

Lagrådsremiss

En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 18 januari 2018

Ardalan Shekarabi

Johan Ndure
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Lagrådsremissen innehåller förslag om en ny lag om kommunal bokföring och redovisning. Ett stabilt ramverk för den kommunala sektorn är en viktig förutsättning för att hantera kommunernas och landstingens framtida utmaningar. En viktig komponent i ett sådant stabilt ramverk är den ekonomiska styrningen. En rättvisande och transparent redovisning som möjliggör jämförelser utgör en viktig grund för en god ekonomisk styrning inom den kommunala sektorn.

Den nya lagen innehåller förslag som innebär att kommunernas och landstingens årsredovisning får fler delar. Bestämmelser om vissa grundläggande redovisningsprinciper, exempelvis principen om rättvisande bild, lagfästs för att ge tydligare vägledning till såväl normgivande organ som kommuner och landsting.

Vissa förändrade värderingsregler föreslås, bl.a. ska huvudregeln vara att finansiella instrument som innehas för att ge avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde. I övrigt föreslås vissa förändringar bl.a. när det gäller immateriella anläggningstillgångar, gåvor samt fordringar och skulder i utländsk valuta.

Kravet på att lämna information om kommunala koncernföretag i förvaltningsberättelsen ska även omfatta utvärdering av mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning och utvärdering av ekonomisk ställning för dessa företag. Samtidigt innebär regeringens förslag att färre upplysningar ska lämnas om privata utförare som inte är kommunala koncernföretag.

Regeringen föreslår därutöver en utökad reglering om de sammanslagna räkenskaperna och delårsrapporten. Vidare föreslås att en upp-

lysning ska lämnas om den sammanlagda kostnaden för räkenskapsrevision.

Regeringen gör bedömningen att frågan om redovisning av kommunala pensionsförpliktelser bör utredas vidare med hänsyn till konsekvenserna för den kommunala ekonomin samt för balanskravet och kravet på god ekonomisk hushållning.

Den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

Innehållsförteckning

1	Beslut	7
2	Lagtext	8
2.1	Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning	8
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser	26
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.	27
2.4	Förslag till lag om ändring i kommunallagen (2017:725)	28
3	Ärendet och dess beredning	30
4	En ny lag om kommunal bokföring och redovisning	30
4.1	Varför behövs den kommunala redovisningen?	30
4.2	Lagen om kommunal redovisning	31
4.3	Rådet för kommunal redovisning	32
4.4	Övergripande krav på den kommunala ekonomin	33
4.4.1	Finanspolitiskt ramverk	33
4.4.2	God ekonomisk hushållning	33
4.4.3	Balanskravet	34
4.4.4	Balanskravet i den kommunala redovisningen	36
4.4.5	Resultatutjämningsreserver	36
4.5	En ny lag föreslås	37
4.6	En tydligare struktur	38
5	Bokföring och arkivering	39
5.1	Räkenskapsinformation	39
5.2	Hur bokföringen ska vara ordnad	40
5.3	Arkivering av räkenskapsinformation	41
5.4	Överföring och förstörande av räkenskapsinformation	42
6	Allmänna bestämmelser om årsredovisning	44
6.1	Årsredovisningens delar	44
6.2	Krav på överskådlighet	46
6.3	Principen om rättvisande bild införs i lagen	47
6.4	Andra grundläggande redovisningsprinciper	49
6.4.1	Förändring av eget kapital	52
6.4.2	Andra grundläggande redovisningsprinciper ska tillämpas vid avslutande bokföringstransaktioner	52
6.5	Ansaret för årsredovisningens upprättande	53
6.6	Upplysning om särredovisning	53
6.7	Samordningsförbund	55
7	Resultaträkning och balansräkning	56

7.1	Resultaträkningens uppställningsform	56
7.2	Balansräkningens uppställningsform.....	58
7.3	Utgifter som får tas upp i balansräkningen som immateriella anläggningstillgångar	59
7.4	Omräkning eller ändring av jämförelsetal måste inte alltid göras	60
7.5	Noternas ordningsföljd	61
8	Kommunala pensionsförpliktelser	62
8.1	Redovisning av pensionsförpliktelser.....	62
8.2	Finansiering av pensionsförpliktelser.....	65
9	Värdering	67
9.1	Avskrivning av anläggningstillgångar.....	67
9.2	Vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde.....	69
9.3	Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar	72
9.4	Orealiserade vinster i värdepapper ska inte beaktas i balanskravsutredningen	72
9.5	Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta	74
9.6	Värdering av tillgångar som tagits emot som gåva	75
9.7	Värdering av avsättningar	76
10	Förvaltningsberättelsen	76
10.1	Definition av ett kommunalt koncernföretag.....	76
10.2	Definition av en kommunal koncern	79
10.3	Privata utförare som inte är kommunala koncernföretag.....	80
10.4	Skyldighet att lämna upplysningar om den kommunala koncernen och privata utförare i förvaltningsberättelsen	81
10.5	Redovisning av sjukfrånvaro.....	84
11	Sammanställda räkenskaper	85
11.1	Organisationsneutral redovisning.....	85
11.2	De sammanställda räkenskapernas delar	87
11.3	Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper.....	88
11.4	Kommunala koncernföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna	90
11.5	Förvärvsanalys	92
11.6	Konsolideringsmetod	93
11.7	Upprättandet av och innehållet i de sammanställda räkenskaperna.....	96
12	Delårsrapport	97
12.1	Inget krav på fler delårsrapporter	97
12.2	Fullmäktiges och revisorernas tillgång till delårsrapporter.....	98
12.3	Ändrade krav på innehållet i en delårsrapport.....	100
12.3.1	Resultat- och balansräkning samt förenklad förvaltningsberättelse	100
12.3.2	Jämförelse och avstämning.....	101

13	Vad behövs för att kontrollera att lag och normering följs?.....	102
13.1	Tillsyn och sanktioner?.....	102
13.2	Upplysning om kostnaden för räkenskapsrevision	105
14	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	108
14.1	Förslag till lag om kommunal bokföring och redovisning	108
14.2	Förslag till övriga lagändringar	109
15	Konsekvenser.....	110
15.1	Konsekvenser för kommuner och landsting	110
15.1.1	Sammantagen bedömning.....	110
15.1.2	Arkiveringstid.....	110
15.1.3	Allmänna bestämmelser om årsredovisning.....	111
15.1.4	Resultaträkning och balansräkning.....	111
15.1.5	Finansiering av pensionsförpliktelser	112
15.1.6	Värdering.....	112
15.1.7	Förvaltningsberättelsen.....	114
15.1.8	Sammanställda räkenskaper	115
15.1.9	Delårsrapport	116
15.1.10	Upplysning om kostnaden för räkenskapsrevision	116
15.1.11	Särredovisning.....	117
15.2	Konsekvenser för kommunalförbund och samordningsförbund	117
15.3	Konsekvenser för offentliga finanser	117
15.4	Konsekvenser för statliga myndigheter	118
15.4.1	Statistiska centralbyrån.....	118
15.4.2	Skatteverket.....	118
15.5	Konsekvenser för Rådet för kommunal redovisning	118
15.6	Konsekvenser för övriga.....	118
16	Författningskommentar.....	119
16.1	Förslaget till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning.....	119
16.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser	142
16.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.	142
16.4	Förslaget till lag om ändring i kommunallagen (2017:725)	142
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)	144
Bilaga 2	Lagförslag i betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)	153
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	175
Bilaga 4	Jämförelsetabell mellan lagen (1997:614) om kommunal redovisning och förslaget till lag om kommunal bokföring och redovisning.....	176

Bilaga 5	Jämförelsetabell mellan förslaget till lag om kommunal bokföring och redovisning och lagen (1997:614) om kommunal redovisning179
----------	--

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om kommunal bokföring och redovisning,
2. lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser,
3. lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.,
4. lag om ändring i kommunallagen (2017:725).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning

Härigenom föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om bokföring och redovisning för kommuner och landsting. Lagen är indelad i följande kapitel:

- Inledande bestämmelser (1 kap.)
- Ord och uttryck i lagen (2 kap.)
- Bokföring och arkivering (3 kap.)
- Allmänna bestämmelser om årsredovisning (4 kap.)
- Resultaträkning (5 kap.)
- Balansräkning (6 kap.)
- Värdering (7 kap.)
- Kassaflödesanalys (8 kap.)
- Noter (9 kap.)
- Drift- och investeringsredovisning (10 kap.)
- Förvaltningsberättelse (11 kap.)
- Sammanställda räkenskaper (12 kap.)
- Delårsrapport (13 kap.)

Lagens tillämpningsområde

2 § Kommuner och landsting är bokföringsskyldiga enligt 3 kap. De är också skyldiga att upprätta en årsredovisning för varje räkenskapsår enligt 4–12 kap. och en delårsrapport enligt 13 kap.

3 § Bestämmelserna i denna lag om kommuner och landsting gäller även kommunalförbund.

God redovisningssed

4 § Bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Räkenskapsår

5 § Ett räkenskapsår enligt denna lag omfattar ett kalenderår.

2 kap. Ord och uttryck i lagen

Bokföring

1 § Med bokföringspost avses i denna lag varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen.

2 § Med ekonomisk händelse avses i denna lag alla förändringar i storleken eller sammansättningen av en kommuns eller ett landstings förmögenhet som beror på kommunens eller landstingets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt andra åtgärder eller transaktioner som påverkar förmögenhetens storlek eller sammansättning.

3 § Med verifikation avses i denna lag de uppgifter som dokumenterar en ekonomisk händelse eller en vidtagen justering i bokföringen.

Räkenskapsinformation

4 § Med räkenskapsinformation avses i denna lag

1. sådana sammanställningar av uppgifter som avses i
 - 3 kap. 3 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 3 kap. 6 § (sidoordnad bokföring),
 - 3 kap. 8 § (verifikation och handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 3 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 4 kap. 1 § (årsredovisning),
 - 4 kap. 6 § (specifikation till balansräkningspost),
 - 13 kap. 1 § (delårsrapport),
2. avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, och
3. sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Kommunalt koncernföretag

5 § Med kommunalt koncernföretag avses i denna lag en juridisk person över vars verksamhet, mål och strategier kommuner eller landsting har ett varaktigt betydande inflytande. Kommuner eller landsting kan utöva ett sådant inflytande själva eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag.

Betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna.

Om inflytandet inte är betydande ska den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalt koncernföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

Kommunal koncern

6 § Med en kommunal koncern avses i denna lag kommunen eller landstinget samt de kommunala koncernföretagen.

3 kap. Bokföring och arkivering

Allmänna bestämmelser om bokföring

1 § Bokföringsskyldigheten innefattar att

1. löpande bokföra alla ekonomiska händelser enligt bestämmelserna i 3 §,
2. se till att det finns verifikationer enligt 8 § för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 11 §,
3. vid räkenskapsårets utgång avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, och
4. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2.

2 § Bokföringen ska vara ordnad på ett sådant sätt att

1. det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den budget som fullmäktige har fastställt,
2. det finns förutsättningar för kontroll av kommunens eller landstingets ekonomi, och
3. statistik kan lämnas enligt lag eller annan författning.

Grundbokföring och huvudbokföring

3 § Ekonomiska händelser ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ekonomiska ställning och resultat.

Tidpunkten för bokföring

4 § Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra ekonomiska händelser ska bokföras så snart det kan ske.

Ekonomiska händelser får bokföras senare än vad som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed.

Avslutande bokföringstransaktioner

5 § I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

I fråga om bokföring enligt första stycket ska 4 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper tillämpas.

Sidoordnad bokföring

6 § Vid bokföringen ska konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande överblick och kontroll.

Rättelse av bokföringspost

7 § Om en bokförd post rättas, ska det anges när rättelsen har gjorts och vem som har gjort den. Om rättelsen görs genom en särskild rättelsepost, ska det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

Verifikationer

8 § För varje ekonomisk händelse ska det finnas en verifikation. Har en kommun eller ett landsting tagit emot en uppgift om den ekonomiska händelsen i en form som anges i 12 § första stycket, ska denna uppgift användas som verifikation, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 9 § första stycket. Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen i stället grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Flera likartade ekonomiska händelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation.

9 § Verifikationen ska innehålla uppgifter om när den har sammanställts, när den ekonomiska händelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall ska verifikationen även innehålla upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för den ekonomiska händelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen ska ett verifikationsnummer eller annat identifierings-tecken ingå samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda ekonomiska händelsen utan svårighet ska kunna fastställas.

10 § Om en verifikation rättas, ska det anges när rättelsen har gjorts och vem som har gjort den.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

11 § Varje kommun och landsting ska upprätta

1. sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation), och

2. sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå behandlingen av de enskilda bokföringsposterna (behandlingshistorik).

Bevarande av räkenskapsinformation

12 § Räkenskapsinformation ska bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med ett tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som kommunen eller landstinget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick som materialet hade när det kom till kommunen eller landstinget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som kommuner eller landsting själva har upprättat ska bevaras i det skick som materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Arkivering

13 § Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska minst bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av räkenskapsåret. De ska både före och efter bokföringen förvaras ordnade och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2 ska hållas tillgängliga under hela den tid som anges i första stycket.

14 § En kommun eller ett landsting får förstöra sådant material för bevarande av räkenskapsinformation som avses i 12 §, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Om materialet är sådant som avses i 12 § andra stycket, får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

15 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket i enskilda fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 13 §.

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får kommunen eller landstinget inte förstöra dokument, mikroskrift eller maskinläsbara medier som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt.

4 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

1 § En årsredovisning ska bestå av

- en resultaträkning,
- en balansräkning,
- en kassaflödesanalys,
- noter,
- en driftredovisning,
- en investeringsredovisning, och
- en förvaltningsberättelse.

Sammanställda räkenskaper ska ingå i årsredovisningen om sådana upprättas enligt 12 kap. 2 §.

Överskådlighet

2 § Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt.

Rättvisande bild

3 § Årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Om det behövs för att bilden ska bli rättvisande, ska ytterligare upplysningar lämnas i en not.

Om kommunen eller landstinget 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.

Andra grundläggande redovisningsprinciper

4 § När årsredovisningen upprättas ska följande grundläggande redovisningsprinciper iakttas:

1. Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter.
 2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
 3. Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.
 4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
 5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig.
 6. Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
 7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.
 8. Förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.
- Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisnings-
sed och kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild, får avvikelse göras från första stycket.

Årsredovisningens form

5 § Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form.

Specifikation till balansräkningspost

6 § För varje sammandragen post i den balansräkning som ska ingå i årsredovisningen ska de belopp som ingår i postens sammansättning specificeras i en särskild förteckning, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

1 § Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Uppställningsform

2 § Resultaträkningen ska ställas upp i följande form.

Verksamhetens intäkter
Verksamhetens kostnader
Avskrivningar

Verksamhetens nettokostnader

Skatteintäkter
Generella statsbidrag och utjämning

Verksamhetens resultat

Finansiella intäkter
Finansiella kostnader

Resultat efter finansiella poster

Extraordinära poster

Årets resultat

3 § Posterna i resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen i 2 §.

Andra poster än de som finns upptagna i resultaträkningens uppställningsform får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformens poster. Posterna får delas in i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Pensionsutbetalningar

4 § Utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 ska redovisas som kostnader i resultaträkningen.

Extraordinära poster

5 § Intäkter eller kostnader i annan verksamhet än kommunens eller landstingets normala verksamhet ska redovisas som Extraordinära poster.

Jämförelsetal

6 § För varje post eller delpost i resultaträkningen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild, behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras.

Bidrag till infrastruktur

7 § Efter kommunens eller landstingets beslut ska sådana bidrag som avses i 2 kap. 1 § lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter och sådana bidrag till inrättande av forskningsinfrastruktur som avses i 2 kap. 2 § andra stycket samma lag redovisas som en kostnad i resultaträkningen eller tas upp i balansräkningen under posten Bidrag till infrastruktur.

6 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

1 § Balansräkningen ska i sammandrag redovisa kommunens eller landstingets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). Ställda panter och ansvarsförbindelser ska tas upp inom linjen.

Uppställningsform

2 § Balansräkningen ska 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. Bidrag till infrastruktur

C. Omsättningstillgångar

- I. Förråd m.m.
- II. Fordringar
- III. Kortfristiga placeringar
- IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital

- I. Årets resultat
- II. Resultatutjämningsreserv
- III. Övrigt eget kapital

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

3 § Posterna i balansräkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen.

Andra poster än de som finns upptagna i balansräkningens uppställningsform får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformens poster. Posterna får delas in i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Pensionsutbetalningar

4 § Förpliktelser att betala ut pensionsförmåner som intjänats före år 1998 ska inte tas upp som skuld eller avsättning.

Jämförelsetal

5 § För varje post eller delpost i balansräkningen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild, behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras.

Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

6 § Tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska tas upp som anläggningstillgångar. Andra tillgångar ska tas upp som omsättningstillgångar.

7 § Utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter.

Utgifter för forskning får inte tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Avsättningar

8 § Om inte annat följer av 4 § ska sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på

balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias, tas upp som avsättningar.

Upplösning av bidrag till infrastruktur

9 § Varje bidrag som redovisas i balansräkningen enligt 5 kap. 7 § ska upplösas med årliga enhetliga belopp under högst 25 år. Upplösningen ska påbörjas det år bidraget beslutas.

7 kap. Värdering

Allmänna bestämmelser om anläggningstillgångar

Värdering av anläggningstillgångar

1 § Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 3, 4, 6, 8 eller 10 §.

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

2 § I anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad anläggningstillgång ska, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

Avskrivning av anläggningstillgångar

3 § Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 6 kap. 7 § ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

4 § Har en anläggningstillgång vid räkenskapsårets utgång ett lägre värde än vad som följer av 1–3 §§, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången kan antas vara bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar enligt första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen.

Allmänna bestämmelser om värdering av omsättningstillgångar

5 § Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, om inte något annat följer av 6, 8 eller 10 §.

Med anskaffningsvärde avses utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas enligt 2 § första–tredje styckena.

Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Med återanskaffningsvärdet avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffningen som kommunen eller landstinget skulle ha haft om tillgången anskaffats på balansdagen.

Vissa finansiella instrument

6 § Finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde, om inte annat följer av 7 §.

Värdeförändringen av de finansiella instrumenten sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

7 § Följande finansiella instrument får inte värderas till verkligt värde:

1. finansiella instrument för vilka ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas,
2. finansiella instrument som hålls till förfall,
3. fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål,
4. aktier i kommunala bolag och andelar i kommunala föreningar, samt
5. skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

8 § Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vars sammantagna värde är av underordnad betydelse för kommunen eller landstinget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

9 § Fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med god redovisningssed och kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild.

Gåvor

10 § Tillgångar som har tagits emot utan ersättning, eller till en ersättning som väsentligt understiger tillgångarnas verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten.

Avsättningar

11 § Avsättningar ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

12 § Kapitalrabatter och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden ska vara betald. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan väsentlig betydelse.

8 kap. Kassaflödesanalys

1 § I kassaflödesanalysen ska kommunens eller landstingets in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas.

9 kap. Noter

Allmänt om noter

1 § Upplysningar enligt detta kapitel ska lämnas i noter. Ytterligare krav på upplysning i not finns i 4 kap. 3 § andra och tredje styckena.

2 § Om inte annat följer av kravet på överskådlighet i 4 kap. 2 §, ska noter som avser enskilda poster i resultaträkningen eller balansräkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till.

Avvikelse från grundläggande redovisningsprinciper

3 § Om en avvikelse görs med stöd av 4 kap. 4 § andra stycket från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska en upplysning lämnas om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på kommunens eller landstingets resultat och ekonomiska ställning.

Värderings- och omräkningsprinciper

4 § En upplysning ska lämnas om principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder.

För poster i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar och skulder i utländsk valuta ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till svenska kronor.

Särredovisning

5 § En upplysning ska lämnas om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelser i lag eller annan författning.

Jämförelsetal

6 § Om det inte görs någon omräkning eller ändring av jämförelsetal med stöd av 5 kap. 6 § tredje stycket eller 6 kap. 5 § tredje stycket ska en upplysning lämnas om skälen för detta.

Finansiella instrument

7 § En upplysning ska lämnas om värdeförändringen av de finansiella instrumenten enligt 7 kap. 6 § andra stycket.

Bidrag till infrastruktur

8 § En upplysning ska för varje projekt lämnas om det sammanlagda bidraget till infrastruktur enligt 5 kap. 7 § och vad det avser.

Upplysningar ska också lämnas om den valda tiden för bidragets upplösning enligt 6 kap. 9 §, hur mycket av bidraget som upplösts och upptaget belopp under posten Bidrag till infrastruktur.

Nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar

9 § En upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång.

Nyttjandeperiod för immateriella anläggningstillgångar

10 § Om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år enligt 7 kap. 3 § andra stycket, ska en upplysning lämnas om skälen för detta.

Avsättning eller ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser

11 § Om en avsättning eller en ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser har minskat till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska en upplysning lämnas om vilket belopp som avsättningen eller ansvarsförbindelsen har minskats med sedan föregående balansdag.

Extraordinära poster

12 § En upplysning ska lämnas om sådana extraordinära poster som avses i 5 kap. 5 §. I upplysningen ska posterna specificeras till belopp och art.

Räkenskapsrevision

13 § En upplysning ska lämnas om den sammanlagda kostnaden för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Kommunala koncernföretag

14 § En upplysning ska lämnas om vilka kommunala koncernföretag som ingår i den kommunala koncernen och skälen för detta. Av

upplysningen ska det också framgå hur den kommunala koncernens sammansättning har förändrats under räkenskapsåret.

15 § En upplysning ska lämnas om vilka kommunala koncernföretag som enligt 12 kap. 3 § inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna och skälen för detta.

Konsolideringsmetod

16 § En upplysning ska lämnas om de kommunala koncernföretag som har konsoliderats enligt 12 kap. 5 § tredje stycket och skälen för vald konsolideringsmetod.

10 kap. Drift- och investeringsredovisning

Driftredovisningens innehåll

1 § Driftredovisningen ska innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.

Investeringsredovisningens innehåll

2 § Investeringsredovisningen ska innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet.

11 kap. Förvaltningsberättelse

Utvecklingen av verksamheten

1 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet.

Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning

2 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller i resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ekonomiska ställning.

Händelser av väsentlig betydelse

3 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Förväntad utveckling

4 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om kommunens eller landstingets förväntade utveckling.

Väsentliga personalförhållanden

5 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga personalförhållanden.

6 § Förvaltningsberättelsen ska särskilt innehålla upplysningar om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron ska anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift ska också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män, samt
3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30–49 år och 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaron för varje sådan grupp som avses i andra stycket 2 och 3 ska anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift ska inte lämnas när antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ.

Paragrafen gäller inte kommuner och landsting i vilka antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio.

Andra förhållanden av betydelse för styrning och uppföljning

7 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om andra förhållanden än de som anges i 2–5 §§ som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten.

God ekonomisk hushållning

8 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för en god ekonomisk hushållning enligt 11 kap. 6 § första och andra styckena kommunallagen (2017:725) har uppnåtts och följts.

Ekonomisk ställning

9 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Balanskravsresultat

Balanskravsutredning

10 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,

3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper, och
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper.

Negativt balanskravsresultat

11 § Om balanskravsresultatet enligt 10 § för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt det negativa balanskravsresultatet ska regleras enligt 11 kap. 12 § kommunallagen (2017:725).

Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske, ska en upplysning lämnas om skälen för detta.

En upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

Den kommunala koncernen

12 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om den kommunala koncernen enligt 1–5 och 7–9 §§.

Privata utförare

13 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden om privata utförare enligt 10 kap. 7 § kommunallagen (2017:725) som inte är ett kommunalt koncernföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomiska ställning.

12 kap. Sammanställda räkenskaper

De sammanställda räkenskapernas delar

1 § Med sammanställda räkenskaper för en kommunal koncern avses en sammanställning av kommunens eller landstingets och de kommunala koncernföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper

2 § Sammanställda räkenskaper ska upprättas för den kommunala koncernen.

Sammanställda räkenskaper behöver dock inte upprättas för den kommunala koncernen om samtliga kommunala koncernföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Kommunala koncernföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna

3 § Ett kommunalt koncernföretag behöver inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Om två eller flera av dessa kommunala koncernföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget, ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Förvärvsanalys

4 § Första gången ett kommunalt koncernföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna ska en förvärvsanalys upprättas för att fastställa anskaffningsvärdet på det förvärvade kommunala koncernföretagets identifierbara tillgångar och skulder. En sådan förvärvsanalys ska också upprättas vid förvärv av aktier eller andelar i en juridisk person.

Konsolideringsmetod

5 § Ett kommunalt koncernföretags identifierbara tillgångar och skulder enligt förvärvsanalysen i 4 § ska räknas in i den sammanställda resultaträkningen och i den sammanställda balansräkningen.

Konsolidering ska ske i proportion till kommunens eller landstingets ägda andel av det kommunala koncernföretaget. Om det kommunala koncernföretaget är en stiftelse, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, ska konsolidering ske i proportion till kommunens eller landstingets andel av det kommunala koncernföretagets tillgångar och skulder.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild, får kapitalandelsmetoden i 7 kap. 26 §, 27 §, 28 § första stycket och 29 § årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas vid konsolidering.

Sammanställd resultaträkning och sammanställd balansräkning

6 § I fråga om upprättandet av den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska 5 kap. om resultaträkning och 6 kap. om balansräkning tillämpas.

I fråga om posterna i den sammanställda balansräkningen ska 4 kap. 6 § om specifikation till balansräkningspost tillämpas.

Sammanställd kassaflödesanalys

7 § I fråga om upprättande av den sammanställda kassaflödesanalysen ska 8 kap. 1 § om kassaflödesanalys tillämpas.

Noter

8 § I fråga om upprättande av noter i de sammanställda räkenskaperna ska 9 kap. 1–7, 9–12 och 14–16 §§ tillämpas.

13 kap. Delårsrapport

Upprättande av delårsrapport

1 § Minst en gång under räkenskapsåret ska en särskild redovisning (delårsrapport) upprättas för verksamheten och ekonomin från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapportens delar

2 § Delårsrapporten ska innehålla

- en resultaträkning,
- en balansräkning, och
- en förenklad förvaltningsberättelse.

Jämförelsetal

3 § För varje post eller delpost i resultaträkningen i en delårsrapport ska belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskapsår, prognos för resultatet för räkenskapsåret och budget för innevarande räkenskapsår redovisas.

För varje post eller delpost i balansräkningen i en delårsrapport ska belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
 2. Genom lagen upphävs lagen (1997:614) om kommunal redovisning.
 3. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för upplösning av bidrag till infrastruktur som har beslutats under år 2009.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser

Härigenom föreskrivs att 24 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Styrelsen *skall* svara för samordningsförbundets räkenskaper och årligen inom tre månader från räkenskapsårets slut upprätta årsbokslut och årsredovisning. Lagen (1997:614) om kommunal redovisning skall gälla i tillämpliga delar.

24 §

Styrelsen *ska* svara för samordningsförbundets räkenskaper och årligen inom tre månader från räkenskapsårets slut upprätta årsredovisning. *I fråga om upprättande av årsredovisningen tillämpas lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 2004:793.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

En öppen redovisning och en separat redovisning enligt 3 och 4 §§ som avser verksamhet som bedrivs inom en kommun eller ett landsting och som inte utgör räkenskapsinformation enligt *lagen (1997:614) om kommunal redovisning* skall arkiveras i enlighet med bestämmelserna om bevarande och arkivering m.m. i 2 kap. 10–13 §§ den lagen. Detsamma gäller uppgifter av betydelse för redovisningarna.

Sådana redovisningar och uppgifter som sägs i första stycket och som avser verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person vilken omfattas av bokföringslagen (1999:1078) skall arkiveras i enlighet med bestämmelserna om arkivering m.m. i 7 kap. den lagen även om informationen inte utgör räkenskapsinformation i bokföringslagens mening.

I arkivlagen (1990:782) finns ytterligare bestämmelser om arkivering.

En öppen redovisning och en separat redovisning enligt 3 och 4 §§ som avser verksamhet som bedrivs inom en kommun eller ett landsting och som inte utgör räkenskapsinformation enligt 2 kap. 4 § *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning* ska arkiveras i enlighet med bestämmelserna om bevarande och arkivering i 3 kap. 12–15 §§ den lagen. Detsamma gäller uppgifter av betydelse för redovisningarna.

Sådana redovisningar och uppgifter som sägs i första stycket och som avser verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person vilken omfattas av bokföringslagen (1999:1078) ska arkiveras i enlighet med bestämmelserna om arkivering m.m. i 7 kap. den lagen även om informationen inte utgör räkenskapsinformation i bokföringslagens mening.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.

