker Referensgruppen en miniminivå för att uppfylla redovisningsreglementets krav.

I Skriften ”Dokumentation av redovisningssystemet en vägledning” (1992) diskuteras hur en dokumentation kan utformas enligt gällande regler och praxis.

Kommentarer 25 §

Vad som ingår i räkenskapsmaterialet framgår i 2 och 24 §§ samt i kommentarerna till dessa paragrafer.