2.4 Förslag till lag om ändring i kommunallagen (2017:725)

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 12, 14, 16 och 24 §§ kommunallagen (2017:725) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

12 §

Om balanskravsresultatet enligt 4 kap. 3 a § lagen (1997:614) om kommunal redovisning för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

Om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske.
Beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

14 §

Kommuner och landsting får till en resultatutjämningsreserv reservera medel som får användas för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

Reservering får göras med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 4 kap. 3 a § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, som överstiger

Reservering får göras med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning, som överstiger

1. en procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, eller

2. två procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, om kommunen eller landstinget har ett negativt eget kapital, inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser.

16 §

Fullmäktige ska behandla minst en delårsrapport som upprättats enligt 9 kap. 1 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

Fullmäktige ska behandla minst en delårsrapport som upprättats enligt 13 kap. 1 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning.

Styrelsen ska inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar överlämna

*delårsrapporten till fullmäktige
och revisorer.*

24 §

Bestämmelser om bokföring och årsredovisning finns i <i>lagen</i> (1997:614) om kommunal redovisning.	Bestämmelser om bokföring och årsredovisning finns i <i>lagen</i> (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning.
--	--

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade den 28 augusti 2014 att tillsätta en särskild utredare med uppgift att se över lagen (1997:614) om kommunal redovisning (dir. 2014:125). Utredningen antog namnet KomRed (Fi 2014:13). Syftet med översynen var att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting. Utgångspunkten skulle bl.a. vara att de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt beaktas och att redovisningslagstiftningen även fortsättningsvis ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Utredningen överlämnade i mars 2016 betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1* och utredningens lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2016/01153/K).

4 En ny lag om kommunal bokföring och redovisning

4.1 Varför behövs den kommunala redovisningen?

Kraven på redovisningen inom kommunal och privat sektor är i många avseenden lika. Att ta fram information och göra en redovisning handlar om att registrera och periodisera transaktioner, samt att sammanställa finansiella rapporter. Det ställs i båda sektorerna krav på t.ex. verifiering, systemdokumentation och behandlingshistorik. Det finns dock vissa särskilda förhållanden som skiljer kommunal verksamhet från den verksamhet som privata företag bedriver. Det brukar betecknas som den kommunala särarten, och påverkar hur den kommunala redovisningen utformas.

Den kommunala redovisningen är ett underlag för ekonomiska och politiska beslut. Tillgång till information är en grundförutsättning för en fungerande demokrati och en effektiv förvaltning av ekonomin. Redovisningen fyller därför en viktig funktion.

Det är delvis samma aktörer som använder kommunal och privat redovisning, t.ex. kreditinstitut. Den kommunala särarten gör dock att gruppen som använder den kommunala redovisningen är större och inbördes mer heterogen jämfört med den som använder privata företags redovisning. Olika aktörer ställer skilda krav på ekonomisk information och mått. Det måste därför göras en avvägning mellan hur detaljerad redovisningen ska vara i olika avseenden och vad som krävs för att ta fram uppgifterna, dvs. en bedömning av nyttan i förhållande till kostnaden.

Den avgörande egenskapen för en redovisningsenhet är att det finns användare som behöver finansiell information om denna. Detta för att

kunna utkräva ansvar eller fatta beslut om resursfördelning och framtida resursbehov. Den kommunala finansiella rapporteringen har således olika 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 kommun, ett landsting eller hela kommunkoncernen dvs. en kommun eller ett landsting och dess företag.

Redovisningen är central för fullmäktiges ansvarsprövning av styrelser och nämnder. Den används även för avstämning av de krav på den kommunala ekonomin som ställs i lag och vid utvärdering av resursanvändningen. Redovisningen är därför ett viktigt verktyg för både den politiska majoriteten och oppositionen i kommuner och landsting.

Medlemmar i kommuner och landsting har ett direkt intresse av den kommunala redovisningen. Den ger dem information som är intressant för dem i deras roller som t.ex. röstberättigade, skattebetalare, brukare och anställda. Media använder redovisningen för att informera om och granska kommunernas och landstingens verksamheter.

Staten använder bl.a. den kommunala redovisningen som underlag för det kommunala utjämnningssystemet och vid tilldelning av resurser till kommuner och landsting genom statsbidrag. Den kommunala verksamheten är en stor del av offentlig sektor och den svenska ekonomin. Redovisningen behövs därför också för nationalräkenskaperna och som underlag för den finansiella politiken på nationell nivå. Även andra kommuner och landsting kan ha intresse av redovisningen. Det finns vidare företag och organisationer som är intressenter på grund av att de är beroende av ersättningssystem eller att de konkurrerar med den verksamhet som kommuner och landsting bedriver.

4.2 Lagen om kommunal redovisning

Länge saknades en närmare lagreglering av kommunal redovisning. I allt väsentligt överläts det till kommuner och landsting att själva utveckla den kommunala redovisningen. Mer allmänna bestämmelser, t.ex. om att styrelsen ska upprätta en årsredovisning, har emellertid funnits i kommunallagen. Regeringen övervägde vid tillkomsten av 1991 års kommunallag (1991:900) att införa mer preciserade regler för redovisningen men stannade vid att lagens bestämmelser om den kommunala redovisningen bara skulle ange ramarna för redovisningsarbetet. Det överlämnades i stället till fullmäktige att närmare besluta om kompletterande föreskrifter om redovisning. Det förslag till kommunalt normalreglemente som Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet hade utarbetat framhölls dock som en god förebild för hur sådana närmare föreskrifter kunde utformas (prop. 1990/91:117 s. 122 f.).

Lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, trädde i kraft den 1 januari 1998. Lagen reglerar kommuners, landstings och kommunalförbunds externredovisning. Samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser ska också

följa lagen i tillämpliga delar. Förutom bestämmelser om externredovisning innehåller KRL allmänna bestämmelser om bokföring och bestämmelser som avser internredovisning.

KRL bygger i allt väsentligt på det normalreglemente som Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet presenterade 1986 och den lagstiftning som finns för redovisning inom den privata sektorn. Regeringen påtalade i lagens förarbeten att kommuner och landsting är en väsentlig del av samhällsekonomin och att det är viktigt att ekonomiska beslut grundas på ett stabilt och relevant beslutsunderlag. Genom lagstiftning skulle det skapas bättre förutsättningar att upprätthålla en samordnad och enhetlig kommunal redovisningsstandard som skulle kunna förbättra jämförbarheten och analysförutsättningarna (prop. 1996/97:52 s. 30).

KRL är en ramlagstiftning som ger utrymme för normbildning genom det krav på god redovisningssed som finns i lagens första kapitel (prop. 1996/97:52 s. 44). Även den lagstiftning som finns om redovisning för privata företag, bl.a. årsredovisningslagen (1995:1554) har karaktären av ramlagstiftning.

Regeringen ansåg vid lagens tillkomst att de specifika förutsättningar som gäller för kommunal verksamhet gör att den redovisningslagstiftning som gäller för näringslivet inte är direkt överförbar. Det grundläggande synsättet på redovisning ansågs vara detsamma i båda sektorer men regeringen påpekade att den kommunala särarten gör att särskilda krav kan ställas på den kommunala redovisningen. Syftet med den kommunala externredovisningen är att ge fullmäktige, kommuninvånare och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning (prop. 1996/97:52 s. 42 f.).

Bolag som ägs helt eller delvis av en kommun eller ett landsting omfattas inte av KRL utan för dessa gäller samma bokförings- och redovisningsregler som för privata företag. Information om dessa bolag ska dock ingå i den sammanställda redovisningen som är en del av årsredovisningen. Detsamma gäller stiftelser som kommunen eller landstinget ensamt, eller tillsammans med någon annan bildat, och ekonomiska föreningar där kommunen eller landstinget bestämmer tillsammans med någon annan. Syftet med detta är att ge en samlad bild av kommunens totala ekonomiska engagemang.

4.3 Rådet för kommunal redovisning

Normgivande organ inom kommunal redovisning är Rådet för kommunal redovisning (RKR) vars huvudsakliga syfte är att utveckla god redovisningssed enligt KRL. RKR är en ideell förening vars medlemmar är staten och Sveriges Kommuner och Landsting. RKR bildades 1997 och ger ut rekommendationer, informationsmaterial och idéskrifter inom kommunal redovisning. RKR inspireras både av nationell normgivning från Bokföringsnämnden och av internationell normgivning, t.ex. från IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board). De ekonomiska och legala förutsättningarna varierar dock mellan såväl länder som sektorer.

4.4 Övergripande krav på den kommunala ekonomin

4.4.1 Finanspolitiskt ramverk

Finanspolitiken utformas utifrån ett antal principer som utgör det nationella finanspolitiska ramverket. Ramverket är ett verktyg som ska se till att finanspolitiken är långsiktigt hållbar och transparent. Riksdagen fastställer målet för den offentliga sektorns finansiella sparande (överskottsmålet). Riksdagen fastställer också ett utgiftstak för statens och ålderspensionssystemets utgifter för tre år framåt. Överskottsmålet och utgiftstaket ger det totala ekonomiska utrymmet i budgetprocessen. För att stärka budgetprocessen på lokal nivå tillämpas ett balanskrav för kommunsektorn. Kravet innebär att varje kommun och landsting ska budgetera för ett resultat i balans. Balanskravet anger den lägsta godtagbara resultatnivån. Kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Det kommunala balanskravet och utgiftstaket är viktiga instrument för att uppnå överskottsmålet.

4.4.2 God ekonomisk hushållning

Regelverket om kommunal redovisning samspelar med de bestämmelser som finns i kommunallagen (2017:725) om budget och god ekonomisk hushållning. Bestämmelserna i KRL och kommunallagen kompletterar därmed varandra.

I 1953 års kommunallag infördes ett kommunalt förmögenhetsskydd. Bestämmelsen byggde på tanken att en generation inte har rätt att förbruka vad föregående generationer ”ihopbragt till sina efterkommandes gagn”. Det innebar att en kommuns fasta och lösa egendom borde förvaltas så att kommunens förmögenhet inte minskade. Denna bestämmelse fördes inte över till 1991 års kommunallag. Enligt regeringen kunde det inte alltid sättas likhetstecken mellan ett gott och sunt ekonomiskt handlande och en strävan att alltid hålla förmögenheten intakt (prop. 1990/91:117 s. 109 f.). Kommuner och landsting ansågs ibland kunna behöva använda sina medel på ett friare sätt än vad som följde av bestämmelsen om förmögenhetsskydd. Det infördes i stället en allmän regel om att kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Bestämmelsen gäller även i den verksamhet som kommuner och landsting bedriver genom andra juridiska personer. Regeringen ansåg det inte vara meningsfullt att uttömmande i lag ange vad som kan anses höra till god ekonomisk hushållning.

I 11 kap. 2 § kommunallagen finns ett exempel på vad som ligger i kravet på en sådan hushållning, nämligen att medelsförvaltningen ska ske på ett sådant sätt att krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses. I förarbetena ges vidare bl.a. följande exempel på vad som utgör god ekonomisk hushållning. En god ekonomisk hushållning bör vara att de löpande intäkterna täcker de löpande kostnaderna. Det är normalt sett inte god ekonomisk hushållning att finansiera löpande driftskostnader med lån. När en kommun eller ett landsting får betalning vid en försäljning av en anläggningstillgång, eller får försäkrings-

ersättning för en sådan tillgång, ska motsvarande belopp användas till att investera i andra anläggningstillgångar eller betala långfristiga skulder, med undantag för vissa särskilda fall när medlen kan användas på annat sätt. Det kan vara fallet när behovet av anläggningstillgångar minskar på grund av vikande befolkningsunderlag eller ändrad verksamhetsinriktning. I god ekonomisk hushållning ligger också att man vårdar tillgångar väl, har god framförhållning i den fysiska planeringen och en effektiv organisation (prop. 1990/91:117 s. 211).

Ett nollresultat är enligt förarbetena till KRL inte tillräckligt för att kravet på god ekonomisk hushållning ska vara uppfyllt. För att kravet ska vara uppfyllt bör utfallet ligga på en nivå som "realt sett" åtminstone konsoliderar ekonomin (prop. 1996/97:52 s. 32 f.).

Mål och riktlinjer

I syfte att stödja strävandena mot god ekonomisk hushållning infördes 2004 krav på att kommuner och landsting i budgeten ska sätta upp mål och riktlinjer för verksamheten som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. För ekonomin ska anges de finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. De finansiella målen ska även tas in i den treåriga planen för ekonomin. Detta skulle stärka långsiktigheten i kommuners och landstings ekonomiska och verksamhetsmässiga planeringar (prop. 2003/04:105 s. 10 f.).

Vilken omfattning som målen eller riktlinjerna ska ha och vilka områden av den kommunala verksamheten som ska omfattas av dessa regleras inte. Detta överlämnades till den enskilda kommunen eller landstinget att bestämma, med utgångspunkt från sina egna förhållanden och med beaktande av riksdagens beslutade nationella mål (prop. 2003/04:105 s. 11).

Förvaltningsberättelsen ska enligt 4 kap. 5 § KRL innehålla en utvärdering av utfallet av de i budgeten ställda målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning. Förvaltningsberättelsen ska även innehålla en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

4.4.3 Balanskravet

Krav på en budget i balans

Den ekonomiska krisen i början av 1990-talet skadade de svenska statsfinanserna. Det kom därför att genomföras en rad åtgärder för att skapa förutsättningar att driva en långsiktigt hållbar ekonomisk politik. Det infördes ett mål för överskott i de offentliga finanserna och ett utgiftstak för staten. Regeringen initierade 1995 en översyn av bestämmelserna om ekonomisk förvaltning i kommuner och landsting. Det fanns från regeringens sida en oro över utvecklingen av kommunernas och landstingens ekonomi.

Det lagstadgade kravet på god ekonomisk hushållning ansågs inte ha haft en tillräcklig styreffekt och ett förslag om krav på en kommunal ekonomi i balans lades fram. Balanskravet, som 1998 infördes i kommunallagen, skulle förhindra en fortlöpande urgröpning av den kommunala ekonomin och skapa förutsättningar för en långsiktig stabil finansiell utveckling (prop. 1996/97:52 s. 29 f.). Kravet innebär att

budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. Det innebär att i normalfallet ska årets resultat enligt resultaträkningen, och förändringen av det egna kapitalet, vara positivt. Bakom balanskravet ligger den grundläggande idén om att varje generation ska bära de kostnader för service som den generationen beslutar om och konsumerar.

Balanskravet gäller inte kommunala bolag, stiftelser och föreningar. Däremot måste eventuellt bidrag till t.ex. ett kommunalt bolag för att täcka en förlust redovisas som en kostnad i kommunens eller landstingets resultaträkning. På motsvarande sätt redovisas avkastning från de kommunala bolagen som en intäkt i resultaträkningen (prop. 1996/97:52 s. 35 f. och 54 f.).

Ett balanskrav relateras till resultaträkningen och inte till balansräkningen. Införandet av kravet på en budget i balans syftade till att förstärka det krav på god ekonomisk hushållning som redan fanns för kommunerna. Balanskravet ska ses som en miniminivå. Att balanskravet är uppfyllt innebär inte nödvändigtvis att kravet på god ekonomisk hushållning är uppfyllt.

Undantag från kravet på en budget i balans

En kommun eller ett landsting får enligt 11 kap. 5 § tredje stycket kommunallagen underbalansera budgeten under förutsättning att det tidigare har gjorts avsättning till en resultatutjämningsreserv som kan tas i anspråk eller om det finns synnerliga skäl.

Rekvisitet synnerliga skäl markerar att det ställs mycket höga krav för att undantaget ska vara tillämpligt. Regeringen anförde i förarbetena att det i vissa mycket speciella fall kan finnas skäl att acceptera avsteg från kravet att fastställa en budget i balans (prop. 2003/04:105 s. 25). Det handlar om fall där frågåendet är mycket väl motiverat och kravet på god ekonomisk hushållning är uppfyllt. Det överlämnades i första hand till kommuner och landsting att bedöma vad som omfattas av synnerliga skäl.

Som exempel på vad som utgör synnerliga skäl nämns i förarbetena bl.a. att en kommun eller ett landsting med en stark finansiell ställning ges möjlighet att med beaktande av god ekonomisk hushållning minska sin förmögenhet, dvs. upprätta en budget som inte är i balans (prop. 1996/97:52 s. 38 f. och prop. 2003/04:105 s. 18 f.). För att ett uttag av det egna kapitalet inte ska bryta mot kravet på en god ekonomisk hushållning ska det bl.a. finnas kapital som täcker hela pensionsåtagandet, även den del som redovisas som en ansvarsförbindelse. Därutöver ska det finnas en buffert med realiserbara tillgångar som kan användas för delfinansiering av framtida investeringar. När dessa delar är täckta måste kommunens eller landstingets egna förutsättningar definieras utifrån skuldsättning, riskexponering och penningflöde.

Större omstruktureringsåtgärder med åtföljande kostnader som en kommun eller ett landsting vidtar i syfte att uppnå en god ekonomisk hushållning bör enligt regeringens mening kunna utgöra skäl för att inte fastställa en budget i balans. Det kan t.ex. gälla en kommun eller ett landsting med befolkningsminskning som behöver omstrukturera sin verksamhet efter förändrade behov för att få minskade framtida kostnader (prop. 2003/04:105 s. 19).

Ett negativt resultat måste regleras

Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna ska det negativa resultatet enligt 11 kap. 12 § kommunallagen regleras och det redovisade egna kapitalet återställas inom de närmast följande tre åren. Vid beräkningen av om det finns något resultat att återställa (balanskravsresultat) ska årets resultat justeras med vissa poster. Hur balanskravsresultatet beräknas finns reglerat i KRL. Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för när regleringen av ett negativt balanskravsresultat ska ske och beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Enligt 11 kap.13 § kommunallagen får fullmäktige besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl. Synnerliga skäl kan finnas då en kommun eller ett landsting vid upprättandet av budgeten gjort ett undantag från kravet på en budget i balans med hänvisning till synnerliga skäl (prop. 2011/12:172 s. 42). Faktorer som till exempel negativ befolkningsutveckling, hög arbetslöshet, förändringar av skatteintäkter, statsbidrags- och utjämnings-systemet eller andra faktorer som det bör finnas beredskap för är enligt förarbetena inte skäl för underlåtenhet att reglera ett negativt resultat (prop. 2003/04:105 s. 21).

4.4.4 Balanskravet i den kommunala redovisningen

Bestämmelserna om balanskravet och om när ett negativt balanskravsresultat måste regleras finns i kommunallagen. I KRL regleras vilka upplysningar om balanskravsresultatet som ska lämnas i förvaltningsberättelsen och hur det beräknas.

I förvaltningsberättelsen ska det, enligt 4 kap. 3 a § KRL, finnas upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserv (balanskravsresultat). Syftet med införandet av tydligare och mer formaliserade krav på redovisningen av balanskravsresultatet var att åstadkomma en likformighet av redovisningen som skulle skapa förutsättningar för jämförelser mellan olika kommuner (prop. 2011/12:172 s. 35).

Balanskravsjusteringar görs enligt anvisningar i paragrafens andra stycke, bl.a. ska endast realisationsvinster som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning räknas med.

Enligt 4 kap. 4 § KRL ska en kommun i förvaltningsberättelsen upplysa om när och på vilket sätt ett negativt balanskravsresultat kommer att regleras. För det fall fullmäktige har beslutat att inte reglera det negativa balanskravsresultatet ska skälen för det anges. Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

4.4.5 Resultatutjämningsreserver

Det har sedan den 1 januari 2013 funnits möjlighet för kommuner och landsting att under vissa förutsättningar reservera delar av ett positivt resultat i en resultatutjämningsreserv. Resultatutjämningsreserver skapa-

des för att ge kommuner och landsting bättre möjligheter att möta konjunkturvariationer. En resultatutjämningsreserv byggs upp inom ramen för det egna kapitalet. Med en resultatutjämningsreserv kan en del av ett överskott reserveras i goda tider och medlen kan sedan användas för att täcka underskott som uppstår till följd av en lågkonjunktur.

Enligt 11 kap. 14 § kommunallagen får en reservering göras till en resultatutjämningsreserv med ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen en del av årets resultat eller del av årets resultat efter balanskravsjusteringar. Beloppet måste överstiga en procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, alternativt två procent av summan av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning om kommunen har ett negativt eget kapital inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser.

4.5 En ny lag föreslås

Regeringens förslag: En ny lag om kommunal bokföring och redovisning ska ersätta den nuvarande lagen om kommunal redovisning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: KRL är en ramlagstiftning och innehåller, jämfört med redovisningslagstiftningen för privata företag, förhållandevis få bestämmelser. Lagen har varit i kraft i nästan 20 år och har under denna tid ändrats och uppdaterats på en del punkter men någon samlad översyn har inte gjorts. Sedan lagen infördes har dock såväl omvärlden som förutsättningarna för den kommunala redovisningen förändrats.

Det finns inte någon statlig myndighet som kan utfärda allmänna råd eller föreskrifter om den kommunala redovisningen. Lagstiftaren har därmed lämnat ett betydande utrymme till normgivande organ att tolka lagen och utveckla god redovisningssed inom den kommunala redovisningen. RKR är det normgivande organ som finns inom den kommunala redovisningen.

Det är naturligtvis inte möjligt att i lag detaljreglera alla redovisningsfrågor som kan komma att aktualiseras. Där har det normgivande organet inom kommunal redovisning en viktig roll eftersom det förhållandevis snabbt kan anpassa sina rekommendationer. För att säkerställa en likvärdig tillämpning för vissa mer grundläggande frågor är dessa dock enligt regeringen lämpligare att reglera i lag.

Ett stabilt ramverk för den kommunala sektorn är en viktig förutsättning för att hantera kommunernas och landstingen framtida utmaningar. En viktig komponent i ett sådant stabilt ramverk är en god ekonomisk styrning. En grundförutsättning för att kommuner och landsting ska kunna uppnå en god ekonomisk styrning är att den kommunala redovisningen är rättvisande och transparent samt möjliggör jämförelser.

Mot denna bakgrund är det enligt regeringens uppfattning viktigt att skapa en tydligare ram för den kommunala redovisningen. Många

bestämmelser kan överföras oförändrade i sak till den nya lagen, såsom exempelvis att lagen även ska gälla för kommunalförbund. Regeringen föreslår dock flera nya bestämmelser, bl.a. i frågor där vägledning tidigare endast kunnat sökas i de rekommendationer som RKR givit ut. Antalet paragrafer utökas därför. Att föra in dessa nya paragrafer i den befintliga lagen skulle göra lagen svårtillgänglig. Det finns därför ett behov av en omarbetad struktur med en tydligare disposition, vilket enligt regeringens mening lättast kan åstadkommas genom att ersätta nuvarande KRL med en ny lag.

För att bättre återspegla innehållet i lagen föreslår regeringen, liksom utredningen, att en ny lag ersätter nuvarande lag om kommunal redovisning och att lagens rubrik ska ändras till lagen om kommunal bokföring och redovisning.

Sammantaget anser regeringen att förslaget till ny lag om kommunal bokföring och redovisning skapar en tydligare ram för den kommunala redovisningen och en bättre struktur som underlättar för de som ska tillämpa lagen. Karaktären av ramlagstiftning kvarstår dock även med regeringens förslag till ny lag.

4.6 En tydligare struktur

Regeringens förslag: Den nya lagen ska innehålla bestämmelser om bokföring och redovisning. Lagen ska vara indelad i följande kapitel:

- Inledande bestämmelser (1 kap.)
- Ord och uttryck i lagen (2 kap.)
- Bokföring och arkivering (3 kap.)
- Allmänna bestämmelser om årsredovisning (4 kap.)
- Resultaträkning (5 kap.)
- Balansräkning (6 kap.)
- Värdering (7 kap.)
- Kassaflödesanalys (8 kap.)
- Noter (9 kap.)
- Drift- och investeringsredovisning (10 kap.)
- Förvaltningsberättelse (11 kap.)
- Sammanställda räkenskaper (12 kap.)
- Delårsrapport (13 kap.)

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har föreslagit att kapitel 2 ska ha rubriken Definitioner.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Kommunalekonomernas förening (KEF), Arjeplogs, Kirunas och Örnsköldsviks kommuner anser att kapitel 9 bör få benämningen Noter och tilläggsupplysningar.

Skälen för regeringens förslag: Regeringens förslag till ny lag om kommunal bokföring och redovisning bygger till stora delar på nuvarande lag om kommunal redovisning. Därutöver föreslås ett stort antal nya bestämmelser. Vidare har lagtexten varit föremål för en översyn; språket har moderniserats, bestämmelserna har delats upp på ett större

antal paragrafer och det har förts in flera nya rubriker. Regeringen anser att en ny kapitelindelning gör lagen mer logisk och lättillgänglig vilket underlättar för de som ska tillämpa lagen. Regeringen anser, till skillnad från *KEF*, *Arjeplogs*, *Kirunas* och *Örnsköldsviks kommuner*, att kapitel 9 ska ha benämningen *Noter* eftersom alla de upplysningar som ska lämnas enligt bestämmelserna i kapitlet ska lämnas i form av noter.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att följande kapitel ska finnas i den föreslagna lagen om kommunal bokföring och redovisning:

- 1 kap. Inledande bestämmelser
- 2 kap. Ord och uttryck i lagen
- 3 kap. Bokföring och arkivering
- 4 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning
- 5 kap. Resultaträkning
- 6 kap. Balansräkning
- 7 kap. Värdering
- 8 kap. Kassaflödesanalys
- 9 kap. Noter
- 10 kap. Drift- och investeringsredovisning
- 11 kap. Förvaltningsberättelse
- 12 kap. Sammanställda räkenskaper
- 13 kap. Delårsrapport

5 Bokföring och arkivering

5.1 Räkenskapsinformation

Regeringens förslag: Vad som avses med räkenskapsinformation ska ändras på så vis att noter inte längre ska omfattas men delårsrapporter framöver ska utgöra räkenskapsinformation.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I 1 kap. 5 § 4 lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, finns en definition av begreppet räkenskapsinformation. Av denna framgår bl.a. att räkenskapsinformation är sådana sammanställningar av uppgifter som avses i:

- 2 kap. 3 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 2 kap. 4 § (verifikation och handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 2 kap. 7 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 2 kap. 9 § (sidoordnad bokföring),
 - 3 kap. 2 § (årsredovisning),
 - 3 kap. 2 § andra stycket (noter till balansräkning och resultaträkning),
- och
- 3 kap. 5 § (specifikation av balansräkningspost).

I definitionen finns hänvisningar till både bestämmelserna om årsredovisning och noter till balansräkning och resultaträkning. Regeringen föreslår i avsnitt 6.1. att noter ska vara en del av årsredovisningen. Detta innebär att en hänvisning till bestämmelsen om noter, inte behövs i den nya lagen. Regeringen delar vidare utredningens bedömning att en delårsrapport är en sådan sammanställning av uppgifter som utgör räkenskapsinformation och att detta bör tydliggöras i lagen.

Regeringen föreslår därför att definitionen av räkenskapsinformation ska ändras på så vis att noter inte längre ska ingå i definitionen och att det ska göras ett tillägg om att delårsrapporter ska utgöra räkenskapsinformation.

5.2 Hur bokföringen ska vara ordnad

Regeringens förslag: Bokföringen ska vara ordnad på ett sådant sätt att det finns förutsättningar för kontroll av kommunens eller landstingets ekonomi och så att statistik kan lämnas enligt lag eller annan författning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Bokföringen ska enligt nu gällande reglering vara ordnad så att det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den budget som fullmäktige har fastställt, en tillräcklig kontroll av verksamheten kan upprätthållas och en tillfredsställande finansstatistisk information kan lämnas. (2 kap. 2 § 1–3 KRL). I förarbetena anförs när det gäller punkten 2, om upprätthållande av en tillräcklig kontroll av verksamheten, att bestämmelsen innebär att styrelsens och övriga nämnders kontroll ska vara ändamålsenlig för styrning och uppföljning av kommunens och landstingets ekonomi. Den ska också innehålla kontroller som på ett effektivt och rationellt sätt garanterar att redovisningen ger upplysning om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning (prop. 1996/97:52 s. 70).

Utredningen anser att det finns svårigheter med att utifrån bokföringen utöva kontroll över verksamheten. Bokföringen är central för kontrollen av kommuners och landstings ekonomi men är inte lika viktig för kontrollen av kommunerna och landstingens verksamhet vilken bl.a. granskas av de kommunala revisorerna. Revisorerna ska bl.a. pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig, 12 kap. 1 § andra stycket kommunallagen (2017:725).

Mot denna bakgrund anser regeringen att syftet med bestämmelsen bör vara att säkerställa en tillfredsställande kontroll över ekonomin, inte över verksamheten, och att detta bör framgå av lagstiftningen. Regeringen föreslår därför att bokföringen ska vara ordnad så att det finns förutsättningar för kontroll av kommunens eller landstingets ekonomi.

Som framgår ovan finns det i dag krav på att bokföringen ska vara ordnad så att en tillfredsställande finansstatistisk information kan lämnas. Regeringen delar utredningens bedömning och anser att det finns skäl att begränsa kravet på vilken statistisk information som ska kunna tas fram. Regeringen föreslår därför att bokföringen ska vara ordnad på ett sådant sätt att statistik kan lämnas enligt lag eller annan författning.

5.3 Arkivering av räkenskapsinformation

Regeringens förslag: Arkiveringstiden för räkenskapsinformation förkortas från tio till sju år.

Tiden som maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel ska hållas tillgängliga förkortas från tio till sju år.

Regeringens bedömning: Hänvisningen till arkivlagen bör inte föras över till den nya lagen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Tiden för arkivering av räkenskapsinformation för kommuner och landsting regleras i 2 kap. 11 § KRL. I bestämmelsen anges följande. Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska minst bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. I övrigt gäller bestämmelserna i arkivlagen (1990:782) för dessa handlingar. Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel ska hållas tillgängliga under hela den tid som anges ovan.

Enligt förarbetena var utgångspunkten att bestämmelserna om räkenskapsinformation och arkivering skulle vara anpassade till regleringen i bokföringslagen (1999:1078), förkortad BFL. Detta för att samma krav ska gälla för kommuner och landsting som för bokföringsskyldiga i den privata sektorn (prop. 1999/2000:115 s. 35).

Därmed efterliknar den aktuella bestämmelsen i KRL i hög grad den tidigare huvudregeln om tid för arkivering i BFL. Räkenskapsinformationen skulle enligt huvudregeln i BFL arkiveras minst till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Denna tid förkortades 2011 till sju år. I förarbetena angavs då att kravet på bevarande av räkenskapsinformation för att affärshändelser ska kunna kontrolleras i efterhand, får ställas mot de kostnader och praktiska problem som långa arkiveringstider kan leda till för de bokföringsskyldiga (prop. 2009/10:235 s. 88).

För att huvudregeln om arkiveringstiden för räkenskapsinformation ska vara densamma för kommuner och landsting och för den privata sektorn

föreslår regeringen att arkiveringstiden för räkenskapsinformation förkortas från tio till sju år. Följaktligen föreslås även den tid som maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel ska hållas tillgängliga förkortas från tio till sju år.

Regeringen delar utredningens uppfattning att hänvisningen till arkivlagen bör tas bort. Det innebär dock ingen ändring i sak eftersom arkivlagens tillämplighet framgår av arkivlagens bestämmelser.

5.4 Överföring och förstörande av räkenskapsinformation

Regeringens förslag: Bestämmelsen om överföring och förstörande av räkenskapsinformation ändras på så vis att även dokument och mikroskrift som används för att bevara räkenskapsinformation får förstöras om informationen på ett betryggande sätt överförs till annat sådant material. Ursprungligt material som kommuner eller landsting själva har upprättat får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Utredningens förslag: Utredningen har inte behandlat dessa frågor.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser däribland *Skatteverket*, *Bokföringsnämnden (BFN)*, *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)*, *Rådet för kommunal redovisning (RKR)*, *Kommunalekonomiska föreningen (KEF)* samt ett flertal kommuner och landsting föreslår att det i lagen införs regler om när räkenskapsinformation får förstöras. Dessa remissinstanser föreslår att en bestämmelse som motsvarar 7 kap. 6 § BFL även införs i lagen om kommunal bokföring och redovisning. *Skatteverket* ser inget bärande skäl till att bestämmelser om detta skulle vara olika för kommuner, landsting och kommunalförbund jämfört med vad som gäller för företag som har att följa BFL:s bestämmelser.

Skälen för regeringens förslag: Räkenskapsinformation ska bevaras i vanlig läsbar form (dokument), mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel eller i maskinläsbart medium. Material med räkenskapsinformation ska enligt huvudregeln bevaras i det skick materialet hade när det kom till kommunen respektive landstinget eller fick när informationen sammanställdes (2 kap. 10 § KRL).

Räkenskapsinformation på maskinläsbart medium får dock under vissa förutsättningar föras över till annan form. En kommun eller ett landsting får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om informationen på ett betryggande sätt överförs till annan tillåten form för bevarande. Har informationen mottagits från någon annan får dock det maskinläsbara mediet förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (2 kap. 12 § KRL). När de nuvarande bestämmelserna om bevarande och förstörelse av räkenskapsinformation infördes uttalande regeringen att samma regler för arkivering och förstörelse av räkenskapsinformation bör gälla för kommuner och landsting

som för bokföringsskyldiga i den privata sektorn (prop. 1999/2000:115 s. 36).

Den 1 januari 2011 utökades i BFL möjligheten till överföring av räkenskapsinformation från ett material till ett annat. Enligt 7 kap. 6 § BFL gäller att dokument, mikroskrift eller maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation får förstöras om informationen på ett betryggande sätt överförs till annat sådant material. Om det ursprungliga materialet mottagits från någon annan eller upprättats av företaget självt får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Flera remissinstanser har påpekat att utredningen inte har uppmärksammat den ändring som gjordes 2011 i BFL om när räkenskapsinformation får förstöras. *Skatteverket, BFN, SKL, RKR, KEF* samt ett flertal kommuner och landsting föreslår att en bestämmelse som motsvarar 7 kap. 6 § BFL även införs i lagen om kommunal bokföring och redovisning. Inte heller regeringen anser att det finns något skäl till varför denna reglering skulle vara olika för kommuner, landsting och kommunalförbund jämfört med vad som gäller för företag som har att följa BFL:s bestämmelser.

Det finns stora fördelar med en ordning som tillåter överföring i fler fall och regeringen anser inte att det finns skäl att begränsa denna möjlighet till att omfatta endast överföringar från en av de tre tillåtna formerna för bevarande, dvs. dokument, mikroskrift eller maskinläsbart medium, till en annan. Det bör i stället vara möjligt att överföra räkenskapsinformation från och till vilket som helst av de tillåtna materialen för bevarande av räkenskapsinformation, t.ex. från ett dokument till ett maskinläsbart medium eller från ett dokument till ett annat dokument. En sådan generell bestämmelse om överföring gör reglerna om överföring tydligare och enklare. Regeringen anser att det ska vara möjligt att föra över räkenskapsinformationen på ett sätt som är oberoende av vilket material det rör sig om, så länge överföringen sker till ett annat av de material som utgör tillåtna former för bevarande. Möjligheten till överföring bör dock inte vara villkorslös. En grundläggande förutsättning bör även fortsättningsvis vara att överföringen sker på ett betryggande sätt, dvs. att överföringen inte innebär någon risk för att informationen förvanskas eller förstörs. Regeringen anser vidare att det när det gäller förstörande av ursprungligt material inte finns skäl att skilja mellan material som kommuner eller landsting själva har upprättat och material som har kommit in till kommunen eller landstinget. Därför föreslår regeringen en bestämmelse som även i detta avseende motsvarar regleringen i BFL. Detta innebär att det inte ska vara tillåtet att omedelbart förstöra det ursprungliga materialet om det består av uppgifter som kommuner eller landsting har tagit emot från någon annan eller själva har upprättat. I likhet med nuvarande reglering bör det ursprungliga material kunna förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att dokument, mikroskrift eller maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation får förstöras om informationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Om det ursprungliga materialet består av uppgifter som kommuner eller landsting har tagit emot från

någon annan eller själva har upprättat, föreslår regeringen att det dock får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

6 Allmänna bestämmelser om årsredovisning

6.1 Årsredovisningens delar

Regeringens förslag: En årsredovisning ska utöver en resultaträkning, en balansräkning, en kassaflödesanalys och en förvaltningsberättelse också bestå av noter, en driftredovisning och en investeringsredovisning. Sammanställda räkenskaper ska också ingå i årsredovisningen om sådana upprättas.

Regeringens bedömning: Syftet med årsredovisningen ska inte längre framgå av lagen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna, däribland *Nacka*, *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner* samt *Kommunalekonomernas förening (KEF)*, tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

FAR menar att den kommunala årsredovisningen inte endast har ett kameralt syfte, utan är ett viktigt underlag för alla delar av fullmäktiges ansvarsprövning. *FAR* anser därför att detta övergripande syfte bör markeras i den nya lagen. *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* och *Härnösands kommun* avstyrker förslaget om att ta bort bestämmelsen om årsredovisningens syfte. *SKL* anser att den kommunala årsredovisningen har ett vidare syfte än vad som blir fallet om hänvisning endast görs till annan normgivning. För att tydliggöra syftet föreslår *SKL* att nuvarande regel kvarstår.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Noter

I 2 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, anges att en årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I årsredovisningen för ett större företag ska det även ingå en kassaflödesanalys.

Enligt 3 kap. 2 § första stycket lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, består årsredovisningen av en förvaltningsberättelse, en resultaträkning, en balansräkning, en kassaflödesanalys och en sammanställd redovisning som även omfattar kommunal verksamhet som bedrivs genom annan juridisk person. Av 3 kap. 2 § andra stycket KRL framgår att resultaträkningen, balansräkningen och kassaflödesanalysen får kompletteras med upplysningar i noter. I så fall ska en

hänvisning göras vid de poster i resultaträkningen eller balansräkningen till vilka upplysningarna hänför sig.

Regeringen anser att det av lagen om kommunal bokföring och redovisning tydligt bör framgå, på samma sätt som i ÅRL, att noterna utgör en del av årsredovisningen. Det krav som regeringen föreslår ska ställas på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av kommunens eller landstingets ställning och resultat (avsnitt 6.3) kommer härigenom att gälla den bild som årsredovisningens delar gemensamt ger. Regeringen föreslår därför att noter ska utgöra en egen del av årsredovisningen.

Driftredovisning och investeringsredovisning

Förvaltningsberättelsen ska enligt 4 kap. 2 och 3 §§ KRL, innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet samt en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som har fastställts för den löpande verksamheten. Det brukar benämnas driftredovisning och investeringsredovisning, vilket är väl inarbetade begrepp i den kommunala redovisningen. Redan i det normalreglemente som Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet presenterade 1986 och som i stora delar låg till grund för KRL, fanns driftredovisningen och investeringsredovisningen nämnda. I kommentarer till reglerna om driftredovisning och investeringsredovisning i normalreglementet angavs att utfallet ska redovisas i förhållande till av fullmäktige fastlagd driftbudget och investeringsbudget.

Bakgrunden till bestämmelserna i KRL är budgetens centrala roll för styrning och uppföljning av ekonomin i kommuner och landsting. Förvaltningsberättelsen ska innehålla en redogörelse för investeringsprojekt och möjliggöra en avstämning mellan den av fullmäktige fastställda årsbudgeten och det verkliga utfallet. Förvaltningsberättelsen ska också innehålla en redogörelse där fullmäktiges beslutade anslag jämförs med verkligt utfall. Det ligger också i den enskilde medborgarens intresse att kunna få reda på till vad och hur skattebetalarnas medel använts (prop. 1996/97:52 s. 77).

Budgetens roll och den betydelse som driftredovisningen och investeringsredovisningen därmed får, utgör en del av den kommunala särarten. Utredningen anser att det finns anledning att särskilt synliggöra driftredovisningen och investeringsredovisningen i kommunernas och landstingens årsredovisningar. Utredningen har därför föreslagit att driftredovisning och investeringsredovisning ska utgöra självständiga delar i årsredovisningen i stället för att ingå i förvaltningsberättelsen. Förslaget innebär en utökning av antalet delar i årsredovisningen jämfört med i dag. Det är också en skillnad i förhållande till den privata sektorn där det saknas krav på sådana delar i årsredovisningen. Förslaget innebär emellertid inte någon utökning av kravet på information vad gäller driftredovisning och investeringsredovisning. En effekt av förslaget kan också bli att kommunala förvaltningsberättelser blir mindre belastade med information och därför lättare att överblicka för användaren.

Regeringen anser, liksom *Nacka kommun*, att det är bra att renodla årsredovisningens delar och att detta skulle ge en tydligare bild av det ekonomiska läget. Förslaget innebär vidare som *KEF*, *Arjeplogs* och

Kiruna kommuner påpekat att årsredovisningen blir mer överskådlig. Eftersom investeringar blir allt viktigare, särskilt i växande kommuner, kan det som *Nacka kommun* anfört vara lämpligt med ett samlat avsnitt om dessa.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att investeringsredovisning och driftredovisning ska redovisas i egna delar i årsredovisningen.

Sammanställda räkenskaper

Enligt 3 kap. 2 § första stycket KRL ska årsredovisningen bl.a. bestå av en sammanställd redovisning som omfattar även kommunal verksamhet som bedrivs genom annan juridisk person.

Regeringen föreslår i avsnitt 11.3 att det ska införas vissa undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper.

Om sådana upprättas ska de emellertid enligt regeringens förslag ingå i årsredovisningen.

Årsredovisningens syfte

Årsredovisningens syfte är, enligt 3 kap. 1 § KRL, att den ska redogöra för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid räkenskapsårets slut. Bestämmelsen fanns ursprungligen i kommunallagen och flyttades över till KRL i samband med lagens tillkomst.

Regeringen föreslår detaljerade krav som gäller årsredovisningen, t.ex. om resultaträkningen, balansräkningen och kassaflödesanalysen. De föreslagna reglerna säkerställer att utfallet av verksamhet, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid räkenskapsårets slut finns redovisade i årsredovisningen. Regeringen anser därmed, till skillnad från *FAR* och *SKL*, att bestämmelsen om årsredovisningens syfte inte längre fyller någon funktion och föreslår därför att bestämmelsen tas bort.

6.2 Krav på överskådlighet

Regeringens förslag: En bestämmelse införs om att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Någon särskild bestämmelse om att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt finns inte i KRL. Krav på överskådlighet finns både i ÅRL, som gäller för de privata företagen och i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, förkortad FÅB, som gäller för de statliga myndigheterna. I Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (ESV Cirkulär 2000:2) anges beträffande bestämmelsen om överskådlighet följande:

Kravet på överskådlighet innebär att informationen ska vara lättillgänglig. Informationen ska presenteras på ett relevant och systematiskt sätt, i former som ger möjlighet till överblick både vad avser myndigheten som helhet som dess olika delar.

Regeringen delar utredningens uppfattning och anser att det är viktigt, inte minst ur ett demokratiperspektiv, att informationen i kommuners och landstings årsredovisningar presenteras på ett överskådligt sätt. Det bör kunna krävas att kommuners och landstings årsredovisningar är lättillgängliga för kommunmedlemmar och andra användare av kommunala årsredovisningar. Hur presentationen av informationen görs ska inte försvåra användarens överblick av en årsredovisning och dess delar.

Regeringen föreslår därför att det i lagen om kommunal bokföring och redovisning införs ett krav på att kommuners och landstings årsredovisningar ska upprättas på ett överskådligt sätt.

6.3 Principen om rättvisande bild införs i lagen

Regeringens förslag: En bestämmelse införs om att årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Om det behövs för att bilden ska bli rättvisande, ska ytterligare upplysning lämnas i en not.

Om det görs en avvikelse från en rekommendation från det normgivande organet på området, ska skälen för avvikelsen lämnas i en not.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har föreslagit att kravet på att lämna upplysning om avvikelser från en rekommendation från det normgivande organet begränsas till sådana avvikelser som skett med stöd av principen om rättvisande bild.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Riksrevisionen anför att det saknas en analys av om lag och kompletterande normering tillsammans utgör ett sådant ramverk att en tillämpning av dessa också ger en rättvisande bild.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om rättvisande bild finns i ÅRL, FÅB och budgetlagen (2011:203). Bestämmelsen i ÅRL anger att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat (2 kap. 3 § första stycket ÅRL). I förarbetena anförde regeringen att balansräkningen, resultaträkningen och noterna i det enskilda fallet ska innehålla sådan ekonomisk information att läsaren kan få en så riktig bild som möjligt av bolagets ekonomiska situation (prop. 1995/96:10 del II s. 11). Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, ska enligt bestämmelsens andra stycke upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i not.

Det finns i dag inte någon reglering om rättvisande bild i KRL. Trots detta finns det en lång tradition av att använda principen om rättvisande bild också inom kommunal redovisning. Såväl Rådet för kommunal redovisning (RKR) som kommuner och landsting, hänvisar till principen om rättvisande bild. De kommunala revisorerna är också enligt kommunalagen (2017:725) skyldiga att pröva om räkenskaperna är rättvisande.

Enligt 1 kap. 3 § andra stycket KRL ska upplysning lämnas om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området. Även skälen för avvikelsen ska lämnas. Bestämmelsen ska enligt utredningen ses som ett upplysningskrav och ger i sig inte kommuner och landsting någon rätt att avvika från rekommendationer från normgivande organ. Enligt förarbeten till bestämmelsen anges att kommuner och landsting har att iakttä, utöver lagens bestämmelser, förekommande allmänt accepterade normer för kommunal bokföring och redovisning. De uttalanden som ett normerande organ gör bör kunna få ett mycket stort inflytande över vad som anses som god redovisningssed på det kommunala området. Det ligger också nära till hands att i kravet på god redovisningssed tolka in en skyldighet för kommuner och landsting att komplettera redovisningen med tilläggsinformation om det behövs för att ge en korrekt och allsidig bild av kommunens eller landstingets verksamhet, resultat och ställning (prop. 1996/97:52 s. 68 f.). I sitt arbete med att utforma rekommendationer för svensk kommunal sektor hämtar RKR inspiration och vägledning från såväl nationell som internationell normgivning, exempelvis Bokföringsnämnden och International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). De ekonomiska och legala förutsättningarna skiljer sig emellertid åt mellan olika länder och olika sektorer. RKR har därför i ett konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting (2011) klargjort de skillnader som finns mellan RKR:s synsätt och slutsatser i förhållande till andra normgivares.

Regeringen anser mot denna bakgrund att principen om rättvisande bild ska införas i lagen om kommunal bokföring och redovisning och att bestämmelserna i bl.a. ÅRL kan tjäna som förebild. Regeringens utgångspunkt är att om lag och god redovisningssed följs så är redovisningen rättvisande. Regeringen vill, med anledningen vad *Riksrevisionen* anfört, framhålla att kravet på god redovisningssed tillsammans med RKR:s normering ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning. Införandet av krav på rättvisande bild innebär emellertid inte någon rätt för kommuner eller landsting att frånga lag eller god redovisningssed. Eftersom det inte finns någon myndighet som kan ge ut allmänna råd inom området, anser regeringen att begreppet allmänna råd kan utmönstras ur bestämmelsen.

Regeringen anser till skillnad från utredningen att det saknas skäl att begränsa kravet på att lämna upplysning om avvikelser från en rekommendation från det normgivande organet, till sådana avvikelser som skett med stöd av principen om rättvisande bild.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att det av lagen ska framgå att årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller landstingets ekonomiska ställning samt att upplysning ska lämnas i en not om det behövs för att bilden ska bli rättvisande. Vidare föreslår regeringen att om det

görs en avvikelse från en rekommendation från det normgivande organet på området, ska skälen för avvikelsen lämnas i en not.

6.4 Andra grundläggande redovisningsprinciper

Regeringens förslag: En bestämmelse om andra grundläggande principer införs. När årsredovisningen upprättas ska följande grundläggande principer iakttas:

1. Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter.

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

3. Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig.

6. Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

8. Förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.

Kommuner och landsting får avvika från redovisningsprinciperna om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och kravet på en rättvisande bild.

Om en avvikelse görs ska en upplysning lämnas om skälen för detta och en bedömning ska göras av effekten på verksamhetens resultat, kostnader, intäkter samt kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har därutöver föreslagit en bestämmelse av vilken det framgår att en kommun eller ett landsting ska avvika från de föreslagna principerna om något annat är särskilt föreskrivet i denna lag.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Konkurrensverket anser att även principen om öppenhet bör införas i lagen.

Skälen för regeringens förslag: KRL är en ramlag vilket innebär att en stor del av de redovisningsfrågor som kan uppkomma inte regleras särskilt i lag. Även med regeringens förslag till en ny lag om kommunal bokföring och redovisning kvarstår lagstiftningens karaktär av ramlag. Bokföring och redovisning ska även fortsättningsvis fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Bestämmelsen om god redovisningssed är alltså tillämplig även vid frågor om kommunal redovisning som inte är särskilt reglerade i KRL.

Vid uttolkningen av vad som är god redovisningssed har de grundläggande redovisningsprinciperna stor betydelse som vägledning. Det gäller både när kompletterande normgivning ska utformas och när olika redovisningsval ska göras av kommuner och landsting i de fall lagen inte särskilt reglerar den aktuella frågan. De grundläggande redovisningsprinciperna kan också underlätta förståelsen av den underliggande strukturen i redovisningen.

De grundläggande redovisningsprinciperna är i dag inte reglerade i KRL. Regeringen anser att vissa av de grundläggande redovisningsprinciperna som har en koppling till den kommunala redovisningen bör lagfästas för att ge tydligare vägledning till såväl det normgivande organet som till kommuner och landsting. Därigenom betonas principernas vikt och betydelse för uttolkningen av god redovisningssed. Grundläggande redovisningsprinciper finns i dag redan lagfästa i ÅRL, budgetlagen och FÅB.

Principerna om objektivitet och öppenhet är exempel på kvalitativa egenskaper som är särskilt viktiga inom kommunal redovisning. Kommuner och landsting utgör särskilda associationsformer som ställer krav på öppenhet och transparens. Styret bygger på den representativa demokratis principer, vilka bl.a. innefattar politiskt ansvarstagande och ansvarsutkrävande. Målformulering, prioritering och resursfördelning via en budget och beslut om denna budget är centrala delar i den politiska styrningen av kommuner och landsting. Kopplingen mellan budget och finansiell rapportering blir därför en viktig förutsättning för demokrati och utkrävande av politiskt ansvar. En 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. RKR har i det konceptuella ramverket för finansiell rapportering i kommuner och landsting redogjort för vilka kvalitativa egenskaper som externredovisningen ska uppfylla. Krav på redovisningen som ställs utifrån principen om öppenhet och objektivitetsprincipen omfattas av dessa kvalitativa egenskaper. Regeringen menar därför, till skillnad mot *Konkurrensverket*, att det inte finns skäl att reglera principen om öppenhet särskilt i lag. Den typen av frågor hanteras, enligt regeringen, bäst även fortsättningsvis i dokument liknande RKR:s konceptuella ramverk.

I 2 kap. 3 a § ÅRL anges att ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följden av avvikelsen inte är väsentlig. Någon liknande bestämmelse finns inte i KRL.

Det får anses följa redan av god redovisningssed att kommuner och landsting är skyldiga att utelämna betydelselös eller ovidkommande information om denna riskerar att gå ut över överskådlighet och läsbarhet av årsredovisningen. Regeringen anser därför att någon generell bestämmelse om principen om väsentlighet, motsvarande den som finns i ÅRL, inte behövs.

Kongruensprincipen, som innebär att alla förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen, har stor betydelse inom kommunal redovisning. Resultaträkningens framträdande roll inom kommunal redovisning och balanskravets utformning, bidrar till att tillämpningen av

kongruensprincipen blir extra viktig. Kongruensprincipen bidrar också till en öppenhet jämfört med om förändringar skulle redovisas direkt i balansräkningen. Sammantaget anser regeringen att kongruensprincipen ska lagfästas och föreslår därför att förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.

Regeringen anser i övrigt att det, utifrån den kommunala särarten inte finns skäl att i lag reglera ytterligare redovisningsprinciper än de som regleras i 2 kap. 4 § ÅRL och i 2 kap. 7 § FÅB och som kommenteras nedan.

Regeringen föreslår därför att, utöver kongruensprincipen, följande redovisningsprinciper ska framgå av lag. Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter (fortlevandsprincipen). Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna i årsredovisningen ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (konsekvensprincipen). Vidare ska värdering av de olika posterna 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 post-värdering). Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra (principen om kvittningsförbud). Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret (kontinuitetsprincipen).

Utredningen har föreslagit en bestämmelse av vilken det framgår att en kommun eller ett landsting ska avvika från de föreslagna principerna om något annat är särskilt föreskrivet i denna lag. Regeringen bedömer emellertid att en sådan bestämmelse är överflödigt eftersom detta redan följer av principen om *lex specialis*, dvs. att en bestämmelse som särskilt reglerar något ska ges företräde framför en mer allmän bestämmelse.

Regeringen anser att kommuner och landsting ska få avvika från redovisningsprinciperna, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och kravet på en rättvisande bild. Om avvikelse görs bör upplysning lämnas om skälen för detta samt en bedömning av effekten på verksamhetens resultat och kommunens eller landstingets ekonomiska ställning. Exempelvis kan undantag från kvittningsförbudet få göras för ersättning för viss mervärdesskatt. Ersättning för viss mervärdesskatt ges enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Kommunen eller landstinget netto-redovisar ersättning för viss mervärdesskatt. Kostnaden för inköp av varor och tjänster redovisas exklusive mervärdesskatt. Mervärdesskatten bokförs som en fordran mot Skatteverket och ersättningen minskar fordran i stället för att redovisas som en intäkt.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att kommuner och landsting ska få avvika från redovisningsprinciperna, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och rättvisande bild. Om en avvikelse görs ska en upplysning lämnas om skälen för detta samt en bedömning av effekten på verksamhetens resultat och kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

6.4.1 Förändring av eget kapital

Regeringens bedömning: Bestämmelsen om att resultaträkningen bör redovisa hur eget kapital har förändrats under räkenskapsåret bör inte föras över till lagen om kommunal bokföring och redovisning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens bedömning: I 5 kap. 1 § första stycket KRL anges att resultaträkningen ska redovisa hur det egna kapitalet har förändrats under räkenskapsåret. Det är ett uttryck för kongruensprincipen, dvs. att förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen. Kongruensprincipen är en av de grundläggande redovisningsprinciper som regeringen föreslår ska regleras särskilt i lag. Det finns således inte längre något behov att ha kvar en särskild bestämmelse om att resultaträkningen ska redovisa hur det egna kapitalet har förändrats. Regeringen anser därför att bestämmelsen om att resultaträkningen ska redovisa hur eget kapital har förändrats, inte behöver föras över till lagen om kommunal bokföring och redovisning.

6.4.2 Andra grundläggande redovisningsprinciper ska tillämpas vid avslutande bokföringstransaktioner

Regeringens förslag: En bestämmelse införs om att andra grundläggande redovisningsprinciper ska tillämpas vid avslutande bokföringstransaktioner.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras (2 kap. 3 andra stycket KRL). Redan i samband med att den löpande bokföringen avslutas måste kommuner och landsting tillämpa grundläggande redovisningsprinciper för att kunna utgå från bokföringen vid upprättandet av årsredovisningen. Om dessa inte tillämpas kommer det att krävas betydande korrigeringar i samband med att årsredovisningen upprättas.

Regeringen föreslår därför att bestämmelserna om andra grundläggande redovisningsprinciper ska tillämpas vid avslutande bokföringstransaktioner.

6.5 Ansvar för årsredovisningens upprättande

Regeringens bedömning: Bestämmelsen om vem som ansvarar för att upprätta årsredovisningen ska inte föras över till lagen om kommunal bokföring och redovisning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens bedömning: Ansvar för årsredovisningens upprättande regleras i 3 kap. 4 § KRL. Årsredovisningen i en kommun ska upprättas av kommunstyrelsen och i ett landsting ska den upprättas av landstingsstyrelsen (3 kap. 4 § första stycket KRL). Regeringen konstaterar att det redan av 11 kap. 19 § kommunallagen framgår att styrelsen ska upprätta en årsredovisning.

Årsredovisningen i ett kommunalförbund med fullmäktige ska upprättas av styrelsen och i ett kommunalförbund med förbundsledning ska den upprättas av förbundsledningen (3 kap. 4 § andra stycket KRL). Som ovan anförts framgår det av 11 kap. 19 § kommunallagen att styrelsen ska upprätta en årsredovisning. Enligt 9 kap. 5 § kommunallagen ska, om ett förbund är organiserat med förbundsledning, ledningen också vara förbundsstyrelse. Enligt 9 kap. 2 § första stycket kommunallagen gäller, om inget annat sägs eller följer av bestämmelserna om kommuner och landsting i kommunallagen, dessa i tillämpliga delar även för kommunalförbund. Regeringen anser att det genom dessa bestämmelser i kommunallagen redan är reglerat vem som har ansvaret för att upprätta årsredovisning i ett kommunalförbund.

Regeringen anser mot denna bakgrund att bestämmelserna om ansvaret för årsredovisningens upprättande inte behöver föras över till den nya lagen.

6.6 Upplysning om särredovisning

Regeringens förslag: En upplysning ska lämnas i not om vilka särredovisningar som har upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelser i lag eller annan författning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot utredningens förslag.

Konkurrensverket anser att det bör vara möjligt att samordna eller utöka befintliga regler för särredovisning av kommunal säljverksamhet i ny lagstiftning. Myndigheten är kritisk till att förslaget begränsas till ett notupplysningskrav utan några krav på uppgifter om den kommunala säljverksamhetens intäkter eller kostnader. Förslaget innebär enligt myndigheten att det kan uppkomma en konkurrenssituation där kravet på särredovisning är högre för ett privat företag än för den kommunala

aktören. *KEF* samt *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner* föreslår att bestämmelsen förtydligas så att det tydligt framgår att den gäller kommunen eller landstinget och de juridiska personer där det finns direkt eller indirekt hel- eller delägarskap. Enligt *Rådet för kommunalekonomisk forskning och utbildning (KEFU)* bör det tydliggöras att kravet avser den kommunala koncernen och var särredovisningen kan rekvireras. *Svenskt Näringsliv* och *Visita* anser att en kompletterande utredning bör tillsättas som får i uppdrag att ta fram förslag på en reglering om krav på kommunal särredovisning när det handlar om konkurrensutsatt verksamhet. De anser vidare att den föreslagna noten inte kommer att få någon effekt. Dessutom innebär förslaget enligt *Svenskt Näringsliv* och *Visita* att de privata aktörerna ställs inför högre krav på särredovisning än kommunerna. *Företagarna* och *Svensk Vård* anser att utredningens förslag är helt otillräckligt. *Företagarna* anför därutöver att det är en påtaglig brist att utredningen inte har lämnat något förslag om särredovisning av kommunal säljverksamhet. *Återvinningsindustrierna (ÅI)* anser att kommunala bolag som bedriver verksamhet på den konkurrensutsatta marknaden, ska följa samma regelverk som privata bolag. Det förslag som utredningen lämnar kommer enligt ÅI inte att få någon större betydelse om det inte samtidigt åtföljs av en kraftigt stärkt kommunal revision av tredje part och sanktionsmöjligheter. ÅI anser vidare att frågan om särredovisning bör utredas i en ny utredning.

Skälen för regeringens förslag: Det finns en rad olika kommunala verksamheter som träffas av krav på särredovisning. Särskilda krav på den kommunala redovisningen finns bl.a. i lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter, lagen (2006:412) om allmänna vattentjänster, ellagen (1997:857) och förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet.

Utredningens genomgång av den lagstiftning som innehåller krav på särredovisning som kan träffa kommunal verksamhet visar att det saknas en enhetlig definition av vad särredovisning innebär, annat än att det rör sig om någon form av ekonomisk redovisning som ska särskilja en verksamhet. Både den föreskrivna formen för och kraven på innehållet i särredovisningen varierar mellan olika lagar.

Skälen till varför lagstiftaren valt att i lag ställa krav på särredovisning varierar, inte bara mellan lagar utan ibland också mellan olika bestämmelser i samma lag. Utredningens genomgång visar att det vanligaste är att krav på särredovisning har tillkommit av olika konkurrensskäl. Vissa krav på särredovisning gäller bara kommunal verksamhet medan andra regleringar gäller samtliga aktörer på en viss marknad. Regleringarna som avser kommunal verksamhet gäller i vissa fall bara när verksamheten bedrivs i viss juridisk form. Regeringen delar utredningens syn som visar på ett svåröverskådligt regelverk när det gäller särredovisning. Det kan därför vara svårt för den enskilde att veta i vilka kommunala verksamheter som det finns krav på särredovisning. Det finns i dag inte något lagkrav som gör det möjligt att utifrån den kommunala årsredovisningen få en samlad bild över den särredovisning som har upprättats av kommunen och de kommunala koncernföretag som ingår i de sammanställda räkenskaperna. Därför finns det, enligt regeringens

mening, anledning att underlätta för enskilda som vill ta del av särredovisningar.

Mot denna bakgrund anser regeringen, liksom utredningen, att en upplysning ska lämnas i årsredovisningen om vilka särredovisningar som kommunen eller landstinget har upprättat till följd av bestämmelser i lag eller annan författning. Den föreslagna skyldigheten att lämna upplysning åläggs kommuner och landsting och leder därför inte, vilket bl.a. *Svenskt Näringsliv* och *Visita* påpekar, till att privata aktörer ställs inför högre krav på särredovisning än kommunerna.

Med anledning av synpunkterna från *KEF*, *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner* samt *KEFU* vill regeringen förtydliga att upplysningskravet om vilka särredovisningar som har upprättats under räkenskapsåret även omfattar de kommunala koncernföretag som ingår i de sammanställda räkenskaperna. Detta följer av det föreslagna kravet på upprättande av noter i de sammanställda räkenskaperna (avsnitt 11.7).

Vissa remissinstanser, bl.a. *Företagarna*, *AI* och *Svensk Vård* anser att förslaget är helt otillräckligt utifrån ett konkurrensperspektiv. Enligt bl.a. *Konkurrensverket* och *Svenskt Näringsliv* bör en ny utredning tillsättas för att se över möjligheterna till samordning och utökade krav på särredovisning.

Utifrån dessa remissynpunkter anser regeringen att det är viktigt att framhålla att förslaget främst syftar till att främja insynen och tillgängligheten för den enskilde samt att frågan om utökade krav på särredovisning har inte varit en del av utredningens uppdrag, varför det inte finns förutsättningar att med denna utredning som grund föreslå utökade krav på särredovisning.

Vidare anser regeringen att det, inom ramen för detta lagstiftningsprojekt, inte finns förutsättningar att samordna bestämmelser om särredovisning. Effekten av en samordning inom ramen för lagen om kommunal bokföring och redovisning skulle sannolikt bli begränsad. Lagen omfattar t.ex. inte de kommunala bolagen vars redovisning ska ske i enlighet med bestämmelserna i ÅRL. Regeringen avser dock att följa frågan om samordning av bestämmelserna om särredovisning och återkomma vid behov.

Även om det inte finns förutsättningar för att samordna bestämmelserna om särredovisning i lagen om kommunal bokföring och redovisning är det viktigt med en ökad transparens avseende de särredovisningar som upprättats. Sammanfattningsvis föreslår regeringen därför att det ska införas ett krav i lagen om kommunal bokföring och redovisning på att lämna en upplysning om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelser i lag eller annan författning.

6.7 Samordningsförbund

Regeringens förslag: Kravet på att ett samordningsförbunds styrelse ska upprätta årsbokslut ska tas bort.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Försäkringskassan, Arbetsförmedlingen, landstingen och kommunerna har sedan den 1 januari 2004 möjlighet att finansiellt samordna sina insatser avseende individer som är i behov av samordnade rehabiliteringsinsatser. Verksamheten med finansiell samordning bedrivs av ett särskild bildat samordningsförbund i vilket de samverkande parterna är medlemmar.

Bestämmelser om detta finns i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, förkortad FSL. Samordningsförbundets styrelse ansvarar enligt 24 § FSL för samordningsförbundets räkenskaper och ska årligen upprätta årsbokslut och årsredovisning. KRL ska gälla i tillämpliga delar.

Den 1 januari 2001 togs kravet i KRL på att kommuner och landsting ska upprätta ett årsbokslut bort. I förarbetena anförde regeringen att det inte behövde ställas större krav på kommuner och landsting än på privata företag i detta avseende (prop. 1999/2000:115 s. 33). En ny bestämmelse infördes i stället som innebär att poster i balansräkningen som är sammanslagna ska specificeras i en särskild förteckning (3 kap. 5 § KRL).

Eftersom kommuner och landsting inte längre behöver upprätta årsbokslut bör detta krav enligt regeringen inte heller gälla för samordningsförbund. Regeringen anser att det inte behöver ställas större krav på samordningsförbund än på kommuner och landsting i detta avseende. Regeringen föreslår därför att kravet i 24 § FSL på att ett samordningsförbunds styrelse ska upprätta ett årsbokslut ska tas bort.

7 Resultaträkning och balansräkning

7.1 Resultaträkningens uppställningsform

Regeringens förslag: Det ska förtydligas att resultaträkningen i sammandrag ska redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Resultaträkningens uppställningsform ska ändras. Resultaträkningen ska ställas upp i följande form.

Verksamhetens intäkter
Verksamhetens kostnader
Avskrivningar

Verksamhetens nettokostnader

Skatteintäkter
Generella statsbidrag och utjämning

Verksamhetens resultat

Finansiella intäkter
Finansiella kostnader

Resultat efter finansiella poster

Extraordinära poster

Årets resultat

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att Finansiella intäkter och Finansiella kostnader ska ersättas med begreppen Poster från finansiella tillgångar och Poster från finansiella skulder.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna, däribland *Västra Götalands läns landsting*, tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Nacka, Stockholms, Göteborgs, Södertälje och Ängelholms kommuner avstyrker förslaget om att Finansiella intäkter och kostnader ska ersättas med begreppen Poster från finansiella tillgångar och skulder. De menar att det inte finns någon kommunal särart inom detta område som motiverar att kommuner skulle redovisa dessa poster på ett annorlunda sätt än privat sektor. *Göteborgs kommun* anser att möjligheten att förtydliga redovisningen med hjälp av noter bör övervägas i stället.

Skälen för regeringens förslag

Posterna redovisas i sammandrag

Resultaträkningen ska enligt 5 kap. 1 § första stycket lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, bl.a. redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. I paragrafens andra stycke anges vilken uppställningsform som ska användas.

Redan av nuvarande lydelse av 5 kap. 1 § KRL följer att resultaträkningens poster ska redovisas i sammandrag. Detta bör dock enligt regeringens mening tydliggöras. Regeringen föreslår därför att det i lag anges att resultaträkningen i sammandrag ska redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Verksamhetens resultat

Uppställningsformen i KRL innehåller få delresultat. Utredningen bedömer att man genom att visa verksamhetens resultat före resultat-effekter av finansiella placeringar och upplåning skulle tydliggöra den ekonomiska effekten av den löpande verksamheten för läsaren av årsredovisningen. Regeringen delar denna bedömning och föreslår därför en ny resultatrad med benämningen Verksamhetens resultat.

Finansiella poster

Utredningen anser att den nuvarande ordningen med redovisning av Finansiella intäkter och Finansiella kostnader i egna poster inte är lämplig som underlag för en analys av vilka resultateffekter som finansiella tillgångar eller finansiella skulder genererar var för sig. Utredningen föreslår därför att posterna Finansiella intäkter och Finansiella kostnader ersätts med posterna Poster från finansiella tillgångar respektive Poster från finansiella skulder. Förslaget att redovisa utfallet från tillgångs- respektive skuldförvaltning är ett förslag som enligt *Västra Götalands läns landsting* kommer att underlätta förståelsen för de finansiella posterna.

Regeringen delar den uppfattning som *Nacka, Stockholms, Göteborgs, Södertälje och Ängelholms kommuner* fört fram och anser att det inte finns någon kommunal särart inom detta område som motiverar att kommuner och landsting skulle redovisa dessa poster på ett annorlunda sätt än inom

privat sektor. Regeringen föreslår därför att posterna Finansiella intäkter och Finansiella kostnader ska vara kvar i den kommunala redovisningen.

Resultat efter finansiella poster

Regeringen anser liksom utredningen att det är angeläget att det direkt av resultaträkningens uppställning framgår hur medelsförvaltning och upplåning har påverkat resultatet. Regeringen föreslår därför att resultatraden Resultat före extraordinära intäkter och kostnader ersätts med Resultat efter finansiella poster.

Extraordinära poster

Intäkter och kostnader i annan verksamhet än i kommunens eller landstingets normala verksamhet ska redovisas som Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader (5 kap. 5 § första stycket KRL). I årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, gjordes 2016 en ändring som innebar att posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader togs bort från uppställningsformerna för resultaträkningen. Ändringen var en anpassning till det nya redovisningsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut). Fortsättningsvis ska extraordinära intäkter och extraordinära kostnader redovisas som normala intäkter och kostnader i resultaträkningen. Företagen ska enligt 5 kap. 19 § ÅRL i stället lämna notupplysning om beloppet och arten av enskilda intäkter eller kostnader som är exceptionellt i fråga om storlek eller förekomst.

Regeringen anser inte att det finns skäl att införa motsvarande ändringar som de som förts in i ÅRL vad gäller extraordinära intäkter och kostnader i lagen om kommunal bokföring och redovisning. Beteckningen extraordinär är väl inarbetad i kommunsektorn och bör därför inte ersättas av beteckningen exceptionell. Regeringen anser vidare att det finns en kommunal särart vad gäller extraordinära intäkter och kostnader och att det finns en viktig demokratiaspekt. Det handlar om att synliggöra dessa intäkter och kostnader för att underlätta för den enskilde kommunmedlemmens eller förtroendevaldas förståelse av den kommunala redovisningen och därmed den kommunala ekonomin.

Regeringen anser dock att det är tillräckligt att nettoredovisa extraordinära intäkter och kostnader i en post i resultaträkningen. Regeringen föreslår därför att posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter ersätts med posten Extraordinära poster i resultaträkningen.

Kravet på att upplysning ska lämnas om storlek och art för extraordinära intäkter och kostnader bör kvarstå.

7.2 Balansräkningens uppställningsform

Regeringens bedömning: Kravet att redovisa panter och ansvarsförbindelser som poster inom linjen bör vara kvar.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att möjligheten att redovisa poster inom

linjen ska tas bort och att kommuner och landsting i stället ska lämna upplysningar om panter och jämförliga säkerheter respektive ansvarsförbindelser i not.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker utredningens förslag eller har inget att invända mot förslaget.

Flera remissinstanser, däribland *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)*, *Kommunforskning i Väst*, *Kommunalekonomernas förening (KEF)*, *Härnösands* och *Stockholms kommuner*, anser att balansräkningens uppställning vad gäller eget kapital bör ses över. KEF föreslår att upplysningar om resultatutjämningsreserv inte ska behöva redovisas särskilt i balansräkningen utan som en not till eget kapital.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt såväl KRL (5 kap. 2 § KRL) som förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, förkortad FÅB, ska ställda panter och ansvarsförbindelser redovisas inom linjen. Kravet att redovisa poster inom linjen har tagits bort ur ÅRL eftersom redovisningsdirektivet inte tillåter redovisning inom linjen. Allt sådant som hittills har redovisats inom linjen måste nu, om det inte redovisas i själva balansräkningen, tas upp i noter till årsredovisningen (prop. 2015/16:3 s. 205).

Utredningen föreslår att möjligheten att redovisa poster inom linjen ska tas bort även för kommuner och landsting. Utredningen anser att det inte finns någon kommunal särart som gör att redovisningen inom linjen bör finnas kvar för kommuner och landsting.

Flera av de remissinstanser, bl.a. *SKL* och *Ekonomistyrningsverket*, som uttalat sig avseende pensionsredovisningen pekar på att ett förändrat regelverk för den kommunala redovisningen också skapar ett behov av en översyn av vissa bestämmelser i kommunallagen. Regeringen gör i avsnitt 8.1 bedömningen att redovisning av kommunala pensionsförpliktelser bör analyseras ytterligare vad gäller konsekvenserna för den kommunala ekonomin samt förhållandet till bestämmelserna om god ekonomisk hushållning och balanskravet i kommunallagen (2017:725). Regeringen avser att, efter att dessa analyser gjorts, återkomma i frågan om hur den kommunala pensionsredovisningen bör regleras. Regeringen gör därmed bedömningen att pensionsförpliktelser upparbetade före 1998 även i fortsättningen ska redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen tillsammans med ställda panter och säkerheter. Kravet på kommuner och landsting att lämna information om ställda panter och ansvarsförbindelser inom linjen bör därför finnas kvar.

7.3 Utgifter som får tas upp i balansräkningen som immateriella anläggningstillgångar

Regeringens förslag: Utöver utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år, ska också utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter få tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Utgifter för forskning ska inte längre få tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I 6 kap. 2 § KRL anges att kommuner och landsting får ta upp utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för verksamheten under kommande år som immateriell anläggningstillgång. Det är emellertid vare sig enligt ÅRL eller enligt FÅB möjligt att ta upp utgifter för forskningsarbeten som immateriella anläggningstillgångar. Det är vidare särskilt reglerat i både ÅRL och FÅB att vissa utgifter som koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter får tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Regeringen anser att det behövs en anpassning till vad som gäller enligt ÅRL och FÅB eftersom det i detta fall inte finns någon kommunal särart som motiverar en annorlunda reglering.

Regeringen föreslår därför att möjligheten att ta upp utgifter för forskningsarbeten som immateriella anläggningstillgångar tas bort även från den kommunala redovisningslagstiftningen. Regeringen föreslår också att utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter ska få tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

7.4 Omräkning eller ändring av jämförelsetal måste inte alltid göras

Regeringens förslag: Jämförelsetal för det närmast föregående räkenskapsåret ska räknas om eller ändras, om det behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster. Detta behöver inte göras om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och kravet på en rättvisande bild.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I 5 kap. 6 § KRL anges att kommuner och landsting inte behöver omräkna eller ändra posterna för det närmast föregående räkenskapsåret på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Av motsvarande bestämmelse i 3 kap. 5 § ÅRL framgår att företag kan underlåta att räkna om eller ändra jämförelsetal om det finns särskilda skäl och det är förenligt med bestämmelserna om överskådlighet och god redovisningssed samt om rättvisande bild. Regeringen har föreslagit att principen om rättvisande bild ska föras in i lagen (avsnitt 6.3). Det saknas därmed enligt regeringens skäl för att ställa lägre krav på kommuner och landsting än på privata företag vad gäller underlåtelse av ändring eller omräkning.

Regeringen föreslår därför att det i bestämmelserna om jämförelsetal för resultaträkningen och balansräkningen ska införas ett krav på att det

måste vara förenligt med bestämmelsen om rättvisande bild för att omräkning eller ändring ska kunna underlätas.

7.5 Noternas ordningsföljd

Regeringens förslag: Bestämmelser om noternas ordningsföljd ska införas. Om inte annat följer av kravet på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i resultaträkningen eller balansräkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har därutöver föreslagit en särskild bestämmelse av vilken det uttryckligen framgår att bestämmelserna om noternas ordningsföljd även gäller noter som avser poster i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna, om inte något annat följer av kravet på överskådlighet. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till.

I KRL finns ingen motsvarande bestämmelse om noternas ordningsföljd. Noternas placering följer av allmänna principer för upprättande av resultaträkningar och balansräkningar. Regeringen anser dock, liksom utredningen, att detta för tydlighetens skull bör framgå av lagen.

Utredningen har föreslagit en särskild bestämmelse av vilken det framgår att bestämmelserna om noternas ordningsföljd även ska gälla placering av noter som avser poster i den sammanställda resultaträkningen och i den sammanställda balansräkningen. Regeringen bedömer emellertid att en sådan bestämmelse är överflödigt eftersom detta följer av den föreslagna hänvisningen i kapitlet om sammanställda räkenskaper (12 kap. 8 §), se avsnitt 11.7.

Regeringen föreslår att noter som avser enskilda poster i resultaträkningen eller balansräkningen ska läggas fram i samma ordning som posterna, om inte annat följer av kravet på överskådlighet. Regeringen föreslår vidare att hänvisning ska göras vid de poster till vilka noterna hänför sig. Detta gäller även noter som avser poster i den sammanställda resultaträkningen och i den sammanställda balansräkningen.

8 Kommunala pensionsförpliktelser

8.1 Redovisning av pensionsförpliktelser

Regeringens bedömning: Det bör utredas vidare vilka konsekvenser en ändrad redovisningsmodell för kommunala pensionsförpliktelser får för den kommunala ekonomin samt hur en sådan ändring påverkar balanskravet och kravet på god ekonomisk hushållning.

Utredningens förslag: Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller framför inga invändningar mot förslaget.

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), *Ekonomistyrningsverket (ESV)*, *FAR* och *Härnösands kommun* påpekar att utredningens förslag att redovisa de kommunala pensionsförpliktelserna enligt fullfonderingsmodellen innebär att regelverket för god ekonomisk hushållning och balanskrav behöver ses över. *Stockholms kommun* påpekar vikten av att övergången till fullfonderingsmodellen kombineras med krav på en god ekonomisk hushållning. *FAR* anser att förslaget bör kompletteras med övergångsregler rörande de äldre pensionsåtagandens påverkan på resultatet enligt balanskravet. *Kommuninvest* menar att den förändrade redovisningen medför utmaningar, framförallt ett ökat behov av att de finansiella målen ses över. Om detta inte görs kan den nya redovisningen, enligt *Kommuninvest*, leda till osäkerhet och en ökad skuldsättning. *ESV* anser att regeringen i den fortsatta beredningen bör ta ställning till om det ska ställas krav på att kommuner ska återställa det negativa egna kapitalet på lång sikt. Till exempel genom att en viss andel av det negativa kapitalet ska återföras årligen och beaktas vid tillämpningen av balanskravet.

Det finns ett fåtal kritiska remissinstanser som avstyrker utredningens förslag. *Nacka* och *Örnsköldsviks kommuner* samt *Norrbottnens*, *Stockholms* och *Örebro läns landsting* vill ha kvar blandmodellen och anger bl.a. som skäl att blandmodellen ändå på sikt innebär en successiv övergång till fullfonderingsmodellen. *Nacka kommun* anser även att de resultatmässiga effekterna av fullfonderingsmodellen behöver utredas och analyseras ytterligare. *Stockholms* och *Örebro läns landsting* anser även att ett ökat avkastningskrav behöver fastställas i de finansiella målen för att återställa underskottet i eget kapital som kommer att uppstå om fullfonderingsmodellen införs, samt för att säkerställa ett positivt kassaflöde. *Örnsköldsviks kommun* ser en stor risk för att begreppet god ekonomisk hushållning kommer fortsätta att användas trots en försvagad ekonomisk ställning och att dess betydelse kommer att minska.

Skälen för regeringens bedömning

Införandet av blandmodellen och balanskravet

Redovisningen av kommunernas och landstingens pensionsskuld sker i dag enligt blandmodellen. Det innebär att det bara är pensions-

förpliktelser intjänade efter 1998 som redovisas som avsättning i balansräkningen. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 redovisas i stället som en ansvarsförbindelse. Blandmodellen är lagstadgad och unik för den kommunala sektorn. Den sågs vid sitt införande som en övergångslösning och den leder på sikt till en övergång till fullfonderingsmodellen. Fullfonderingsmodellen innebär att samtliga pensionsförpliktelser redovisas som avsättning i balansräkningen oavsett när pensionsförmånerna har intjänats.

Blandmodellen infördes vid tillkomsten av lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL. Dessförinnan var redovisningen av de kommunala pensionerna oreglerad. I samband med att blandmodellen inrättades som redovisningsmodell återinfördes också balanskravet i dåvarande kommunallagen för att komma tillrätta med att vissa kommuner och landsting haft svårigheter att anpassa sin verksamhet till sina ekonomiska ramar.

Inför införandet uttalade regeringen att det i kravet på ekonomisk balans i kommuner och landsting ligger att avtalspensionerna bör beaktas enligt blandmodellen. Enligt detta synsätt skulle inte hela pensionskulden påverka budgeten och därmed inte heller balanskravet. Redovisningen av pensionerna enligt den blandade modellen avvek från dåvarande praxis i kommuner och landsting, vilka helt eller delvis redovisades enligt fullfonderingsmodellen. Trots detta ansåg regeringen vid införandet av KRL att det var viktigt att kunna använda kommunernas och landstingens resultaträkning för avstämning mot balanskravet, utan att behöva ta hänsyn till pensionsskulden som var upparbetad före 1998.

Konsekvenser för den kommunala ekonomin

Valet av pensionsredovisningen står främst mellan två olika modeller, dels den för kommuner och landsting lagstadgade blandmodellen, dels fullfonderingsmodellen som används inom det privata näringslivet.

Utredningen har föreslagit att kommuner och landsting ska redovisa sina pensionsförpliktelser enligt fullfonderingsmodellen. Behovet av en mer transparent och rättvisande redovisning av pensionsförpliktelser överväger enligt utredningens mening de nackdelar som en övergång till fullfonderingsmodellen kan medföra. Fullfonderingsmodellen är t.ex. mer känslig för konjunkturvariationer än vad blandmodellen är. En övergång till fullfonderingsmodellen innebär också att många kommuner och merparten av landstingen får negativa egna kapital. Fullfonderingsmodellen innebär i normalfallet lägre kostnader och högre årliga resultat även om utbetalningarna är desamma. Det i sin tur innebär ett annat sätt att förhålla sig till årets resultat och det kommunala balanskravet.

Den faktiska pensionsskuldens storlek och pensionsutbetalningarna förändras dock inte av hur skulden redovisas. Det grundläggande kravet på god ekonomisk hushållning i kommunallagen (2017:725) gäller oavsett modell för redovisning av pensionsförpliktelser.

Även om en övervägande majoritet av remissinstanserna är positiva till utredningens förslag påpekar vissa av dessa, bl.a. SKL, att förslaget potentiellt kan få långtgående framtida konsekvenser för den kommunala ekonomin. Regeringen vill liksom SKL framhålla de konsekvenser som förslaget medför.

De antaganden som utredningen har gjort visar på en utveckling där kostnaderna är lägre med fullfonderingsmodellen än med blandmodellen. Skenbart förefaller detta vara en lättnad och balanskravet blir mindre svårt att uppnå. Det ekonomiska utrymme som den ändrade redovisningen skulle ge upphov till skulle teoretiskt kunna användas till resultatförbättring, skattesänkning eller ökade kostnader. Detta riskerar att leda till att kommunernas och landstingens planeringsförutsättningar försämrats.

Fokus riskerar att flyttas från arbetet med att förbättra en ansträngd ekonomi till att förklara tekniska förändringar i pensionsskulden. Den föreslagna redovisningsmodellen skulle innebära att många kommuner och landsting får anledning att ompröva och utveckla sin finansiella styrning. Regeringen anser att det är viktigt att beakta dessa konsekvenser sammantaget med andra omvärldsfaktorer, så som demografiska förändringar, stora investerings- och medfinansieringsplaner m.m.

I utredningens beskrivning av vilka konsekvenser införandet av fullfonderingsmodellen kan få, finns en analys av förslagets inverkan på bestämmelserna om god ekonomisk hushållning och balanskravet i kommunallagen. Utredningen gjorde bedömningen att förslaget har en indirekt påverkan på nivån på det lagstadgade balanskravsresultatet samt på kraven för de finansiella målen. Liksom flera remissinstanser, bl.a. SKL, ESV och Härnösands kommun, anser dock regeringen att det i denna fråga finns ett behov av en mer djupgående analys.

Behov av vidare utredning

Regeringen är mån om att skapa ett stabilt och väl fungerande ramverk för kommunsektorn där en ny lag om kommunal bokföring och redovisning utgör en viktig del. KRL är i behov av att moderniseras och anpassas till omvärldsförändringar, men det är samtidigt viktigt att förändringar av regelverket inte får oönskade konsekvenser.

Den nya kommunallagen som trädde i kraft den 1 januari 2018 utgör en annan viktig del av det kommunala ramverket. Lagens kapitel om ekonomisk förvaltning, där bl.a. bestämmelserna om god ekonomisk hushållning och balanskravet finns, har dock endast genomgått mindre förändringar i sak. Flera av de remissynpunkter som inkommit avseende pensionsredovisningen pekar på att ett förändrat regelverk för den kommunala redovisningen också skapar ett behov av en översyn av bestämmelser i denna lag.

Regeringen instämmer i att det finns skäl att analysera frågan om redovisning av kommunala pensionsförpliktelser ytterligare, sett i ljuset av kommunallagens bestämmelser om god ekonomisk hushållning och kravet på att upprätta en budget i balans. Regeringen avser därefter att återkomma i frågan om hur den kommunala pensionsredovisningen bör regleras.

8.2 Finansiering av pensionsförpliktelser

Regeringens förslag: Om en avsättning eller en ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska en upplysning i not lämnas om vilket belopp som avsättningen har minskats med.

Regeringens bedömning: Det bör inte införas något krav på att redovisa medel avsatta till pensionsstiftelser eller försäkring som tillgång i den kommunala balansräkningen.

Utredningens förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har inte lämnat något förslag om ansvarsförbindelser för pensionsförpliktelser.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot bedömningen eller förslaget.

Sollefteå kommun anser att jämförbarhet kan fås med obligatoriska tilläggsupplysningar vilket många kommuner frivilligt redan gör i dag. *Timrå kommun* anser att tilläggsupplysning avseende hur kommunen valt att finansiera pensionsförpliktelserna bör bli obligatorisk. *Swedbank stiftelsetjänster* menar att det bör göras några tillägg och förtydliganden avseende pensionsredovisningen och dess finansieringsformer för att kunna tillmötesgå kravet på en rättvisande bild och önskemålet om en förbättrad jämförbarhet mellan kommunerna. Det är enligt *Swedbank stiftelsetjänster* av yttersta vikt ur ett demokratiperspektiv att samhället och dess politiker och medborgare får en adekvat och tydlig redogörelse över vilka pensionsförpliktelser som finns och hur dessa ska finansieras. *ESV* anser att det inte är lämpligt att avvika från kravet på kontroll över en resurs för att en tillgång ska tas upp i balansräkningen och att redovisningen av pensionsförpliktelser därför inte bör anpassas till finansieringssätt. *ESV* anser dock att det är lämpligt att kommuner och landsting lämnar upplysning i årsredovisningen om vilken lösning för finansiering av pensionsåtaganden som valts och vilka eventuella förändringar som skett under året.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Kommuner och landsting kan välja olika lösningar för förvaltning av pensionsmedel. De kan välja att förvalta i egen regi, en försäkringslösning eller att lösa förvaltningsfrågan genom en pensionsstiftelse.

Enligt nuvarande regler ska inte pensionsförsäkringar eller pensionsstiftelser tas upp som tillgångar i kommunens eller landstingets balansräkning. Det leder till svårigheter vid jämförelser mellan kommuner respektive landsting som valt olika finansieringsformer.

En möjlig lösning för att öka jämförbarheten skulle vara en lagreglering som innebär att kommuner och landsting ska ta upp pensionsförsäkring eller pensionsstiftelse som tillgång i balansräkningen. Därmed skulle dessa alternativ för finansiering av pensionsförpliktelser bli mer jämförbara med att öronmärka pensionsmedel i egen balansräkning. Lösningen förutsätter att den redovisade pensionsskulden i balansräkningen inte får reduceras vid en överföring av medel till pensionsstiftelse eller tecknande av pensionsförsäkring.

Regeringen ser dock vissa svårigheter med att redovisa pensionsförsäkring och pensionsstiftelse som tillgång i balansräkningen, bl.a. med hänsyn till kontrollkriteriet. En förutsättning för att en tillgång ska redovisas i balansräkningen är att kontrollkriteriet är uppfyllt. Detta innebär att huvudmannen ska ha beslutsrådighet över tillgångens nyttjande och användning.

En pensionsstiftelse är en egen juridisk person utan ägare. Kommunen eller landstinget har därför inte sådan kontroll över stiftelsens tillgångar att dessa ska redovisas som tillgång i balansräkningen. En kommun eller ett landsting som har tecknat en försäkring har inte heller en sådan kontroll att kontrollkriteriet kan anses vara uppfyllt. Det uppstår emellertid inga motsvarande problem med kontrollkriteriet för medel som har öronmärkts i egen balansräkning.

Eftersom den kommunala redovisningen används för utkrävande av ansvar är kravet på kontroll över resurser som tas upp i balansräkningen av stor betydelse. Regeringen anser inte att det finns någon kommunal särart i detta fall som motiverar ett frångående från det grundläggande kravet på kontroll över tillgången för att kunna ta upp den i balansräkningen. Vidare delar regeringen *ESV:s* uppfattning att det inte är lämpligt att avvika från kravet på kontroll över en resurs för att en tillgång ska tas upp i balansräkningen. Även med beaktande av behovet av ökad jämförbarhet gör regeringen således bedömningen att det inte bör införas krav på att redovisa medel avsatta till pensionsstiftelser eller försäkring som tillgång i den kommunala balansräkningen.

Utredningen föreslog att upplysning, om avsättning för pensionsförpliktelser som har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska lämnas i not om vilka belopp som avsättningen eller ansvarsförbindelsen har minskats med.

Regeringen anser i likhet med utredningen och *ESV* att det är lämpligt att kommuner och landsting lämnar upplysning i årsredovisningen om vilka eventuella förändringar som skett under året. Eftersom regeringen inte föreslår någon ändrad redovisning av pensionsförpliktelser (avsnitt 8.1) bör motsvarande upplysning även lämnas om ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelse. Motivet till att ställa krav på upplysningar i not är att få en ökad jämförbarhet mellan olika kommuner och landsting vad gäller finansiering av pensionsförpliktelser. Däremot anser regeringen inte, till skillnad från *ESV*, att kommuner och landsting ska behöva lämna upplysning om vilken lösning som valts för finansiering av pensionsförpliktelser.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att en upplysning ska lämnas om en avsättning eller en ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse. Upplysning i not ska lämnas om vilket belopp som avsättningen har minskats med.

9 Värdering

9.1 Avskrivning av anläggningstillgångar

Regeringens förslag: I bestämmelsen om avskrivning av anläggningstillgångar ska begreppet nyttjandeperiod ersätta begreppet ekonomisk livslängd.

Avskrivningstiden för immateriella anläggningstillgångar ändras på så vis att nyttjandeperioden ska anses uppgå till fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år, ska en upplysning lämnas om skälen för detta.

En upplysning ska också lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång i balansräkningen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag

Avskrivningar

Avskrivningar används i redovisningen för att fördela utgiften för en tillgång över tid. Motivet är att ge en rättvisande bild av redovisningsenhetens förbrukning för respektive redovisningsperiod. Avskrivningskostnaderna ska spegla den faktiska resursförbrukningen.

Avgörande betydelse vid bedömning av vilken avskrivningstid som ska tillämpas för en tillgång är hur den relevanta livslängden bedöms, dvs. över vilken tidsperiod tillgångens anskaffningsvärde ska skrivas av (periodiseras). Det blir därför viktigt att identifiera vad som avses med livslängd i detta sammanhang. Med ekonomisk livslängd avses den tidsperiod som en investering är lönsam att ha i drift för det ändamål som den ursprungligen anskaffades, alltså de antal år (eller redovisningsperioder) som den bedöms kunna bidra till verksamheten på ett ekonomiskt försvarbart sätt. Det är viktigt att skilja den ekonomiska livslängden från den tekniska livslängden som anger hur länge en tillgång faktiskt håller. Nyttjandeperioden är den tid under vilken en tillgång förväntas bli använd för sitt ändamål.

Begreppet nyttjandeperiod ska ersätta begreppet ekonomisk livslängd

Enligt 6 kap. 4 § första stycket lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, ska anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. I både årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, och förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, förkortad FÅB, har emellertid begreppet ekonomisk livslängd ersatts av begreppet nyttjandeperiod.

Utredningen föreslår att begreppet nyttjandeperiod ska användas även i lagen om kommunal bokföring och redovisning. Regeringen delar *Malmö kommuns* uppfattning att det är bra med ytterligare anpassning till regelverket i ÅRL. Eftersom det inte heller finns något behov av att behålla begreppet ekonomisk livslängd utifrån den kommunala särarten, föreslår regeringen därför att begreppet nyttjandeperiod ska ersätta begreppet ekonomisk livslängd.

Upplysning om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod

Det finns i dag inget krav på att kommuner och landsting ska lämna upplysning om avskrivningar. Krav på sådana upplysningar finns dock i både ÅRL och FÅB. Utredningen anser när det gäller avskrivningar att upplysning om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod tillför viktig information och ger läsaren av årsredovisningen en ökad förståelse för tillgångarnas redovisade värde i balansräkningen. Krav på upplysning kan också underlätta jämförelser både över tid och mellan olika kommuner och landsting. Regeringen delar utredningens bedömning och föreslår därför att en upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp i balansräkningen som materiell anläggningstillgång. *Malmö kommun* anför att kommunen förutsätter att det är samma information som lämnas i dag där grupper av anläggningstillgångars bedömda nyttjandeperiod anges. Upplysningskravet är menat att, precis som *Malmö kommun* anför, avse den grupp av tillgångar som redovisas som materiella anläggningstillgångar i respektive post i balansräkningen. Balansräkningens uppställningsform anger tre olika poster för materiella anläggningstillgångar, nämligen Mark, byggnader och tekniska anläggningar; Maskiner och inventarier samt Övriga materiella anläggningstillgångar. Kommuner och landsting får därutöver ta upp andra poster än de som finns upptagna i balansräkningens uppställningsform och dela in dessa i delposter. Kravet på upplysning om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod gäller då även för dessa poster och delposter.

Nyttjandeperiod för immateriella anläggningstillgångar

Immateriella anläggningstillgångar ska enligt huvudregeln i 6 kap. 4 § första stycket KRL skrivas av utifrån en begränsad nyttjandeperiod. Tillgången ska skrivas av systematiskt över denna period. Enligt andra stycket ska den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång anses uppgå till högst fem år. Enligt ÅRL ska däremot dessa tillgångar som huvudregel skrivas av utifrån bedömd nyttjandeperiod. Regeringen anser liksom utredningen att det är bra med en anpassning till vad som enligt ÅRL gäller för privata företag. En sådan anpassning skulle också enligt regeringen ge kommuner och landsting ett större utrymme för individuella bedömningar.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Regeringen föreslår vidare att en upplysning ska lämnas om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år. Av upplysningen ska skälen för detta framgå.

9.2 Vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde

Regeringens förslag: Särskilda regler ska införas för värdering av finansiella instrument.

Finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde.

Följande finansiella instrument ska dock inte få värderas till verkligt värde:

1. finansiella instrument för vilka ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas,
2. finansiella instrument som hålls till förfall,
3. fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål,
4. aktier i kommunala bolag och andelar i kommunala föreningar, samt
5. skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj.

Värdeförändringen av de finansiella instrumenten sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

En upplysning ska lämnas om värdeförändringen av de finansiella instrumenten.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Västmanlands läns landsting* ser risker vid en marknadsvärdering av finansiella instrument eftersom marknadens fluktuationer och dess påverkan på resultatet tar bort fokus från verksamhetens resultat. Därför anser landstinget att frågan bör utredas ytterligare. *Umeå kommun* anser att det kan få negativa följder om ekonomiska beslut fattas med anledning av en tillfällig värdeförändring. *Östergötlands läns landsting* anser att det inte bör göras något undantag för finansiella instrument som hålls till förfall. Ett sådant undantag innebär enligt landstinget en möjlighet att göra omklassificeringar beroende på aktuellt läge och leder till taktiska val, vilket minskar transparens och möjlighet till jämförelser.

Några remissinstanser, däribland *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)*, *Kommuninvest*, *Göteborgs*, *Helsingborgs* och *Stockholms kommuner* samt *Norrbottnens läns landsting*, avstyrker förslaget. *Helsingborgs kommun* anser att förslaget innebär ett avsteg från försiktighetsprincipen och att förslaget därmed åsidosätter en av grundbultarna i god redovisningssed. *SKL* ser inte att fördelarna med att byta värderingsmetod är så påtagliga att en förändring är befogad. En nackdel med värdering enligt verkligt värde blir enligt *SKL* att resultatredovisningen blir mer fluktuerande och oförutsägbär.

Skälen för regeringens förslag: Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part. En finansiell tillgång är en tillgång i form av kontanter, en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från en annan part, en avtalsenlig rätt att byta finansiella instrument med en annan part enligt

villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller egetkapital-instrument utgivna av annan part. En finansiell skuld är en avtalsenlig skyldighet att erlagga kontanter eller annan finansiell tillgång till en annan part, eller byta finansiella instrument med ett annat företag enligt villkor som kan komma visa sig oförmånliga.

Finansiella tillgångar ska enligt KRL, klassificeras som antingen anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Anläggningstillgångar ska som huvudregel tas upp till anskaffningsvärdet (6 kap. 3 § KRL). Anläggningstillgångar ska efter nedskrivningsprövning skrivas ner om det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet och värdenedgången kan antas vara bestående. En finansiell anläggningstillgång får skrivas ner till det lägre värdet även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående (6 kap. 5 § KRL). Uppskrivning är enligt 6 kap. 6 § KRL endast möjlig vad gäller finansiella anläggningstillgångar. Regeringen föreslår emellertid i avsnitt 9.3 att denna möjlighet tas bort.

Omsättningstillgångar ska enligt 6 kap. 7 § KRL som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen (lägsta värdets princip). Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med god redovisningssed. Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som kommunen eller landstinget skulle ha haft om tillgången anskaffats på balansdagen.

Enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL får finansiella instrument värderas till verkligt värde i företagen. Det gäller dock inte för finansiella instrument som t.ex. hålls till förfall, för lånefordringar och för andelar i dotter- och intresseföretag. Det finns två olika redovisningsprinciper för redovisning av finansiella instrument enligt ÅRL; värdering utifrån anskaffningsvärde eller värdering till verkligt värde. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1) ska den valda principen tillämpas konsekvent för redovisning av företagets samtliga finansiella instrument.

I 5 kap. 13 och 14 §§ FÅB, som de statliga myndigheterna har att tillämpa, anges att vissa finansiella instrument, aktier och andra värdepapper, som innehåser främst för att ge avkastning eller värdestegringar, med vissa specifika undantag ska värderas till marknadsvärde (verkligt värde). Följande finansiella instrument får inte värderas till verkligt värde; finansiella instrument som hålls till förfall, lånefordringar och andra fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehåser för handelsändamål, aktier och andelar i hel- eller delägda företag samt skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj. Värdering till verkligt värde får heller inte ske om en sådan inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet. Det gäller oberoende av om tillgångarna klassificeras som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar.

Utredningen föreslår att finansiella instrument som innehåser för att ge avkastning eller värdestegring som huvudregel ska värderas till verkligt värde på balansdagen. Utredningen föreslår att undantag från huvudregeln ska göras för finansiella instrument för vilka ett tillförlitligt

verkligt värde inte kan fastställas, finansiella instrument som hålls till förfall, fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål, aktier och andelar i hel- och delägda företag samt skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj. Utredningen föreslår också att upplysning om värdeförändringen vid värdering till verkligt värde ska lämnas i not.

Flera remissinstanser, bl.a. *Umeå* och *Helsingborgs kommuner* samt *SKL*, är kritiska till förslaget. Regeringen har förståelse för de synpunkter som framförs av remissinstanserna men anser att förslaget ger en mer rättvisande bild av resultat och ställning. Eftersom det enligt regeringens mening inte finns någon kommunal särart vad gäller värdering av finansiella instrument bör denna reglering vara enhetlig för kommunal sektor och för de statliga myndigheterna.

I kommuner och landsting används i första hand finansiella instrument för att säkra kommuners och landstings pensionsförpliktelser. Regeringen instämmer i vad Rådet för kommunal redovisning (RKR) har anfört i sin hemställan om lagändringar (Fi2011:1232) dvs. att pensionsmedel som placerats i finansiella instrument värderas på ett annat sätt än den redovisade pensionsskulden som värderas till verkligt värde på balansdagen. Regeringen anser att detta kan ge oönskade effekter. Det kan vidare vara svårt att bedöma hur väl en kommun eller ett landsting har lyckats finansiera sina pensionsförpliktelser. Även om försiktighetsprincipen innebär att tillgångar ska värderas lågt och skulder högt måste det göras med rimlig försiktighet.

Nuvarande reglering gör det möjligt för fullmäktige att ändra vilka medel som betecknas som pensionsmedel i balansräkningen både mellan och under räkenskapsår. Det gör att vad som kan anses vara pensionsmedel är föränderligt över tid. Att mot denna bakgrund införa särskilda regler för värdering av pensionsmedel placerade i finansiella instrument kan inbjuda till bokslutspolitik, dvs. sådana transaktioner som påverkar resultatet men som enligt normer och regler är tveksamma utifrån god redovisningssed eller direkt lagstridiga (SOU 2011:59 s. 129). Regeringen anser därför liksom utredningen att det är olämpligt att införa särskilda värderingsregler för finansiella instrument som innehas som pensionsmedel. Regeringen anser inte heller att det finns tillräckliga skäl för att inskränka den kommunala självstyrelsen genom att begränsa möjligheten för kommuner och landsting att själva bedöma vad som är pensionsmedel. Någon särskild regel för värdering av pensionsmedel föreslås därför inte. Det innebär att samma regler föreslås gälla för värdering av finansiella instrument oavsett om det är fråga om pensionsmedel eller inte.

Regeringen anser också att regleringarna för värdering av finansiella instrument ska vara enhetliga för de statliga myndigheterna och för den kommunala sektorn. De föreslagna bestämmelserna har därför utformats med bestämmelserna i FÅB som förebild.

Regeringen anser vidare att aktier i kommunala bolag och andelar i kommunala föreningar inte ska få värderas till verkligt värde. Vad som avses med kommunala bolag och föreningar framgår av 10 kap. 2 och 6 §§ kommunallagen (2017:725).

De finansiella instrument som inte ska värderas till verkligt värde ska värderas enligt sedvanliga regler för värdering av anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar.

Regeringen anser, liksom flertalet av remissinstanserna, att huvudregeln bör vara att finansiella instrument som innehas för att ge avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde på balansdagen. Regeringen anser liksom *Kommunalekonomernas förening (KEF)* att detta ger en mer rättvisande bild av resultat och ställning. Regeringen föreslår dock att undantag från huvudregeln att värdera till verkligt värde ska göras för finansiella instrument för vilka ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas, finansiella instrument som hålls till förfall, fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål, aktier i kommunala bolag och andelar i kommunala föreningar samt skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj. Regeringen föreslår också att en upplysning om värdeförändringen ska lämnas i not.

9.3 Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Regeringens bedömning: Möjligheten att skriva upp finansiella anläggningstillgångar bör inte överföras till den nya lagen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 6 kap. 6 § i KRL får finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde, som väsentligt överstiger bokfört värde, skrivas upp till högst detta värde om det står i överensstämmelse med god redovisningssed. Regeringen föreslår i avsnitt 9.2 att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde. Det kan också i många fall vara svårt att bedöma om en värdeuppgång på en finansiell anläggningstillgång är bestående dvs. inte baseras på tillfälligt höga priser. Regeringen föreslår mot denna bakgrund inte någon möjlighet för kommuner och landsting att skriva upp finansiella anläggningstillgångar.

9.4 Orealiserade vinster i värdepapper ska inte beaktas i balanskravsutredningen

Regeringens förslag: Orealiserade vinster i värdepapper ska inte beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

Vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar ska inte heller återföring av realiserade vinster i värdepapper beaktas.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Kommunforskning i Väst* påpekar att den föreslagna korrigeringen av orealiserade vinster i värdepapper kan öppna upp för s.k. reell styrning av resultat, dvs. att man ändrar agerandet för att uppnå visst utfall. Även *RKR* uppmärksammar att förslaget öppnar upp för resultatstyrning då balanskravsresultatet kan påverkas av vilka försäljningar man väljer att göra i slutet av året. Genom att realisera vinster i värdepapper i slutet av året kan ett balanskravsresultat påverkas i positiv riktning jämfört med om man avstår från att realisera motsvarande värdepapper.

Några remissinstanser avstyrker förslaget däribland *SKL*, *Jönköpings* och *Östergötlands läns landsting*. Dessa remissinstanser menar att förslaget kan tvinga kommuner och landsting att realisera placeringar enbart för att klara balanskravet.

Skälen för regeringens förslag: Orealiserade förluster i värdepapper ska enligt 4 kap. 3 a § KRL inte beaktas vid beräkningen av balanskravsresultatet. I förarbetena anförts att det inte är rimligt att kortsiktiga nedgångar i marknadsvärden på värdepapper som enligt placeringspolicyn har ett långsiktigt syfte ska påverka förutsättningarna att uppnå balanskravet (prop. 2003/04:105 s. 21).

Utredningen föreslår att orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar. Inte heller återföring av orealiserade vinster i värdepapper ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

Flera remissinstanser är kritiska till förslaget då de befarar att det öppnar upp för s.k. reell styrning av resultat, dvs. att kommuner och landsting ändrar agerandet för att uppnå visst utfall. *RKR* uppmärksammar att förslaget öppnar upp för resultatstyrning då balanskravsresultatet kan påverkas av vilka försäljningar man väljer att göra i slutet av året.

Med beaktande av återgivet förarbetsuttalandet ovan anser regeringen, till skillnad från bl.a. *SKL*, att inte heller kortsiktiga uppgångar i marknadsvärden på värdepapper bör få påverka balanskravsresultatet.

Regeringen föreslår i avsnitt 9.2 att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde. Till följd av detta kan även orealiserade vinster i värdepapper uppstå. Regeringen har förståelse för remissinstansernas farhågor men anser att varken kortsiktiga ned- eller uppgångar i marknadsvärden på värdepapper bör få påverka balanskravsresultatet och därmed kommuner och landstings möjlighet att nå balanskravet. Vid beräkningen av balanskravsresultatet i balanskravsutredningen bör alltså varken orealiserade vinster eller förluster i värdepapper beaktas. Detsamma gäller återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper.

Regeringen föreslår mot bakgrund av det anförda att orealiserade vinster och återföring av orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar.

9.5 Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

Regeringens förslag: Fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med god redovisningssed och kravet på en rättvisande bild.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna, bl.a. *KEF* samt *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner*, tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Linköpings kommun avstyrker förslaget. Kommunen anser med hänvisning till den kommunala särarten och försiktighetsprincipen att det inte finns tillräckligt starka skäl för att ändra nuvarande redovisningsprincip.

Skälen för regeringens förslag: I 6 kap. 9 § KRL anges att fordringar i utländsk valuta får omräknas enligt balansdagens kurs, om det står i överensstämmelse med god redovisningssed. Vad gäller omräkning av skulder i utländsk valuta har en restriktion med hänsyn tagen till försiktighetsprincipen införts. För skulder i utländsk valuta ska omräkning alltid ske om kursen på balansdagen är högre än vid skuldens uppkomst. I det motsatta fallet, dvs. då kursen är lägre och omräkningen således leder till att skulden upptas till ett lägre belopp, får omräkning endast ske om den uppkomna kursvinsten kan kvittas mot en tidigare bokförd kursförlust avseende samma skuld och om en sådan avräkning står i överensstämmelse med god redovisningssed.

För statliga myndigheter gäller däremot att fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med kraven på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild (5 kap. 12 § FÅB). Enligt Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till 5 kap. 12 § FÅB ska kursdifferenser redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår som de uppkommer. Riksbankens valutakurs, som är ett beräknat medelvärde av olika bankers säljkurser, bör användas (ESV Cirkulär 2001:3 och 2013:3).

Utredningen föreslår att fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av god redovisningssed och rättvisande bild.

Linköpings kommun har invändningar mot förslaget med hänvisning till försiktighetsprincipen. Regeringen vill dock framhålla att bestämmelsen ger kommuner och landsting möjlighet att avstå från att omräkna på balansdagen om en omräkning enligt växelkursen inte överensstämmer med god redovisningssed och rättvisande bild. Som *KEF*, *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner* påpekar erhålls därmed också en mer rättvisande bild av resultat och ställning. En sådan reglering kan vidare underlätta kommunernas och landstingens arbete med omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta samt vid konsolidering av de sammanställda räkenskaperna.

Regeringen anser att reglerna för omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta i möjligaste mån ska vara enhetliga för de statliga

myndigheterna och för kommunal sektor. Därför bör också bestämmelserna i KRL utformas med FÅB som förebild.

Regeringen anser emellertid inte att det är nödvändigt att omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta ska stå i överensstämmelse med kraven på överskådlighet. Kravet på överskådlighet avser kommuner och landstings årsredovisningar och att de ska upprättas på sådant sätt att de är lättillgängliga för användaren.

Regeringen föreslår därför att fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med kraven på god redovisningssed och rättvisande bild. Frågor om t.ex. hur kursdifferenser ska redovisas och vilken valutakurs som bör användas överlämnar regeringen till det normerande organet att reglera.

9.6 Värdering av tillgångar som tagits emot som gåva

Regeringens förslag: Tillgångar som har tagits emot utan ersättning, eller till en ersättning som väsentligt understiger tillgångarnas verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens:

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna, däribland *KEF* samt *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner*, tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Nacka kommun* påpekar att hur en gåva ska värderas redan i dag regleras i normgivning från RKR. *Stockholms kommun* anser att tillgången bör tas in i balansräkningen genom en motpost i form av en inkomst på skuldsidan och inte som en ren uppskrivning, dvs. mot eget kapital.

Skälen för regeringens förslag: Frågan om hur man ska värdera en tillgång som erhålls genom gåva regleras i dag inte i KRL. Däremot har RKR i sin rekommendation 11.4 adresserat frågan. Regeringen delar emellertid utredningens bedömning att detta bör regleras i lag. Regeringen anser i likhet med *KEF* samt *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner* att förslaget innebär en ökad öppenhet och bättre förutsättningar för jämförbarhet mellan kommuner respektive landsting. Utredningen har föreslagit att den reglering som gäller för statliga myndigheter även ska gälla för kommuner och landsting, vilket också regeringen anser vara lämpligt. Detta innebär att gåvor bör redovisas till den utgift som vid anskaffningstillfället skulle ha krävts för att anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång. Regeringen föreslår därför att tillgångar som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. *Stockholms kommun* har framfört synpunkter på hur tillgången bör tas in i balansräkningen. Detta är enligt regeringen en fråga för det normgivande organet.

9.7 Värdering av avsättningar

Regeringens förslag: Det ska av lagen om kommunal bokföring och redovisning framgå att en avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *KEF*, *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner* föreslår att även skulder bör definieras.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 6 kap. 11 § KRL ska avsättning göras för förpliktelser som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller tidpunkt då de ska infrias. Det anges dock inte hur avsättningar ska värderas.

Regeringen anser liksom utredningen att det bör framgå i lag hur en avsättning ska värderas. Regeringen delar utredningens uppfattning att en sådan bestämmelse bör utformas i enlighet med regleringen i ÅRL. I förarbetena till motsvarande bestämmelse i ÅRL anges att värderingen ska baseras på en försiktig bedömning och en objektiv värdering, understödd av erfarenheter från liknande transaktioner samt, i vissa fall, bedömningar av externa experter (prop. 2015/16:3 s. 149 f.). Värderingen ska utgå från förhållanden på balansdagen. Detsamma bör gälla även för avsättningar i kommuner och landsting.

Till skillnad från bl.a. *KEF* anser regeringen att begreppet skuld inte behöver definieras i lag eftersom det är allmänt vedertaget.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att det införs en bestämmelse om att en avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

10 Förvaltningsberättelsen

10.1 Definition av ett kommunalt koncernföretag

Regeringens förslag: En definition av begreppet kommunalt koncernföretag införs. Med kommunalt koncernföretag avses en juridisk person över vars verksamhet, mål och strategier kommuner eller landsting har ett varaktigt betydande inflytande. Kommuner eller landsting kan utöva ett sådant inflytande själva eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag.

Betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna.

Om inflytandet inte är betydande ska den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalt koncernföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

Utredningens förslag överensstämmer till stor del med regeringens. Utredningen föreslår att begreppet kommunalgruppsföretag ska användas som begrepp för en juridisk person vars verksamhet, mål och strategier en kommun eller ett landsting, själv eller tillsammans med ett eller flera andra kommunalgruppsföretag har ett varaktigt betydande inflytande över.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* anser att definitionen av kommunalgruppsföretag bör ses över eftersom den definitionsvis innehåller ett cirkelresonemang. Kammarrätten önskar också ytterligare ledning för tolkningen av rekvisiten.

Flera remissinstanser, däribland *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)*, *Kommunalekonomernas förening (KEF)* samt *Göteborgs, Malmö, Örebro och Örnköldsviks kommuner* avstyrker förslaget att införa begreppet kommunalgruppsföretag. De anser att det begrepp som anges i rekommendation om sammanställd redovisning från Rådet för kommunal redovisning (RKR), kommunalt koncernföretag (kommunkoncernsföretag), även i fortsättningen bör användas.

Skälen för regeringens förslag

Begreppet kommunalt koncernföretag

Av 8 kap. 2 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, följer att sammanställda resultaträkningar och balansräkningar ska upprättas om kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande i en annan juridisk person. För sådana juridiska personer ska också särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet lämnas enligt 8 kap. 1 § andra stycket KRL. Någon samlingsbeteckning för dessa juridiska personer finns inte i KRL.

I årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, görs åtskillnad mellan dotterföretag och intresseföretag. Betydande inflytande krävs för att ett företag ska kunna betecknas som ett intresseföretag och bestämmande inflytande för att ett företag ska kunna ses som ett dotterföretag. Klassificeringen av ett företag som dotterföretag eller intresseföretag har i ÅRL betydelse för hur konsolideringen ska ske, dvs. hur finansiella rapporter från moderföretag och dotterföretag ska sammanfogas.

Eftersom regeringen i avsnitt 11.6 föreslår att kommuner och landsting som huvudregel ska använda en konsolideringsmetod vars tillämpning inte är beroende av hur stort inflytandet är över företaget ifråga, finns det inte något behov av att i lagen införa begreppen dotterföretag eller intresseföretag. Däremot anser regeringen, liksom utredningen, att det finns ett behov av ett samlingsbegrepp för de juridiska personer som utöver kommunen eller landstinget, enligt huvudregeln ska ingå i de sammanställda räkenskaperna och för vilka upplysningar ska lämnas i förvaltningsberättelsen, se avsnitt 10.4.

Utredningen har föreslagit att samlingsbegreppet kommunalgruppsföretag ska användas. Förslaget har kritiserats av flera remissinstanser, däribland *SKL* som anser att det är viktigt att få förståelse och acceptans för den sammanställda redovisningen. En del i detta är enligt *SKL* att använda begrepp och definitioner som redan är vedertagna i kommun-

sektorn och därigenom gör det enkelt för mottagaren att förstå dess innebörd. Nya begrepp som inte direkt kan härledas till dess funktion kan enligt SKL medföra att förtroendet för den kommunala redovisningen minskar och försvårar kommunikationen med förtroendevalda och invånare.

Regeringen delar dessa remissinstansers uppfattning och anser att det är mer lämpligt att i lagtext använda RKR:s begrepp, kommunalt koncernföretag. Det bör inte finnas någon risk för förväxlingar med de begrepp som används inom privat sektor eftersom ordet ”kommun” läggs till, vilket också KEF påpekat i sitt remissvar. Att i lagtext introducera nya begrepp som inte tagits emot väl inom sektorn medför enligt regeringen en risk för sämre efterlevnad.

Regeringen föreslår därför, till skillnad från utredningen, att begreppet kommunalt koncernföretag används.

Varaktigt betydande inflytande

Regeringen anser att en juridisk person som kommunen eller landstinget har ett varaktigt betydande inflytande över vad gäller verksamhet, mål och strategier bör utgöra ett kommunalt koncernföretag. Kommuner eller landsting kan utöva ett sådant inflytande själva eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag. Efter påpekande från *Kammarrätten i Stockholm* har definitionen delats upp i två meningar för att undvika ett cirkelresonemang.

Ett betydande inflytande presumeras föreligga enligt ÅRL om ett företag innehar minst tjugo procent av röstetalet i en annan juridisk person. Samma gräns anges också i förarbetena till bestämmelserna i 8 kap. 2 § KRL om sammanställda resultat- och balansräkningar där begreppet betydande inflytande också används (prop. 1996/97:52 s. 90). Regeringen anser liksom utredningen att denna presumptionsregel bör framgå av lag och föreslår att det i lagen anges att betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ.

Det kan dock finnas omständigheter som gör att presumptionen ovan bryts. Vid bedömningen av inflytandets grad bör enligt regeringen avtal, hur övrigt ägande är fördelat och andra faktorer som begränsar eller inskränker inflytandet beaktas.

Tillfälliga innehav av t.ex. aktier i andra juridiska personer bör inte kunna leda till att dessa ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. Regeringen anser därför att inflytandet ska vara varaktigt.

Ett betydande inflytande kan utövas av kommuner eller landsting själva t.ex. genom eget innehav av aktier eller andelar. Men ett sådant inflytande kan utövas också tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag. Det kan t.ex. röra sig om en konstellation där kommunen eller landstinget äger aktier i ett bolag som också är ett dotterföretag till ett annat hel- eller delägt kommunalt bolag.

Särskild betydelse

Det kan enligt regeringen också finnas situationer där det, trots att inflytandet inte bedöms vara betydande, finns skäl för att inkludera den juridiska personen i de sammanställda räkenskaperna. Det kan handla om

att den juridiska personen har en särskild ekonomisk betydelse för kommunen och landstinget och därför bör kunna ingå i de sammanställda räkenskaperna. Den ekonomiska betydelsen för kommunen eller landstinget kan bedömas utifrån mått som t.ex. andel av den juridiska personens omsättning och omslutning, i förhållande till skatteintäkter och generella statsbidrag. Det kan också finnas fall där den juridiska personen har en särskild betydelse för den kommunala verksamheten och därför bör ingå i de sammanställda räkenskaperna. Det kan t.ex. vara fråga om renhållningsverksamhet som drivs i ett företag som ägs av flera kommuner och som den enskilda kommunen har ett varaktigt inflytande över, även om inflytandet inte är betydande. Renhållningsverksamheten är en sådan verksamhet som generellt sett har särskild betydelse för kommunens verksamhet och företaget bör därför kunna ses som ett kommunalt koncernföretag. Ett annat exempel på verksamhet som typiskt sett bör ha särskild betydelse för kommunens verksamhet är räddningstjänsten.

Regeringen anser mot denna bakgrund att en juridisk person även ska anses vara ett kommunalt koncernföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi, även om inflytandet inte är betydande. Krav på att det ska finnas ett varaktigt inflytande över det kommunala koncernföretaget gäller dock alltså.

Definition av kommunalt koncernföretag

Regeringen föreslår sammanfattningsvis mot denna bakgrund att ett kommunalt koncernföretag definieras som en juridisk person som kommuner eller landsting har ett varaktigt betydande inflytande över vad gäller verksamhet, mål och strategier. Kommuner eller landsting kan utöva ett sådant inflytande själva eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag.

Betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna.

Om inflytandet inte är betydande ska den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalt koncernföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

10.2 Definition av en kommunal koncern

Regeringens förslag: En definition av begreppet kommunal koncern införs. Med en kommunal koncern avses kommunen eller landstinget samt de kommunala koncernföretagen.

En upplysning ska lämnas i not om vilka kommunala koncernföretag som ingår i den kommunala koncernen och skälen för detta. Av upplysningen ska det också framgå hur den kommunala koncernens sammansättning har förändrats under räkenskapsåret.

Utredningens förslag överensstämmer till stor del med regeringens. Utredningen föreslår att begreppet kommunalgrupp ska användas som

samlingsbegrepp för den kommunala förvaltningsorganisationen och kommunalgruppsföretagen.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Flera remissinstanser, däribland *SKL*, *KEF*, *Kommuninvest* samt *Göteborgs*, *Malmö*, *Örebro* och *Örnsköldsviks kommuner* avstyrker förslaget. De anser att det begrepp som anges i RKR:s rekommendation om sammanställd redovisning, den kommunala koncernen (kommunkoncernen), även i fortsättningen bör användas.

Skälen för regeringens förslag: Det är vanligt att kommunernas och landstingens verksamhet bedrivs i andra former än förvaltningsform. Begreppet koncern har hittills inte använts i KRL. I förarbetena till lagen anförde regeringen att begreppet koncern avser moderföretag och dotterföretag inom associationsrätten. Regeringen ansåg därför att koncernbegreppet inte skulle införas i KRL (prop. 1996/97:52 s. 57).

Utredningen anser att begreppet koncern även fortsättningsvis inte ska användas i lagstiftning om kommunal bokföring och redovisning. Innebörden av begreppet koncern skulle få en annan innebörd i den kommunala sektorn jämfört med inom den privata sektorn. Av samma skäl som anförts i avsnitt 10.1 förordar regeringen emellertid att begreppet kommunal koncern ska användas i den nya lagen. Regeringen föreslår därför att begreppet kommunal koncern används för att benämna kommunen eller landstinget samt de kommunala koncernföretagen.

För att underlätta förståelsen av de sammanställda räkenskaperna är det viktigt att upplysningar ges om den kommunala koncernens sammansättning i årsredovisningen. Regeringen föreslår därför att upplysningar ska lämnas i not om vilka kommunala koncernföretag som ingår i den kommunala koncernen och skälen för detta. Av upplysningen ska det också framgå hur den kommunala koncernens sammansättning har förändrats under räkenskapsåret.

10.3 Privata utförare som inte är kommunala koncernföretag

Regeringens bedömning: För att avgränsa den kategori av företag som det krävs upplysningar om i förvaltningsberättelsen kan det begrepp som definieras i kommunallagen, privata utförare, användas. En definition av begreppet uppdragsföretag behöver därför inte införas.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att begreppet uppdragsföretag ska användas för en juridisk person eller en enskild individ till vilken kommunen eller landstinget har överlämnat vården av en kommunal angelägenhet, och som inte utgör ett kommunalt koncernföretag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Kommuner och landsting får enligt 10 kap. 1 § kommunallagen (2017:725) lämna över vården av en

kommunal angelägenhet till en juridisk person eller en enskild individ. Med en privat utförare avses enligt 10 kap. 7 § kommunallagen en juridisk person eller en enskild individ som har hand om skötseln av en kommunal angelägenhet enligt 1 §. Med en privat utförare avses enligt bestämmelsen inte ett hel- eller delägt kommunalt bolag och inte heller en kommunal stiftelse eller förening.

Utredningen föreslår att samlingsbegreppet uppdragsföretag införs i lagen med anledning av att de också föreslår en skyldighet att lämna upplysningar om dessa i förvaltningsberättelsen. Med uppdragsföretag avses, enligt utredningen, en juridisk person eller en enskild individ till vilken kommunen eller landstinget har överlämnat vårderna av en kommunal angelägenhet, och som inte utgör ett kommunalgruppsföretag, dvs. det som regeringen föreslår ska benämnas kommunala koncernföretag.

Regeringen anser till skillnad från utredningen att det inte finns behov av ett samlingsbegrepp i lagen för andra juridiska personer, utöver de kommunala koncernföretagen som det krävs upplysningar om i kommunens eller landstingets förvaltningsberättelse. Regeringen anser i stället att det begrepp som används i kommunallagen, privata utförare, kan användas för att avgränsa den kategori av företag som det krävs upplysningar om i förvaltningsberättelsen.

10.4 Skyldighet att lämna upplysningar om den kommunala koncernen och privata utförare i förvaltningsberättelsen

Regeringens förslag: Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om den kommunala koncernen som motsvarar de upplysningar som ska lämnas om kommunens och landstingets verksamhet i förvaltningsberättelsen. Upplysningar om balanskravsresultat och sjukfrånvaro behöver dock inte lämnas.

Kravet på att i förvaltningsberättelsen lämna information om sådana privata utförare som inte är kommunala koncernföretag begränsas till upplysningar om sådana förhållanden som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har föreslagit att begreppet uppdragsföretag används i stället för sådana privata utförare som inte är kommunala koncernföretag.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna, däribland *Nacka kommun* och *Västra Götalands läns landsting*, tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Bodens kommun instämmer i huvudsak i det utökade kravet på att utvärdering av målen för god ekonomisk hushållning samt ekonomisk ställning även ska omfatta den kommunala koncernen. Bodens kommun anser att det bör vara upp till den enskilda kommunen att avgöra om man vill ha mål för god ekonomisk hushållning för de enskilda bolagen var

för sig eller för hela den kommunala koncernen tillsammans. *Jönköpings läns landsting* anser att det inte är befogat att sätta upp mål för utvärdering av god ekonomisk hushållning för företagen i de kommunala koncernföretagen på motsvarande sätt som för landstinget.

Skälen för regeringens förslag

Förvaltningsberättelsens och den gemensamma förvaltningsberättelsens innehåll

Förvaltningsberättelsen ska enligt 4 kap. 1 § KRL innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet. Upplýsningar ska även lämnas om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ställning, sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut, kommunens eller landstingets förväntade utveckling, väsentliga personalförhållanden, och andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten.

I 8 kap. 1 § KRL finns bestämmelser om gemensam förvaltningsberättelse. Sådana upplýsningar som avses i 4 kap. 1 §, om förvaltningsberättelsens innehåll, ska enligt 8 kap. 1 § första stycket också omfatta sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Vidare ska, enligt andra stycket, särskilda upplýsningar om ekonomi och verksamhet lämnas om sådana juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande. Någon möjlighet att underlåta att lämna sådana upplýsningar finns inte enligt dagens lydelse av bestämmelsen i KRL.

Enligt 4 kap. 5 § KRL ska förvaltningsberättelsen vidare innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning har uppnåtts och följts samt en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning. Förvaltningsberättelsen ska också innehålla vissa uppgifter om balanskravsresultatet och sjukfrånvaro.

Krav på upplýsningar om den kommunala koncernen

Utredningen föreslår att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplýsningar om kommunalgruppen, dvs. det som regeringen i avsnitt 10.2 föreslår ska benämnas den kommunala koncernen, och om uppdragsföretagen (sådana privata utförare som inte är kommunala koncernföretag). Enligt nuvarande reglering ska sådana upplýsningar i stället lämnas i en gemensam förvaltningsberättelse. Utredningen föreslår att olika krav ställs på upplýsningarna i förvaltningsberättelsen beroende på om verksamheten bedrivs av den kommunala koncernen eller av sådana privata utförare som inte är kommunala koncernföretag.

Utredningen föreslår vidare att upplýsningskraven i förvaltningsberättelsen för den kommunala koncernen även ska omfatta utvärdering av om målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning har uppnåtts och följts samt en utvärdering av den kommunala koncernens ekonomiska ställning. Liksom tidigare, när det gäller den gemensamma förvaltningsberättelsen, behöver upplýsningar inte lämnas om

balanskravsresultatet och sjukfrånvaro. Syftet med förslaget i denna del är enligt utredningen att ge läsaren av årsredovisningen en ökad inblick i, och förståelse för den samlade kommunala verksamheten.

Bodens kommun tillstyrker i huvudsak att det utökade kravet införs men anser att det bör vara upp till den enskilda kommunen att avgöra om man vill ha mål för de enskilda bolagen var för sig eller mål för hela den kommunala koncernen. *Jönköpings läns landsting* anser att det inte är befogat att sätta upp mål för de kommunala koncernföretagen på motsvarande sätt som för landstinget. Regeringen instämmer dock i utredningens förslag och anser att läsaren av årsredovisningen genom förslaget får bättre underlag vid bedömningen av om målen för god ekonomisk hushållning är uppfyllda och om hur den ekonomiska ställningen ser ut för kommunen eller landstinget. Enligt kommunallagen ska kommuner och landsting ha en god ekonomisk hushållning i all sin verksamhet, även den som bedrivs av andra juridiska personer (11 kap. 1 § kommunallagen). Regeringen vill därför betona vikten av att målen och riktlinjerna för en god ekonomisk hushållning följs upp och utvärderas i förvaltningsberättelsen för hela den kommunala koncernen dvs. kommunen eller landstinget och dess kommunala koncernföretag. Regeringen anser, liksom *Västra Götalands läns landsting* och *Nacka kommun* att förslaget ger en helhetsbild av verksamheten oavsett organisationsform och ger en mer heltäckande bild av den ekonomiska utvecklingen.

Regeringen föreslår därför att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om den kommunala koncernen som motsvarar de upplysningar som också ska lämnas om kommunens och landstingets verksamhet i förvaltningsberättelsen. Upplysningar om balanskravsresultat och sjukfrånvaro behöver emellertid inte lämnas. Kraven på en gemensam förvaltningsberättelse i 8 kap. 1 § KRL, blir därmed överflödiga.

Upplysningskrav avseende privata utförare

I KRL ställs relativt omfattande krav på upplysningar om de aktörer som regeringen i avsnitt 10.3 föreslår ska benämnas privata utförare som inte är kommunala koncernföretag. Dessa krav kan ge upphov till både praktiska svårigheter för kommuner och landsting vid insamlingen av information, och kostnader för att sammanställa den. Om det finns ett större antal privata utförare som inte är kommunala koncernföretag i en kommun eller ett landsting, riskerar mängden upplysningar som krävs att göra förvaltningsberättelsen svåröverskådlig.

Utredningen föreslår att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag (sådana privata utförare som inte är kommunala koncernföretag) som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomiska ställning. Utredningen kommenterar dock inte närmare vad som avses med väsentlig betydelse.

I det konceptuella ramverket för finansiell rapportering i kommuner och landsting för RKR ett resonemang om vad som definierar väsentlig information. Information är enligt RKR väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användarens slutsatser avseende ansvarsutkrävande och resursanvändning. Graden av väsentlighet beror

på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. En liknande beskrivning av väsentlighet finns också i 2 kap. 3 a § ÅRL. Där anges att följderna av en avvikelser ska anses vara väsentliga om utelämnad eller felaktig information, själv eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Regeringen anser att viss ledning kan hämtas från dessa uttalanden när det gäller innebörden av väsentlig betydelse. Vidare tolkning av detta begrepp bör enligt regeringen överlämnas till det normerande organet på området.

Regeringen anser i likhet med utredningen att dagens omfattande krav på upplysningar som ska lämnas om privata utförare som inte är kommunala koncernföretag inte ger ett sådant informationsmervärde för kommuner och landsting att det finns skäl att behålla dem. Betydelselös eller ovidkommande information om dessa aktörer bör enligt regeringen kunna utelämnas. Enligt regeringen får det anses följa av god redovisningssed att kommuner och landsting är skyldiga att utelämnas betydelselös eller ovidkommande information om denna riskerar att gå ut över överskådlighet och läsbarhet av årsredovisningen.

Regeringen föreslår att kravet på att i förvaltningsberättelsen lämna information om sådana privata utförare som inte är kommunala koncernföretag begränsas till upplysningar om sådana förhållanden som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

10.5 Redovisning av sjukfrånvaro

Regeringens förslag: Kommuner och landsting ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om anställdas sjukfrånvaro.

Utredningens förslag överensstämmer inte med regeringens. Utredningen föreslår att det särskilda kravet på upplysningar om anställdas sjukfrånvaro ska tas bort.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget.

Bjuvs och Lomma kommuner samt *Skåne läns landsting* avstyrker utredningens förslag. Bjuvs kommun anser att förslaget rimmar illa med regeringens intentioner att höja arbetsgivarnas kostnader för längre sjukskrivningar om inte sjuktalet minskar. Lomma kommun anser att det är viktigt att följa utvecklingen av sjukfrånvaron då det generellt är ett problem inom kommunsektorn. Rutinen för att ta fram uppgifterna är enligt kommunen väl inarbetad och redovisningen lämnar god information till politiker och kommuninvånare avseende kommunens viktigaste resurs. *Skåne läns landsting* anser att det bör vara av intresse att sjuktalets utveckling beskrivs i årsredovisningen eftersom flera statliga satsningar och riktade statsbidrag syftar till att stärka rehabilitering och sjukskrivningsprocesser i kommuner och landsting.

Skälen för regeringens bedömning: Krav på att redovisa uppgifter om anställdas sjukfrånvaro infördes 2003 i ÅRL, förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, förkortad FÅB, samt

KRL. Enligt förarbetena var syftet att öka medvetenheten om frånvarons fördelning på olika verksamheter. Ökade kunskaper på området ansågs kunna påverka arbetsgivare att vidta åtgärder för att minska sjukfrånvaron. Det anfördes vidare att redovisningen av sjukfrånvaron bör vara enhetlig för privata verksamheter samt för kommuner och statliga myndigheter (prop. 2002/03:6 s. 17–22).

Kravet i ÅRL på redovisning av sjukfrånvaro togs bort 2011. Som skäl angavs att EU:s bolagsrättsliga direktiv inte kräver en sådan redovisning och att det inte finns några starka skäl som talar för att behålla upplysningskravet. Det uppfattades även som betungande och svårförståeligt av företagen (prop. 2009/10:235 s. 53–59).

I KRL finns krav på att upplysningar ska lämnas i förvaltningsberättelsen om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret.

Utredningen har föreslagit att det särskilda kravet på upplysningar om anställdas sjukfrånvaro ska tas bort. Uppgifterna skulle, enligt utredningen, kunna samlas in på annat sätt, t.ex. genom att införa ett krav beträffande sjukfrånvaron i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken

För att bryta den nuvarande uppgången i sjukfrånvaron, utjämna skillnaderna mellan kvinnor och män och stabilisera sjukfrånvaron har regeringen beslutat om ett kvantifierat mål för sjukfrånvaron och ett brett åtgärdsprogram för att nå detta mål. Regeringen kommer följa upp hur sjukfrånvaron utvecklas sektorsvis (se bl.a. Åtgärdsprogram för ökad hälsa och minskad sjukfrånvaro S2015/06106/SF och prop. 2017/18:1 utg.omr. 9 avsnitt 3.6). Regeringen anser mot denna bakgrund att redovisningen av sjukfrånvaron bör vara enhetlig för kommunsektorn och för statlig verksamhet. Samma krav på redovisning av sjukfrånvaro bör alltså ställas på den kommunsektorn som enligt FÅB.

Regeringen anser därför att kravet på att lämna upplysningar om sjukfrånvaron även fortsättningsvis bör finnas kvar i årsredovisningen.

11 Sammanställda räkenskaper

11.1 Organisationsneutral redovisning

En relativt stor andel av kommunernas och landstingens verksamheter bedrivs genom andra juridiska personer. Det handlar t.ex. om företag som är hel- eller delägda av kommunen eller landstinget och om privata utförare. Hur stor del av verksamheten och vilka verksamheter som bedrivs av andra juridiska personer varierar dock mellan olika kommuner och landsting.

Den sammanställda redovisningen, som motsvarar det som inom privat sektor benämns koncernredovisning, är enligt regeringen viktig ur ett demokrati-, styrnings- och effektivitetsperspektiv. Dessa är sammankopplade med varandra. Demokratiperspektivet handlar om rätt till insyn i kommunens ekonomi och åtaganden. Fullmäktige har ett politiskt och ekonomiskt ansvar för kommunens eller landstingets samlade verksam-

het. Det är därför viktigt att det i den kommunala redovisningen finns information som kan ge intressenter som medborgare och politiker en helhetsbild av kommunens ekonomiska förutsättningar och vilken verksamhet som kommunen ansvarar för. Styrningsperspektivet handlar om att kommunens ledning måste planera och följa upp den samlade verksamheten, vilket är en utmaning när verksamheten drivs i flera olika organisationsformer. Det finns också ett effektivitetsintresse, dvs. att resurser ska användas på ett ändamålsenligt sätt.

Ett sätt att undersöka effektivitet är att göra jämförelser mellan olika kommuner och landsting. Om redovisningen ger en organisationsneutral helhetssyn på kommunens eller landstingets verksamhet och ekonomi, underlättar det jämförelser. Samtidigt finns problem med jämförelser som inte den sammanställda redovisningen ensam kan lösa.

Skillnader i redovisningen kan bero på att kommuner och landsting kan välja att bedriva sin verksamhet i förvaltningsform, genom kommunala företag eller genom att överlämna skötseln av en kommunal angelägenhet till privata utförare. När verksamheten drivs i förvaltningsform redovisar kommunen eller landstinget tillgångarna och skulderna i balansräkningen och alla kostnader och eventuella intäkter i resultaträkningen. Bedrivs verksamheten genom en privat utförare påverkas kommunens eller landstingets resultaträkning endast av kostnaderna för den privata utföraren. Detta innebär att årsredovisningen måste kompletteras med ytterligare information för att ge en helhetsbild av verksamheten. Bedrivs verksamheten genom företag som kommunen helt eller delvis äger framgår endast värdet på andelarna i den juridiska personen i balansräkningen och i resultaträkningen redovisas endast intäkter från och kostnader för den juridiska personen.

I den sammanställda redovisningen framgår i stället tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna för verksamheten i förhållande till kommunens eller landstingets ägarandel i den juridiska personen, dvs. som om kommunen hade drivit verksamheten i egen regi.

Innehållet i den sammanställda redovisningen är i dag endast översiktligt reglerat i lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL. Rekommendation 8.2 om sammanställd redovisning från Rådet för kommunal redovisning (RKR) är däremot relativt detaljerad.

Vid utformningen av regelverket för de sammanställda räkenskaperna måste hänsyn tas till den kommunala särarten, bl.a. att det grundläggande syftet med verksamheten är att sköta de kommunala angelägenheterna och inte att skapa vinst. Informationen i årsredovisningen ska vara densamma oavsett hur kommunen eller landstinget väljer att organisera sin verksamhet.

Balanskravets utformning gör att dess praktiska omfattning varierar beroende på hur kommunen eller landstinget har valt att organisera sin verksamhet. Balanskravet gäller inte kommunal verksamhet som bedrivs i företag utan bara den verksamhet som bedrivs i förvaltningsform. De kommunala företagen omfattas dock indirekt av balanskravet eftersom transaktioner mellan kommunen respektive landstinget och dess företag, som är resultatpåverkande, ska ingå i resultaträkningen.

Enligt 11 kap. 1 § kommunallagen (2017:725) gäller kravet på en god ekonomisk hushållning både i den verksamhet som kommuner eller

landsting bedriver i förvaltningsform och sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.

11.2 De sammanställda räkenskapernas delar

Regeringens förslag: Begreppet sammanställda räkenskaper ska ersätta begreppet sammanställd redovisning. En skyldighet att upprätta en sammanställd kassaflödesanalys och krav på noter införs.

Med sammanställda räkenskaper för en kommunal koncern ska avses en sammanställning av kommunens eller landstingets och de kommunala koncernföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Örnsköldsviks kommun avstyrker förslaget om att begreppet sammanställd redovisning ersätts av begreppet sammanställda räkenskaper. Kommunen föredrar att behålla begreppet sammanställd redovisning trots att det enligt förslaget får en annan innebörd. Kommunen föreslår dock att begreppet kommunkoncernredovisning ska användas för att tydliggöra vad som avses och för att harmonisera med övriga begrepp som kommunen föreslår, dvs. kommunkoncern och kommunkoncernföretag.

Skälen för regeringens förslag: En sammanställd redovisning är en del av årsredovisningen enligt KRL. Enligt bestämmelserna i 8 kap. KRL ingår sammanställda resultaträkningar och balansräkningar samt upplysningar i en gemensam förvaltningsberättelse i den sammanställda redovisningen. Enligt RKR:s rekommendation 8.2 ska även en kassaflödesrapport och tilläggsupplysningar ingå.

Regeringen föreslår i avsnitt 10.4 att begreppet gemensam förvaltningsberättelse tas bort från lagen och att alla bestämmelser om förvaltningsberättelsen samlas i ett kapitel. Detta föreslås för att tydliggöra att det endast finns en förvaltningsberättelse i årsredovisningen. Regeringen föreslår att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om den kommunala koncernen som i princip motsvarar de upplysningar som ska lämnas om kommunens och landstingets verksamhet i förvaltningsberättelsen. De krav på särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet som i dag finns i 8 kap. 1 § andra stycket KRL blir därmed överflödiga.

Regeringen anser liksom utredningen att det bör införas ett krav på att de sammanställda räkenskaperna även ska innehålla en sammanställd kassaflödesanalys och noter. I en kassaflödesanalys ska även fortsättningsvis årets förändring av likvida medel förklaras genom att räkenskapsårets inbetalnings- och utbetalningsströmmar presenteras. Denna del av årsredovisningen underlättar förståelsen för de olika posterna i resultat- och balansräkningen. Upplysningar i noter är ett nödvändigt komplement till årsredovisningens övriga delar, framför allt för att det finns få lagstadgade poster i resultat- och balansräkningen.

Kravet på att upprätta sammanställda räkenskaper finns för att möjliggöra jämförelser mellan kommuner och landsting oavsett hur dessa har valt att organisera sin verksamhet. Om det inte ställs krav i lag på att även sammanställd kassaflödesanalys och noter ska ingå, anser regeringen att det finns en risk att jämförbarheten mellan olika kommuner och landsting minskar och att positiva effekter ur styrnings- och demokratisynpunkt uteblir.

Regeringen anser till skillnad från *Örnsköldsviks kommun* att det framstår som olämpligt att behålla begreppet sammanställd redovisning eller ändra detta till kommunkoncernredovisning. Begreppet sammanställd redovisning får med anledning av ovan nämnda ändringar en annan innebörd än tidigare. Den omfattar t.ex. inte längre delar av förvaltningsberättelsen. Regeringen föreslår i stället att begreppet sammanställda räkenskaper införs som benämning på en del av årsredovisningen.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att sammanställda räkenskaper ska bestå av en sammanställning av kommunens eller landstingets och de kommunala koncernföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

11.3 Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper

Regeringens förslag: En kommun eller ett landsting ska som huvudregel upprätta sammanställda räkenskaper för den kommunala koncernen.

Sammanställda räkenskaper behöver inte upprättas för den kommunala koncernen om samtliga kommunala koncernföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Bjuvs, Helsingborgs, Lomma och Ängelholms kommuner samt *Kammarrätten i Stockholm* anser att det behöver förtydligas vad som menas med väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget, vid avgörandet om sammanställda räkenskaper ska upprättas. Kammarrätten i Stockholm tillägger att förslaget annars riskerar att öppna upp för en godtycklig tillämpning.

Skälen för regeringens förslag

Sammanställda räkenskaper ska upprättas

Av 8 kap. 2 § KRL framgår kommunernas och landstingens skyldighet att upprätta sammanställd resultaträkning och balansräkning.

Regeringen föreslår i avsnitt 11.2 att det införs ett krav på att de sammanställda räkenskaperna även ska innehålla sammanställd kassaflödesanalys och noter. Regeringen föreslår vidare att begreppet sammanställda räkenskaper ska ersätta begreppet sammanställd

redovisning. Till följd av dessa ändringar anser regeringen att bestämmelsen som reglerar skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper bör formuleras om. Regeringen föreslår därför att det i lagen om kommunal bokföring och redovisning ska anges att en kommun eller ett landsting ska upprätta sammanställda räkenskaper för den kommunala koncernen.

De sammanställda räkenskaperna ska upprättas med enhetliga redovisningsregler och principer. De regler och principer som tillämpas av kommuner och landsting har företräde framför de kommunala koncernföretagens. Om de kommunala koncernföretagens regler och principer avviker från kommunens eller landstingets ska de justeras före konsolidering. Undantag från detta får göras för pensionsredovisningen. Pensionsåtaganden för de kommunala koncernföretagen ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt de regler och principer som gäller för dem, dvs. enligt fullfonderingsmodellen. Pensionsredovisningen i kommuner och landsting ska i de sammanställda räkenskaperna ske enligt blandmodellen (jfr prop. 1996/97:52 s. 90 f.).

Undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper

Det finns inget undantag i KRL från skyldigheten att upprätta sammanställda resultaträkningar och balansräkningar.

Av 7 kap. 3 a § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, framgår när ett moderföretag inte behöver upprätta någon koncernredovisning. I bestämmelsen anges att moderföretaget inte behöver upprätta någon koncernredovisning om samtliga dotterföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse. Bestämmelsen innehåller alltså ett undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning som är knutet till principen om väsentlighet i 2 kap. 3 a § ÅRL. I förarbetena till bestämmelsen anges att den ekonomiska information som lämnas i moderföretagets egen årsredovisning måste vara tillräcklig för att ge läsaren en så riktig bild som möjligt av koncernens ekonomiska situation för att ett moderföretag ska kunna underlåta att upprätta en koncernredovisning. Vilande dotterföretag är ett exempel på sådana dotterföretag som kan sägas vara av ringa betydelse (prop. 2009/10:208 s.30 f.). Enligt 2 kap. 3 a § andra stycket ÅRL ska följderna av en avvikelse anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen.

Utredningen har med bestämmelsen i ÅRL som förebild, föreslagit att ett undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper ska införas. Det formuleras så att sammanställda räkenskaper inte behöver upprättas för kommunalgruppen, dvs. det som regeringen föreslår ska benämnas den kommunala koncernen, om samtliga kommunalgruppsföretag, dvs. det som regeringen föreslår ska benämnas kommunala koncernföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget. Utredningen har som exempel på ett fall där undantagsregeln aktualiseras nämnt mindre stiftelser som kommunen eller landstinget har ett varaktigt betydande inflytande över, men som ur ekonomisk synvinkel är utan väsentlig

betydelse för kommunen eller landstinget såväl var för sig som tillsammans.

Flera remissinstanser, bl.a. *Kammarrätten i Stockholm*, har påpekat att det behövs ett förtydligande av vad som avses med väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget vid avgörandet om sammanställda räkenskaper ska upprättas.

Regeringen anser, liksom utredningen, att skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper inte bör vara undantagslös. Kommuner och landsting bör enligt regeringen inte behöva upprätta sammanställda räkenskaper när de kommunala koncernföretagen är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget, dvs. har en mycket liten betydelse ur ekonomisk synvinkel. Undantaget bör enligt regeringen regleras i lag. För att få underlätta att upprätta sammanställda räkenskaper anser regeringen att den ekonomiska information som lämnas om kommunens eller landstingets egen ekonomi bör vara tillräcklig för att ge läsaren en så riktig bild som möjligt av den kommunala koncernens ekonomiska situation. De sammanställda räkenskaperna kan under sådana förhållanden inte anses tillföra något informationsmervärde för kommunen eller landstinget. Ett krav på sammanställda räkenskaper leder i sådana fall till en onödig administrativ börda för kommuner och landsting.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att sammanställda räkenskaper inte behöver upprättas för den kommunala koncernen om samtliga kommunala koncernföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

11.4 Kommunala koncernföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna

Regeringens förslag: Ett kommunalt koncernföretag behöver inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget. En upplysning ska lämnas om vilka kommunala koncernföretag som inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna och skälen för detta.

Om två eller flera av dessa kommunala koncernföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget, ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna, däribland *Helsingborgs kommun*, tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Kammarrätten i Stockholm* anför att vad som avses med väsentlig betydelse i den föreslagna lagen bör utvecklas eftersom förslagen annars riskerar att öppna upp för godtycklig tillämpning.

Nacka kommun avstyrker förslaget. Kommunen anser att det i lagförslaget är otydligt vilka juridiska personer som egentligen ska ingå i den sammanställda redovisningen och att det därför kan bli fråga om olika tolkningar från olika kommuner. Föreslagna förändringar kommer enligt kommunen även att innebära mer administration för kommunen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 8 kap. 2 § KRL ska samtliga andra juridiska personer i vilka kommunen eller landstinget har ett betydande inflytande ingå i de sammanställda resultat- och balansräkningarna. Enligt RKR:s rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning, behöver inte vissa företag omfattas av de sammanställda räkenskaperna. Företag som har förvärvats i syfte att avyttras inom ett år och företag där det finns ett betydande och varaktigt hinder att utöva det kommunala inflytandet behöver inte ingå i de sammanställda räkenskaperna. I rekommendationen görs också undantag för företag vars verksamhet är av obetydlig omfattning. Det definieras som företag där kommunens andel av omsättning och omslutning är mindre än 2 procent av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag. Enligt rekommendationen får dock den sammanlagda kommunala andelen av omsättningen eller omslutningen hos de företag som undantas inte överstiga 5 procent av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag.

I ÅRL finns bestämmelser som reglerar när dotterföretag inte behöver tas med i koncernredovisningen. En koncernredovisning ska som huvudregel omfatta samtliga dotterföretag. Enligt 7 kap. 5 § andra stycket ÅRL behöver ett dotterföretag inte omfattas av koncernredovisningen, om betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget, nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare. Den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § ÅRL ger ett utrymme att utelämna dotterföretag som är utan väsentlig betydelse för koncernredovisningen (prop. 2015/16:3 s.241).

Utredningen föreslår att ett kommunalt koncernföretag inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget. Om det kommunala koncernföretaget inte ingår i de sammanställda räkenskaperna ska upplysning om detta lämnas i not. Om två eller flera av dessa kommunala koncernföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Regeringen anser liksom *Helsingborgs kommun* att det finns skäl att i vissa fall tillåta att ett kommunalt koncernföretag undantas från de sammanställda räkenskaperna och att undantaget ska regleras i lag. Utan en sådan undantagsbestämmelse riskerar kommuners och landstings arbete med de sammanställda räkenskaperna tyngas av konsolidering av juridiska personers resultat- och balansräkningar som inte ger någon nämnvärd påverkan på de sammanställda räkenskaperna. Detta skulle enligt regeringen leda till en onödig administrativ börda för kommuner och landsting.

Kammarrätten i Stockholm anser att vad som avses med väsentlig betydelse i den föreslagna lagen bör utvecklas. Även *Nacka kommun* anser att det är otydligt vilka juridiska personer som egentligen ska ingå i den sammanställda redovisningen. Regeringen anser liksom utredningen att utgångspunkten vid bedömningen om ett kommunalt koncernföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna är dess ekonomiska betydelse för kommunen eller landstinget. Regeringen anser att det är mindre

lämpligt att i lag ange specifika ekonomiska mått för när ett kommunalt koncernföretag inte behöver tas med i de sammanställda räkenskaperna. Detta kan enligt regeringen överlämnas till normerande organ. Vid bedömningen av om ett kommunalt koncernföretag är av väsentlig betydelse bör ledning vidare kunna hämtas från väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § ÅRL. Det kan t.ex. handla om mindre stiftelser eller samordningsförbund av begränsad ekonomisk betydelse för kommunen eller landstinget.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund att ett kommunalt koncernföretag inte behöver ingå i de sammanställda räkenskaperna om företaget är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget. Om två eller flera av dessa kommunala koncernföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna. Regeringen föreslår vidare att om kommunala koncernföretag inte ingår i de sammanställda räkenskaperna ska en upplysning om detta lämnas i not. Av upplysningen ska framgå vilka skäl som har motiverat detta.

11.5 Förvärvsanalys

Regeringens förslag: Första gången ett kommunalt koncernföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna ska en förvärvsanalys upprättas för att fastställa anskaffningsvärdet på det förvärvade kommunala koncernföretagets identifierbara tillgångar och skulder. En sådan förvärvsanalys ska också upprättas vid förvärv av aktier eller andelar i en juridisk person.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Till skillnad från ÅRL innehåller KRL inte några bestämmelser om förvärvsanalys. RKR har i sin rekommendation 8.2 angett att en förvärvsanalys ska göras vid förvärv eller första gången som en sammanställd redovisning upprättas.

Ett förvärv av ett kommunalt koncernföretag innebär att kommunen i sin balansräkning tar upp en finansiell anläggningstillgång i form av aktier, andelskapital eller motsvarande. Den ekonomiska innebörden för kommunen är att den övertar tillgångar och skulder i förhållande till hur stor andel av det kommunala koncernföretaget som förvärvats. Förvärvas andelarna i en redan existerande juridisk person kan det bokförda värdet på tillgångarna och skulderna i det förvärvade företaget skilja sig från de verkliga värdena vilka utgör kommunens anskaffningsvärde. Det är de verkliga värdena på identifierbara nettotillgångar, dvs. tillgångarna minskade med skulderna, som ska konsolideras in i den sammanställda balansräkningen utifrån hur stor del som kommunen eller landstinget har förvärvat.

Regeringen anser liksom utredningen att kravet på att en förvärvsanalys ska upprättas är så grundläggande att bestämmelser om detta bör framgå av lag.

Regeringen föreslår därför att en förvärvsanalys ska upprättas första gången som ett kommunalt koncernföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna eller vid förvärv av aktier och andelar i en juridisk person. I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet på det förvärvade kommunala koncernföretagets identifierbara tillgångar och skulder fastställas.

11.6 Konsolideringsmetod

Regeringens förslag: Kommunala koncernföretag ska som huvudregel räknas in i de sammanställda räkenskaperna enligt klyvningsmetoden (proportionell metod). Kapitalandelsmetoden får användas om det finns särskilda skäl och är förenligt med kravet på en rättvisande bild.

Om kapitalandelsmetoden används ska det lämnas en upplysning i not om vilka kommunala koncernföretag som har konsoliderats med denna metod och skälen för vald konsolideringsmetod.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna, däribland *Malmö kommun*, tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Stockholms och *Göteborgs kommuner* anser att förvärvsmetoden bör kunna användas som ett alternativ till föreslagen konsolideringsmetod, förutsatt att den är förenlig med rättvisande bild. *Stockholms kommun* påpekar att avvikelsen mellan klyvningsmetoden och förvärvsmetoden är liten. Kommunen tillstyrker förslaget om att kapitalandelsmetoden kan användas vid konsolidering om det är förenligt med rättvisande bild och särskilda skäl finns. *Kommunalekonomernas förening (KEF)* samt *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner* efterfrågar en tydligare motivering till vad som kan vara särskilda skäl för att få använda kapitalandelsmetoden.

Rådet för kommunalekonomisk forskning och utveckling (KEFU) avstyrker förslaget som innebär att kapitalandelsmetoden får användas och anför att förslaget kan leda till försämrad jämförbarhet. KEFU anser att den sammanställda redovisningen ska beskriva den verksamhet som faktiskt bedrivs och att det ska framgå om en kommun äger företag som bedriver omfattande affärsmässig verksamhet. KEFU påpekar att det inte är tydligt definierat vad som utgör särskilda skäl. Detta kan enligt KEFU leda till att det inte är den bästa redovisningen som blir avgörande för vilken metod man väljer att tillämpa utan den som passar redovisaren bäst vid redovisningstillfället.

Skälen för regeringens förslag

Konsolideringsmetoder ska regleras i lag

Av KRL framgår inte vilken konsolideringsmetod som ska användas när kommunala koncernföretag räknas in i den sammanställda resultaträkningen och balansräkningen. Det är en skillnad jämfört med ÅRL som innehåller bestämmelser om vilka konsolideringsmetoder som ska användas vid koncernredovisning.

Det finns flera olika konsolideringsmetoder. Förvärvsmetoden innebär att tillgångar och skulder värderas med den kommunala koncernens anskaffningsvärde som grund och att det egna kapital som det kommunala koncernföretaget har vid förvärvet ska elimineras. Det betyder att endast eget kapital intjänat i det kommunala koncernföretaget efter förvärvet får medräknas i den kommunala koncernens egna kapital. Proportionell konsolidering (klyvningsmetoden) innebär att endast ägd andel av det kommunala koncernföretagets tillgångar, skulder, intäkter och kostnader medtas i de sammanställda räkenskaperna. Enligt kapitalandelsmetoden redovisas ett innehav i det kommunala koncernföretaget initialt till anskaffningsvärdet. Det redovisade värdet ökas respektive minskas därefter med kommunens eller landstingets andel av företagets resultat efter förvärvstidpunkten.

För ökad jämförbarhet mellan olika kommuners och landstings årsredovisningar anser regeringen att det bör införas regler om vilken konsolideringsmetod som ska användas.

Klyvningsmetoden ska användas som huvudregel

Vid valet av konsolideringsmetod måste hänsyn tas till den kommunala särarten. Ett grundläggande syfte med att bedriva ett privat företag är att ge ägarna avkastning på satsat kapital och att generera medel för att kunna driva verksamheten vidare. I koncernredovisningen för privata företag blir således information om vilka tillgångar som kontrolleras i syfte att skapa lönsamhet och annan information som gör det möjligt att beräkna avkastning särskilt intressant. Förvärvsmetoden används därför i normalfallet när dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen. Däremot räknas andelar i intresseföretag in i koncernredovisningen genom kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden.

Det kommunala uppdraget är att sköta angelägenheter av allmänt intresse. I de sammanställda räkenskaperna blir det därför mer intressant att ge en bild av de samlade kostnaderna och åtagandena. Enligt rekommendation 8.2 från RKR ska kommuner och landsting använda klyvningsmetoden (proportionell metod) vid den sammanställda redovisningen.

Stockholm och *Göteborgs kommuner* föreslår att förvärvsmetoden ska få användas som huvudregel vid konsolidering. Regeringen anser dock att klyvningsmetoden av nedanstående skäl är mest lämpad för den kommunala sektorn, oavsett om avvikelsen från förvärvsmetoden är liten. Användning av klyvningsmetoden vid konsolidering innebär att bilden av de samlade kostnaderna och åtagandena blir tydligare när endast kommunens eller landstingets andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i det kommunala koncernföretaget tas med i redovisningen. Klyvningsmetoden ger vidare ett bättre underlag för jämförelser och återger kostnader bättre än förvärvsmetoden och kapitalandelsmetoden. Kapitalandelsmetoden gör att kostnaderna blir för lågt återgivna medan förvärvsmetoden enligt full konsolidering gör att kostnaderna blir överskattade. Det är inte ovanligt att kommuner har samägda företag, vilket gör att en regelmässig användning av förvärvsmetoden eller kapitalandelsmetoden skulle försvåra jämförelser

mellan olika kommuner och landsting som valt olika sätt att organisera sin verksamhet.

Regeringen föreslår därmed som huvudregel att ett kommunalt koncernföretags identifierbara tillgångar och skulder enligt förvärvsanalysen ska räknas in i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen i proportion till kommunens eller landstingets ägda andel av det kommunala koncernföretaget. Är det kommunala koncernföretaget en juridisk person som det inte går att äga andelar i, t.ex. stiftelser, kommunalförbund och samordningsförbund, ska konsolidering i stället ske i proportion till kommunens eller landstingets andel av det kommunala koncernföretagets tillgångar och skulder.

Kapitalandelsmetoden får användas om det finns särskilda skäl

Utredningen anser att det finns situationer då huvudregeln inte är lämplig och föreslår därför att kapitalandelsmetoden ska få användas om det finns särskilda skäl och är förenligt med rättvisande bild. Regeringen instämmer med utredning och anser att kapitalandelsmetoden bör få användas i dessa fall. En grundläggande förutsättning för att kapitalandelsmetoden ska kunna användas är dock alltid att kommunen eller landstinget äger en andel av det kommunala koncernföretaget.

Vissa remissinstanser, bl.a. *KEF* och *KEFU* efterfrågar tydligare motivering till vad som kan vara särskilda skäl för att få använda kapitalandelsmetoden. *KEFU* anser att den sammanställda redovisningen ska beskriva den verksamhet som faktiskt bedrivs.

Att det ska föreligga särskilda skäl innebär att det ska finnas någon särskild omständighet som motiverar att kapitalandelsmetoden tillämpas. En sådan omständighet kan t.ex. vara att en kommun eller ett landsting äger delar av stora företag som bedriver verksamhet på affärsmässiga grunder. Om kommunens eller landstingets andel av ett sådant företags tillgångar, skulder, intäkter och kostnader tas med i de sammanställda räkenskaperna skulle dessa dominera hela redovisningen. Det innebär att förändringar i tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i kommunens eller landstingets övriga verksamheter riskerar att förbises. Detta har även *Stockholms kommun*, som är positiv till förslaget, framfört.

I ÅRL beskrivs kapitalandelsmetoden mycket utförligt. Kapitalandelsmetoden är i grunden densamma oavsett om det är ett kommunalt koncernföretag eller ett privat företag som ska konsolideras. Eftersom kapitalandelsmetoden endast kommer att användas i undantagsfall anser regeringen att den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning inte bör tyngas av detaljerade bestämmelser om metoden. Regeringen föreslår därför att hänvisningar görs till relevanta bestämmelser om kapitalandelsmetoden i ÅRL.

Regeringen föreslår vidare att upplysning i not ska lämnas om kapitalandelsmetoden används för att underlätta läsarens förståelse av innehållet i de sammanställda räkenskaperna. Av upplysningen ska framgå vilka kommunala koncernföretag som har konsoliderats med denna metod och skälen för det.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att kapitalandelsmetoden får användas om det finns särskilda skäl och är förenligt med kravet på en rättvisande bild. Vidare ska en upplysning lämnas i not om kapitalandels-

metoden används. Av upplysningen ska framgå vilka kommunala koncernföretag som har konsoliderats med denna metod och vilka skäl som har motiverat detta.

11.7 Upprättandet av och innehållet i de sammanställda räkenskaperna

Regeringens förslag: I fråga om upprättande av den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska bestämmelserna i kapitlen om resultaträkning och balansräkning tillämpas.

I fråga om posterna i den sammanställda balansräkningen ska bestämmelsen om specifikation till balansräkningspost tillämpas.

I fråga om upprättande av den sammanställda kassaflödesanalysen ska bestämmelsen om kassaflödesanalys tillämpas.

I fråga om upprättande av noter till den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska bestämmelserna om noter tillämpas. Bestämmelserna om bidrag till infrastruktur och om räkenskapsrevision ska dock inte tillämpas.

Om inte annat följer av kravet på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i den sammanställda resultaträkningen eller i den sammanställda balansräkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En övervägande majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Jönköpings läns landsting* är tveksamt till att samma krav ska gälla för specifikation till balansräkningsposter i den sammanställda balansräkningen som för landstingets balansräkning. Landstinget anser att det borde förtydligas vilka specifikationer som krävs för de sammanställda räkenskaperna.

Skälen för regeringens förslag: I KRL finns ingen reglering av hur den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska ställas upp. I ÅRL finns däremot relativt detaljerade bestämmelser om innehållet i de olika delarna i koncernredovisningen och krav på uppställning.

Utredningen anser att de grundläggande kraven som ställs på de sammanställda räkenskapernas innehåll bör framgå av lagen och föreslår bl.a. att bestämmelsen om specifikation till balansräkningsposter även ska gälla för poster i den sammanställda balansräkningen. Regeringen anser, till skillnad från *Jönköpings läns landsting*, att samma krav bör ställas gällande specifikationer för balansräkningsposter i såväl den sammanställda balansräkning som i balansräkningen för en kommun eller ett landsting.

Det är enligt regeringens mening viktigt att det i den kommunala redovisningen finns information som kan ge intressenter som kommunmedlemmar och förtroendevalda en helhetsbild av kommunens ekonomiska förutsättningar och vilken verksamhet som kommunen ansvarar för. Utgångspunkten vid en reglering av innehållet i de samman-

ställda räkenskapernas delar bör därför vara att informationen i årsredovisningen ska vara densamma oavsett om kommunen eller landstinget väljer att driva verksamheten i förvaltningsform eller i ett kommunalt koncernföretag. Informationen bör vidare enligt regeringen, för att underlätta jämförelser mellan olika kommuner och landsting, vara densamma oavsett vilken kommun eller landsting som upprättat den.

I fråga om upprättande av noter till den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska bestämmelserna om noter tillämpas. Bestämmelserna om bidrag till infrastruktur och om räkenskapsrevision ska dock inte tillämpas eftersom dessa bestämmelser endast berör kommunen respektive landstinget inte de kommunala koncernföretagen.

Regeringen anser liksom utredningen att de grundläggande krav som ställs på de sammanställda räkenskapernas innehåll bör framgå av lag. Kraven bör utformas så att det, i så hög grad som möjligt, ska finnas samma information i de sammanställda räkenskaperna om de kommunala koncernföretagen som det finns om kommunen eller landstinget i deras resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys och noter.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att innehållet i de sammanställda räkenskapernas delar ska regleras i lag. I lagens kapitel om sammanställda räkenskaper ska hänvisningar göras till andra tillämpliga bestämmelser.

12 Delårsrapport

12.1 Inget krav på fler delårsrapporter

Regeringens bedömning: Kraven på hur många delårsrapporter som ska upprättas och vilken period av räkenskapsåret som delårsrapporten ska omfatta bör inte ändras.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna, däribland *Västra Götalands läns landsting*, tillstyrker eller har inget att invända mot bedömningen.

FAR instämmer inte i bedömningen och anser att den löpande uppföljningen av verksamhet och ekonomi i dag är så utvecklad i kommuner och landsting att frågor om delårsrapporten inte behöver regleras i lag.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 9 kap. 1 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, ska kommuner och landsting minst en gång under räkenskapsåret upprätta en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

I 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, finns bestämmelser om att större företag ska upprätta delårsrapport. Enligt

bestämmelsen ska minst en delårsrapport, om inte något annat följer av 16 kap. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. Enligt 9 kap. 2 § ÅRL ska en delårsrapport senast två månader efter rapportperiodens utgång lämnas till registreringsmyndigheten.

Regeringen bedömer liksom utredningen att dagens krav på antal delårsrapporter och vilken tidsperiod som delårsrapporten ska omfatta inte behöver ändras. Regeringen anser, till skillnad från *FAR*, att det inte finns några skäl som talar för att det ska finnas andra krav på kommuner och landsting i detta avseende än på företag. Regeringen menar att kraven på ekonomisk balans och på att återställa ett negativt resultat ställer stora krav på den löpande ekonomiska uppföljningen.

En delårsrapport är i första hand ett internt styrdokument som används av fullmäktige för uppföljning av målen för ekonomi och verksamhet. Externa intressenter såsom staten kan få tillgång till ytterligare information om kommunsektorns ekonomi under pågående räkenskapsår genom de uppgifter som lämnas till Statistiska centralbyrån.

Regeringen anser därmed i likhet med *Västra Götalands läns landsting* att kommuner och landsting själva bör få utforma sin interna ekonomi-styrning. Det kan därför även av den anledningen i hög grad överlämnas till kommuner och landsting att bedöma hur många delårsrapporter som behövs per räkenskapsår och vilka tidsperioder dessa bör omfatta.

12.2 Fullmäktiges och revisorernas tillgång till delårsrapporter

Regeringens förslag: Styrelsen ska inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar överlämna delårsrapport till fullmäktige och revisorer.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget.

Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV) och *STAREV* konstaterar att i de fall kommunen eller landstinget upprättar en delårsrapport som omfattar två tredjedelar av räkenskapsåret blir möjligheterna att vidta åtgärder under innevarande räkenskapsår begränsade även med föreslagen tidsgräns.

Knivsta och *Ystad kommuner* avstyrker förslaget. Knivsta kommun anser inte att delårsrapporten ökar möjligheten för fullmäktige att styra eller påverka årets resultat. Kommunen anser att kommunerna måste utveckla styrningen med andra typer av uppföljningar som är mer frekventa för att åstadkomma skillnad. Ystad kommun anser att det är angeläget för fullmäktige att få löpande uppföljning av ekonomi och verksamhet under verksamhetsåret för att den ska kunna påverka utgången av räkenskapsåret.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 11 kap. 16 § kommunallagen (2017:725) ska minst en delårsrapport behandlas av fullmäktige. I dag är det inte reglerat när styrelsen senast ska ha överlämnat en delårsrapport

till fullmäktige och revisorer. Av kommunallagen framgår däremot att styrelsen snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser, ska överlämna årsredovisning till fullmäktige och revisorer (11 kap. 20 § kommunallagen).

Syftet med delårsrapporter är bl.a. att förbättra fullmäktiges möjligheter till bedömning av det ekonomiska läget och förmågan att upprätthålla en god ekonomisk hushållning under löpande verksamhetsår. Med en behandling av fullmäktige markeras delårsrapportens politiska betydelse för den ekonomiska förvaltningen. Delårsrapporten blir på detta sätt ett viktigt inslag i kommunernas och landstingens uppföljningssystem (prop. 2003/04:105 s. 14).

Enligt 12 kap. 1 § kommunallagen ska revisorerna bedöma om resultatet i delårsrapporten är förenligt med de mål fullmäktige har beslutat. Av bestämmelsen framgår att revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av delårsrapporten. Avsikten med att i lag införa en sådan skyldighet var att stärka den kommunala revisionens ställning och att säkerställa att revision av mål för den ekonomiska förvaltningen sker i landets alla kommuner och landsting. I arbetet för en god ekonomisk hushållning ansåg regeringen att det var viktigt att tillvarata de kunskaper och erfarenheter som finns hos de kommunala revisorerna (prop. 2003/04:105 s. 15).

En delårsrapport är ett viktigt styrdokument som används av fullmäktige för uppföljning av målen för ekonomi och verksamhet. I samband med införandet av kravet på att delårsrapporten ska behandlas av fullmäktige påpekade regeringen vikten av att informationen i delårsrapporten tas till vara och att den leder till åtgärder om utvecklingen inte följer det som planerats. För att kunna vidta nödvändiga åtgärder är det därför, enligt regeringen, viktigt att få information så tidigt som möjligt (prop. 2003/04:105 s. 14).

Det är enligt regeringens mening angeläget att fullmäktige och revisorer tar del av delårsrapporten så tidigt som möjligt. Regeringen anser att detta är en förutsättning för att eventuella beslut om åtgärder ska kunna tas i sådan tid att det fortfarande finns möjligheter att åstadkomma förändringar under pågående räkenskapsår. För att säkerställa detta krävs det enligt regeringen bestämmelser i lag om när styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer. Dessa bör, liksom bestämmelserna om när årsredovisningen ska överlämnas, finnas i kommunallagen.

Utredningen föreslår att styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar. Som *SKYREV* och *STAREV* konstaterar kan möjligheterna att vidta åtgärder under innevarande räkenskapsår bli begränsade i de fall kommunen eller landstinget upprättar en delårsrapport som omfattar två tredjedelar av räkenskapsåret. Regeringen anser emellertid, trots sådana eventuella begränsningar, att tidsfristen är väl avvägd med tanke på den tid som också krävs för att upprätta en delårsrapport.

Knivsta och *Ystad kommuner* påtalar vikten av löpande uppföljning av ekonomin. Regeringen menar emellertid att det står kommuner och landsting fritt att utveckla sin interna styrning med en mer löpande uppföljning vilket kommunerna också föreslår. Detta är dock upp till

varje kommun och landsting att besluta om. Regeringen föreslår mot denna bakgrund att styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar.

12.3 Ändrade krav på innehållet i en delårsrapport

12.3.1 Resultat- och balansräkning samt förenklad förvaltningsberättelse

Regeringens förslag: Delårsrapporten ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget.

Örnsköldsviks kommun, Kommuninvest och Skåne läns landsting anser att de kommunala bolagen även i fortsättningen ska inkluderas i delårsrapporten.

Skälen för regeringens förslag: Delårsrapporten ska enligt 9 kap. 2 § KRL innehålla en översiktlig redogörelse för utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. Upplysningar ska då lämnas om sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning, och sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut. Enligt förarbetena framgår att kravet avser kommuner, landsting och kommunalförbund. Regeringen såg inga skäl att detaljreglera utformningen av delårsrapporten. Det överlämnades till praxis att inom ramen för god redovisningssed ange den närmare utformningen av delårsrapporten (prop. 1996/97:52 s. 61). Rådet för kommunal redovisning gav i maj 2013 ut rekommendation 22 Delårsrapport, som behandlar vad en delårsrapport ska bestå av, vilka poster som ska tas med i de finansiella rapporterna i en delårsrapport och vilka värderingsprinciper som ska tillämpas. Enligt rekommendationen ska den kommunala koncernens räkenskaper presenteras jämte kommunens om de kommunala koncernföretagens andel av kommunkoncernens intäkter uppgår till minst 30 procent eller om de kommunala koncernföretagens balansomslutning uppgår till minst 30 procent av kommunkoncernens balansomslutning.

Delårsrapporten ett viktigt styrdokument som används av fullmäktige för uppföljning av ekonomi och verksamhet. Även om det främst är fråga om ett internt styrdokument anser regering att det bör säkerställas att delårsrapporten har ett visst grundläggande innehåll. Det bör därför enligt regering regleras i lag vilka delar en delårsrapport minst ska innehålla. Med hänsyn till arbetsbördan, behovet av tidig information och kostnadsaspekter för kommuner och landsting bör det dock enligt regering inte ställas alltför höga krav på innehållet i en delårsrapport.

Regeringen anser därför att nuvarande krav på vad en delårsrapport ska innehålla ska ersättas med en uppräkningslista av vad en delårsrapport ska innehålla för delar. Regeringen menar att det finns ett värde i att reglera att delårsrapporten ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning, då det säkerställer att grundläggande ekonomisk information lämnas. Regeringen föreslår även att delårsrapporten ska innehålla en förenklad förvaltningsberättelse. Regeringen anser att det bör räcka med en mer översiktlig förvaltningsberättelse jämfört med den mer omfattande information som lämnas i årsredovisningen. Graden av specifikation kan vara lägre än i årsredovisningen och delårsrapporten behöver endast omfatta kommunen respektive landstinget. Delårsrapporten behöver således inte innehålla en fullständig förvaltningsberättelse.

Regeringen har övervägt om det även ska ställas krav på att kommunala koncernföretag ska omfattas av delårsrapporten. Till skillnad från *Örnsköldsviks kommun*, *Kommuninvest* och *Skåne läns landsting* anser dock regeringen att kommuner respektive landsting även fortsättningsvis själva ska få avgöra om dessa ska ingå i delårsrapporten. Delårsrapporten är i första hand ett internt uppföljningsdokument. Eventuella behov att utveckla delårsrapportens utformning och innehåll vidare bör prövas inom ramen för vad som ligger inom god redovisnings-sed.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis mot denna bakgrund att delårsrapporten ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning samt en förenklad förvaltningsberättelse.

12.3.2 Jämförelse och avstämning

Regeringens förslag: I resultaträkningen ska belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskapsår, prognos för räkenskapsårets resultat och budget för innevarande räkenskapsår redovisas.

I balansräkningen ska belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Jönköpings läns landsting* anser inte att det är nödvändigt att fastslå i lagen vilka jämförelsetal som ska användas i delårsrapporten.

Skälen för regeringens förslag: Kraven på vad en delårsrapport ska innehålla framgår som nämnts ovan av 9 kap. 2 § KRL. I anslutning till dessa uppgifter ska även motsvarande uppgifter lämnas för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret, om det inte finns särskilda hinder. Begrepp och termer ska så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen (9 kap. 3 § KRL).

Skyldigheten att lämna jämförelsetal är omfattande eftersom bestämmelsen avser samtliga uppgifter som anges i 9 kap. 2 § KRL. Regeringen anser att det med hänsyn till arbetsbördan, behovet av tidig information och kostnadsaspekter för kommuner och landsting inte ska ställas alltför höga krav på en delårsrapport. Regeringen anser liksom utredningen att

det är tillräckligt att jämförelsetal för motsvarande period föregående räkenskapsår lämnas för resultaträkningen. Balansräkningen bör i stället enligt regeringen innehålla jämförelsetal för närmast föregående räkenskapsårs utgång eftersom detta värde vid årsskiftet utgör den ingående balansen för rapportperioden.

För avstämning mot kommunallagens krav på en ekonomi i balans (11 kap. 5 § kommunallagen) är det viktigt att kommuner och landsting tar fram en prognos för helårsresultatet. Att göra en avstämning mot budgeterat resultat är centralt för arbetet med att upprätthålla en god ekonomisk hushållning. Regeringen anser därför liksom utredningen att det bör införas ett krav på att kommuner och landsting i resultaträkningen ska redovisa en prognos för helårsresultatet samt gällande årsbudget. Detta innebär en utökad reglering i lag om vilka jämförelsetal som ska finnas i en delårsrapport. Regeringen menar, till skillnad från *Jönköpings läns landsting*, att det finns ett värde av att reglera vilka jämförelsetal som ska finnas då det säkerställer att grundläggande ekonomisk information lämnas. Att kraven regleras i lag underlättar också jämförelser över tid och mellan kommuner respektive landsting.

Regeringen anser att det är tillräckligt att det framgår vilka delar och jämförelsetal som delårsrapporten ska bestå av. Det nuvarande kravet på att begrepp och termer så långt som möjligt ska stämma överens med de som har använts i den senast framlagda årsredovisningen, bör därför tas bort.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att kraven på vilka jämförelsetal som ska lämnas i delårsrapporten ändras. I resultaträkningen ska belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskapsår, prognos för räkenskapsårets resultat och budget för innevarande räkenskapsår redovisas. I balansräkningen ska belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

13 Vad behövs för att kontrollera att lag och normering följs?

13.1 Tillsyn och sanktioner?

Regeringens bedömning: Det bör inte införas någon tillsyn eller sanktion kopplad till bestämmelserna i lagen om kommunal bokföring och redovisning.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot bedömningen.

Riksrevisionen anför att det finns grundläggande svagheter hos kommuner och landsting när det gäller oberoende revision, tillsyn och kompletterande normgivning som allvarligt påverkar den faktiska tillämpningen av föreskrifter för redovisning. En förbättrad lagstiftning är enligt Riksrevisionen ett steg på vägen mot en förbättrad redovisning

men måste kompletteras med effektiva verktyg som säkerställer att lagstiftningen faktiskt också tillämpas. Riksrevisionen anser att utredningen kunde ha dragit mer långtgående slutsatser av sina iakttagelser och att orsakerna till den bristande efterlevnaden bör utredas vidare och åtgärder vidtas för att säkra efterlevnad. Vidare anser Riksrevisionen att den kommunala självstyrelsen är ett svagt argument för att inte använda statlig tillsyn när det gäller hur kommuner och landsting tillämpar lag som reglerar kommunal verksamhet. *Förvaltningsrätten i Jönköping* framför att utredningens förslag, som innebär en ökad lagreglering av den kommunala redovisningen, kan antas leda till ökade möjligheter att angripa budgetbeslut genom laglighetsprövning. Enligt förvaltningsrättens mening bör det som ett steg i en process mot en bättre efterlevnad undersökas i vilken utsträckning exempelvis administrativa sanktioner som t.ex. avgifter kan påföras vid allvarliga avvikelser från lagen. *Ekonomistyrningsverket (ESV)* anser att det är av stor vikt att ytterligare åtgärder vidtas för att förbättra efterlevnaden. *Arjeplogs* och *Kiruna kommuner* samt *Kommunalekonomernas förening (KEF)* föreslår att ansvaret för normgivning och övervakning tydliggörs och att resurser avsätts för ändamålet. Vidare föreslår de att frågan om efterlevnad bör utredas vidare och att en ordentlig analys av orsakerna till de avvikelser som finns bör göras innan förslag som motverkar dessa orsaker lämnas. Även *Kommunforskning i Västsverige (Kfi)* anser att frågan inte har blivit adekvat utredd och att förändringar av redovisningsregleringen behöver backas upp av andra institutionella förändringar för att få genomslag. *Borlänge kommun* anför att det är svårt att införa sanktioner så länge det inte finns någon tillsynsmyndighet. *Rådet för kommunal redovisning (RKR)* anser att det inte är givet att föreslagna ändringar i lagstiftningen nödvändigtvis kommer att leda till en bättre efterlevnad. RKR anser därför att det är en tveksam strategi att öka omfattning och detaljering av lagstiftningen utifrån motivet att öka följsamheten. Det krävs enligt RKR även förändringar av det institutionella ramverk som ska stödja tillämpning och efterlevnad. I utredningens betänkande saknas enligt RKR en ordentlig analys av varför lagstiftning och normgivning inte efterlevs. *Konkurrensverket* saknar förslag till sanktionsmöjligheter i de fall reglerna inte följs liksom tydligare beskrivning av hur tillsyn och normgivning ska gå till. Frågan om efterlevnad bör enligt myndigheten utredas vidare. *FAR* avstyrker förslaget och konstaterar att det finns en betydande risk för att den ökade detaljregleringen kan leda till fler avvikelser i tillämpningen vilket i sin tur kan medföra bristande respekt för regelverket. Mot denna bakgrund anser FAR att någon form av sanktioner mot avvikelser från lagen bör införas.

Skälen för regeringens bedömning

En tydligare ram för den kommunala redovisningen ger bättre efterlevnad

Lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, är en ramlagstiftning och innehåller förhållandevis få bestämmelser jämfört med redovisningslagstiftningen för privata företag. I förarbetena till KRL anförde regeringen bl.a. att lagen endast bör reglera områden där det finns ett behov av lagregler och där det är möjligt att ställa generella krav.

Regeringen anförde vidare att lagen därför bör utformas så att den ger utrymme för normbildning och att det kan ske genom att man i lagen tar in ett krav på iakttagande av god redovisningssed (prop. 1996/97:52 s. 44).

Utredningen har undersökt hur lagstiftningen samt rekommendationer från RKR följs av kommuner och landsting. Vissa av remissinstanserna, bl.a. *Riksrevisionen*, *Konkurrensverket*, *RKR* och *KEF* anser dock att ytterligare utredning krävs, t.ex. beträffande orsakerna till den bristande efterlevnaden av lag och normering.

Utredningen har i sin analys funnit att det finns undersökningar som visar på brister i efterlevnaden, framförallt när det gäller rekommendationer från RKR. Undersökningarna tyder dock samtidigt på att det på senare tid skett förbättringar vad gäller efterlevnaden.

I syfte att förbättra efterlevnaden är det enligt regeringens mening viktigt att skapa en tydligare ram för den kommunala redovisningen, vilket åstadkoms genom den föreslagna lagen om kommunal bokföring och redovisning. Den föreslagna lagen har fler bestämmelser, bl.a. i frågor där vägledning tidigare endast kunnat sökas i de rekommendationer som RKR givit ut.

Förvaltningsrätten i Jönköping har framfört att utredningens förslag, som innebär en ökad lagreglering av den kommunala redovisningen, kan antas leda till ökade möjligheter att angripa budgetbeslut genom laglighetsprövning. Regeringen ser det inte som osannolikt att frågor om kommunal redovisning kan bli aktuella i mål om laglighetsprövning. En ökad möjlighet till domstolsprövning kan vara en faktor som påverkar efterlevnaden positivt. Det bör dock samtidigt framhållas att det hittills varit ovanligt att innehållet i en kommuns eller ett landstings årsredovisning blir föremål för en domstolsprövning. Mot denna bakgrund, sammantaget med de begränsningar avseende möjligheten till laglighetsprövning av budgetbeslut som alltså finns i 11 kap. kommunallagen (2017:725), bör förslagets effekter i detta avseende inte vara annat än marginella.

Både *RKR* och *KEF* ifrågasätter i sina remissvar om en ökad lagreglering kommer ge avsedd effekt för en förbättrad efterlevnad och *FAR* anser en ökad detaljreglering till och med kan leda till fler avvikelser i tillämpningen vilket i sin tur kan medföra bristande respekt för regelverket. Regeringen har förståelse för de farhågor som *RKR* och *FAR* ger uttryck för men har samtidigt förtroende för att kommuner och landsting har både vilja och förmåga att följa gällande lagstiftning.

Sammantaget anser regeringen att en bättre struktur och utökad vägledning på området bör leda till en förbättrad efterlevnad. Utvecklingen vad gäller efterlevnaden av lag och kompletterande normgivning måste dock även fortsättningsvis följas.

Statlig tillsyn och sanktioner bör inte införas

Inom redovisningsområdet, både inom den kommunala och den privata sektorn, läggs stor vikt vid självreglering genom privata normgivare som agerar vid sidan av de statliga organen. Det finns inte någon statlig myndighet som kan utfärda allmänna råd eller föreskrifter om den kommunala redovisningen. Normgivande organ inom kommunal

redovisning är RKR som är en ideell förening vars medlemmar är Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) och staten.

Några remissinstanser, bl.a. *Borlänge kommun*, har kommenterat det faktum att det inte finns en statlig tillsynsmyndighet för den kommunala redovisningen. *Kfi* och *RKR* anser att för att få genomslag för de föreslagna förändringarna i regelverket för den kommunala redovisningen, krävs det även förändringar i det institutionella ramverk som stödjer tillämpning och efterlevnad. Några remissinstanser, bl.a. *FAR* och *Förvaltningsrätten i Jönköping* anser vidare att det bör införas någon form av sanktioner vid avvikelser från lag.

Regeringen instämmer i att det, för att kunna införa statlig tillsyn eller sanktioner, krävs någon form av institutionell förändring, t.ex. genom att skapa en statlig tillsynsmyndighet med ett sådant uppdrag. Regeringen anser dock att det i dagsläget inte finns tillräckligt starka skäl till att införa statlig tillsyn eller sanktioner på området. Till skillnad från vad *Riksrevisionen* har anfört om att den kommunala självstyrelsen är ett svagt argument för att inte använda statlig tillsyn, anser regeringen att det utifrån den kommunala självstyrelsen, inte kan anses proportionerligt att införa statlig tillsyn eller sanktioner på området. Mot bakgrund av att det redan finns ett normgivande organ på området, som fyller en viktig roll när det kommer till att uttolka vad som är god redovisningssed, samt då utvecklingen vad gäller efterlevnaden tycks gå i positiv riktning finns det anledning att även i fortsättningen låta kommuner och landsting själva sköta tillsynen av externredovisningen.

Sammantaget anser regeringen således att det inte bör införas några sanktionsmöjligheter för det fall bestämmelserna i lagen om kommunal bokföring och redovisning inte följs.

13.2 Upplysning om kostnaden för räkenskapsrevision

Regeringens förslag: Det ska införas ett krav på att lämna en upplysning i not om den sammanlagda kostnaden för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

FAR uppmärksammar svårigheten med att ta fram en rättvisande kostnad. *FAR* anser vidare att den totala kostnaden för revision är lika relevant som kostnaden för granskningen av finansiell redovisning. *Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV)* och *STAREV* anser att en sådan upplysning inte kommer att uppfylla syftet. Den kanske viktigaste uppgiften förutom att bedöma ekonomiskt resultat är att också bedöma det verksamhetsmässiga resultatet, dvs. att medlen används på avsett sätt. *SKL* är tveksamt till att en sådan upplysning kommer att bidra till att uppfylla det syfte som är tänkt, dvs. ökad information om revisionens förutsättningar. Enligt *SKL* finns det också svårigheter med att på ett

enhetligt sätt avgränsa olika delar av revisionsuppdraget. *Sundsvalls kommun* anför att kostnaden för granskningen av årsredovisningen inte är känd när den upprättas. *Ystads* och *Örnsköldsviks kommuner* anser att det inte är självklart att höga kostnader är ett mått på att granskningen är av god kvalitet. *Västmanlands* och *Örebro läns landsting* tycker inte att upplysningar beträffande revision ska lämnas i not, eftersom revisorernas redovisning sker direkt till fullmäktige till vilka de förutom revisionsberättelse lämnar en redogörelse över sin verksamhet. Om det finns särskilda krav vad gäller redogörelsens innehåll om upplysning av revisionskostnader bör detta enligt landstingen regleras i kommunallagen. *ESV* bedömer att effekten av ett sådant krav på regellefterlevnad sannolikt är marginell.

Skälen för regeringens förslag: Den kommunala redovisningen är inte föremål för någon statlig tillsyn utan granskningen av årsredovisningarna sker i huvudsak av kommuner och landsting själva med hjälp av de kommunala revisorerna. Den kommunala revisionen är fullmäktiges organ för att granska den kommunala verksamheten. Enligt 12 kap. 4 § kommunallagen utses revisorerna av fullmäktige.

Riksrevisionen anser att det finns grundläggande svagheter hos kommuner och landsting när det gäller oberoende revision, tillsyn och kompletterande normgivning som allvarligt påverkar den faktiska tillämpningen av föreskrifter för redovisning. Regeringen vill i detta sammanhang understryka styrelsens och fullmäktiges politiska ansvar för efterlevnaden av lag och normering på området. Till sin hjälp har fullmäktige den kommunala revisionen som fyller en viktig funktion när det kommer till att säkerställa efterlevnaden av lag och normering inom den kommunala redovisningen. Frågan om den kommunala revisionens oberoende och organisation är dock en fråga som ligger utanför ramen för detta lagstiftningsarbete. Det kan dock framhållas att riksdagen nyligen har beslutat om en ny kommunallag som innehåller nya bestämmelser avseende den kommunala revisionen, vars syfte bl.a. är att stärka revisionens oberoende (prop. 2016/17:171 s. 240 f.). Regeringen ser här möjligheter till en förbättrad granskning av den kommunala redovisningen genom den förstärkta kommunala revisionen.

Enligt 12 kap. 1 och 3 §§ kommunallagen ska revisorerna årligen granska all verksamhet, undantaget i princip endast myndighetsutövning mot enskild, som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden i den omfattning som följer av god revisionssed. I detta ingår att pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Vidare prövas om räkenskaperna är rättvisande. Detta innefattar en granskning av t.ex. bokföring, delårsrapport och årsredovisning. I syfte att synliggöra och förstärka kunskapen om vilka förutsättningar som har funnits för revisionsarbetet föreslår utredningen att upplysning om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning ska finnas i årsredovisningen. Upplysningen ska lämnas i not. Regeringen instämmer i att det för intressenter av den kommunala redovisningen är viktigt att få kunskap om vilka förutsättningar som har funnits för revisionsarbetet. En viktig sådan förutsättning är tilldelningen av medel.

Ystads och Örnköldsviks kommuner påpekar att det inte är självklart att höga kostnader är ett mått på att granskningen är av god kvalitet. Regeringen instämmer i att det inte nödvändigtvis finns ett samband mellan kvalitet och kostnader. Syftet är dock inte att mäta kvalitet genom den föreslagna upplysningen, utan att synliggöra en viktig grundförutsättning för revisionsarbetet. Även om förslaget inte har en direkt inverkan på efterlevnaden av lag och normering anser regeringen, till skillnad från *ESV*, *SKYREV* och *STAREV*, att det fyller sitt syfte genom att lyfta upp frågan om kostnad för revisionen på den politiska agendan.

Med anledning av *Sundsvalls kommun* invändning om att kostnaden för granskningen av årsredovisningen inte är känd när den upprättas, anser regeringen att det bör förtydligas att det som ska framgå av årsredovisningen är kostnaden för föregående års granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning, dvs. samma år som årsredovisningen avser. När det gäller svårigheterna med att ta fram en rättvisande kostnad som *FAR* påtalar gör regeringen dock bedömningen att kostnaden för granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning bör kunna specificeras om det på förhand är känt att sådana uppgifter ska framgå av årsredovisningen.

Regeringen instämmer i *FAR*:s synpunkt om att även andra revisionskostnader än de som tar sikte på granskningen av räkenskaper kan vara intressanta att lyfta fram. Om kommuner och landsting anser att det finns ett behov av att redogöra för andra kostnader, t.ex. kostnad för granskning av verksamhet och intern kontroll, finns det inget som hindrar att även dessa inkluderas i årsredovisningen. Det föreslagna upplysningskravet om kostnader för granskning av räkenskaperna har en given koppling till bestämmelserna om bokföring, delårsrapport och årsredovisning i lagen om kommunal bokföring och redovisning. Eftersom en sådan koppling saknas för övriga revisionskostnader, anser regeringen att det inte bör införas ett upplysningskrav för dessa.

Västmanlands och Örebro läns landsting anser att särskilda krav för revisionsberättelsens innehåll bör regleras i kommunallagen. Den kommunala revisionen är fullmäktiges organ för att granska den kommunala verksamheten och utifrån detta synsätt finns det fog för den invändning som landstingen framför. Syftet med den föreslagna bestämmelsen är dock framförallt att lyfta fram och synliggöra en viktig förutsättning för granskningen av bokföring, delårsrapport och årsredovisning. Detta är enligt regeringen viktigt ur ett demokratiperspektiv men också med hänsyn bl.a. till jämförbarheten mellan kommuner respektive landsting. Eftersom årsredovisningen är föremål för politisk behandling i fullmäktige och därtill har stor spridning hos andra intressenter, bl.a. andra kommuner och landsting, statliga myndigheter samt kommun- och landstingsmedlemmar, gör regeringen bedömningen att detta är den bästa kanalen för detta ändamål.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att det ska införas ett krav på att lämna en upplysning i not om den sammanlagda kostnaden för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

14 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

14.1 Förslag till lag om kommunal bokföring och redovisning

Regeringens förslag: Den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning ska träda i kraft den 1 januari 2019.

Genom lagen upphävs lagen om kommunal redovisning.

Äldre föreskrifter gäller fortfarande för upplösning av bidrag till infrastruktur som har beslutats under år 2009.

Regeringens bedömning: En övergångsbestämmelse om pensionsförpliktelser intjänade före 1998 behövs inte.

Utredningens förslag överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag. Utredningen föreslår även en övergångsbestämmelse för redovisning av pensionsförpliktelser intjänade före 1998.

Remissinstanserna: Endast en remissinstans har yttrat sig avseende lagens föreslagna ikraftträdande. *Sundsvalls kommun* betonar vikten av att riksdagen under våren tar beslut om den nya lagen så att kommunen i god tid kan göra de anpassningar av budgeten som krävs med anledning av den nya lagen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Ikraftträdande

Vid bedömningen av när en ny lag om kommunal bokföring och redovisning ska träda i kraft bör beaktas att den reglerar bokföring och redovisning för kommuner och landsting och därför har ett brett tillämpningsområde. Så som *Sundsvalls kommun* har anfört bör hänsyn därmed tas till den tid det som behövs för kommuner och landsting att förbereda sig. Eftersom kommuner och landsting har kalenderåret som räkenskapsår bör lagen träda i kraft vid ett årsskifte.

Regeringen föreslår mot den bakgrunden att den nya lagen ska träda i kraft den 1 januari 2019. Lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, föreslås upphävas samtidigt som den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning träder i kraft.

Övergångsbestämmelse om upplösning av vissa bidrag till infrastruktur

Enligt 5 kap. 7 § andra stycket tredje meningen KRL får kommuner och landsting påbörja upplösning av bidrag till infrastruktur som beslutats under 2009 det år som första utbetalningen görs.

Vid införandet angav Finansutskottet att hänsyn skulle tas till att flera kommuner och landsting stod i begrepp att delta i medfinansiering till statlig infrastruktur och att de redan har kommit långt i processen med den treåriga ekonomiska planeringen (bet. 2009/10:FiU15 s. 11). Därför gjordes det möjligt att avseende beslut som fattades under 2009 senare-

lägga påbörjandet av upplösningen av bidrag som har tagits upp i balansräkningen till dess att den första utbetalningen görs.

Regeringen kan inte utesluta att kan finnas kommuner och landsting som fortfarande är berörda av bestämmelsen och därför behövs en övergångsbestämmelse som innebär att bestämmelsen i 5 kap. 7 § KRL om bidrag som har beslutats under år 2009 fortsatt ska gälla.

Ingen övergångsbestämmelse för redovisning av pensionsförpliktelser intjänade före 1998

Utredningen har föreslagit en övergångsbestämmelse för hur pensionsförpliktelser intjänade före 1998, som i dag finns redovisade under ansvarsförbindelser, ska föras över till skuld eller avsättning i balansräkningen.

Regeringen gör till skillnad från utredningen bedömningen att de föreslagna bestämmelserna om redovisning av kommunala pensionsförpliktelser inte bör införas. Vilka konsekvenser en ändrad redovisningsmodell för kommunala pensionsförpliktelser får för den kommunala ekonomin samt hur en sådan ändring påverkar balanskravet och kravet på god ekonomisk hushållning bör enligt regeringen utredas vidare (avsnitt 8.1). Därmed finns inte heller behov av att den föreslagna övergångsbestämmelsen avseende pensionsförpliktelser intjänade före 1998.

14.2 Förslag till övriga lagändringar

Regeringens förslag: Ändringarna i kommunallagen, lagen om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser och lagen om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. ska träda i kraft den 1 januari 2019.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt om utredningens förslag.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna ändringarna i kommunallagen (2017:725) som avser när delårsrapport ska överlämnas till fullmäktige och revisorer bör träda i kraft samtidigt som den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning träder i kraft, dvs. den 1 januari 2019. Även de föreslagna ändringarna i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, vilka innebär att kravet på att ett samordningsförbunds styrelse ska upprätta årsbokslut tas bort, bör träda i kraft samtidigt som den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning träder i kraft, dvs. den 1 januari 2019.

De föreslagna ändringarna i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. utgör följdändringar och bör därför träda i kraft samtidigt som den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning träder i kraft, dvs. den 1 januari 2019.

15 Konsekvenser

15.1 Konsekvenser för kommuner och landsting

15.1.1 Sammantagen bedömning

Regeringen föreslår att en ny lag om kommunal bokföring och redovisning ska införas. Därför görs en samlad bedömning av vilka konsekvenser förslaget får för kommuner och landsting.

Vissa av förslagen innebär en ökad kostnad men det finns också förslag som innebär lättnader. Till skillnad från *Borlänge* och *Sollefteå kommuner* och i likhet med *Ekonomistyrningsverket (ESV)* gör regeringen bedömningen att förslaget sammantaget endast medför marginella kostnadsökningar för kommuner och landsting. Mot denna bakgrund gör regeringen bedömningen att finansieringsprincipen inte är tillämplig.

Regeringens förslag innebär en ökad reglering av den kommunala redovisningen. Det minskar i viss mån kommunernas och landstingens utrymme att själva utforma sin redovisning. Förslaget innebär därmed en påverkan på den kommunala självstyrelsen. Syftet är att åstadkomma en mer likvärdig kommunal redovisning. Regeringen anser att det samlade förslaget bidrar till ökad likvärdighet och därmed en mer välfungerade kommunal bokföring samt en mer rättvisande redovisning som möjliggör ökad insyn och jämförbarhet. För att uppnå detta övergripande syfte krävs det en mer enhetlig tillämpning från kommunernas och landstingens sida vilket i sin tur förutsätter lagreglering. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet med förslagen inte kan åstadkommas på ett, för den kommunala självstyrelsen, mindre ingripande sätt. Mot denna bakgrund gör regeringen, i likhet med *ESV*, bedömningen att förslaget utgör ett proportionerligt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

15.1.2 Arkiveringstid

Regeringen föreslår att arkiveringstiden för räkenskapsinformation minskas från tio till sju år. Förslaget innebär inte någon ny uppgift för kommunernas och landstingens del och påverkar därmed inte den kommunala självstyrelsen. Förslagen bedöms leda till minskade kostnader för kommuner och landsting.

Vidare föreslås att möjligheten att överföra och förstöra material för bevarande av räkenskapsinformation, utökas från att enbart gälla maskinläsbart medium till att gälla även dokument och mikroskrift. Ingen skillnad görs heller längre för sådana uppgifter som en kommun eller ett landsting har tagit emot från någon annan eller själv har upprättat. Detta innebär att ursprungligt material som överförts får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Förslagen syftar till att åstadkomma en harmonisering mellan bestämmelserna för privat och kommunal sektor då det inte finns någon kommunal särart som motiverar mer restriktiva bestämmelser för den

kommunala sektorn i detta avseende. Samtidigt som förslaget om överföring och förstörande av material för bevarande av räkenskapsinformation innebär ökade möjligheter att överföra och förstöra sådant material, leder förslaget till att möjligheten upphör att omedelbart förstöra maskinläsbart medium som kommunen eller landstinget själv har upprättat. Därmed innebär förslaget både ett utökad utrymme för kommunal självstyrelse och en inskränkning av självstyrelsen. Regeringen gör bedömningen att förslaget sammantaget leder till ett större utrymme för kommuner och landsting att bestämma över formerna för överföring och förstörande av material för bevarande av räkenskapsinformation. Därmed får de lättnader som harmoniseringen leder till anses överväga den marginella inskränkning av den kommunala självstyrelsen som förslaget också innebär. Syftet kan inte heller uppnås på ett mindre ingripande sätt och regeringen anser därmed att förslaget utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

15.1.3 Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Regeringen lämnar förslag som innebär att årsredovisningen får fler delar. Regeringen föreslår att drift- och investeringsredovisningen flyttas från förvaltningsberättelsen och blir egna delar i årsredovisningen.

Mot bakgrund av de nuvarande bestämmelserna om årsredovisningen och förvaltningsberättelsen bedöms förslaget inte leda till någon ny uppgift för kommunernas och landstingens del. Därmed utgör förslaget inte heller någon inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslaget bedöms inte heller medföra ökade kostnader.

Regeringen föreslår även att principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper ska införas i lagen om kommunal bokföring och redovisning.

Förslaget innebär inte att kommuner och landsting får någon ny uppgift utifrån befintliga bestämmelser, bl.a. kan nämnas att det redan i dag finns ett övergripande krav på att bokföringen och redovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Därmed utgör förslaget inte någon inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslaget bedöms inte medföra några ökade kostnader för kommuner och landsting. Tvärtom anser regeringen att förslaget kan underlätta arbetet bl.a. med avslutande bokföringstransaktioner, att upprätta årsredovisningar och att utforma den kompletterande normgivningen, vilket i sin tur bör kunna medföra kostnadsbesparingar.

15.1.4 Resultaträkning och balansräkning

Regeringens förslag innebär att det i uppställningen av resultaträkningen införs en ny resultatnivå benämnd Verksamhetens resultat. Regeringen föreslår också att posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter ersätts med posten Extraordinära poster i resultaträkningen.

Förslagen innebär inte någon ny uppgift för kommunernas och landstingens del. Därmed utgör förslagen inte någon inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslagen bedöms inte heller medföra ökade kostnader.

15.1.5 Finansiering av pensionsförpliktelser

Regeringen föreslår att ett upplysningskrav införs för det fall en avsättning eller en ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse.

Förslaget innebär att kommuner och landsting får en ny uppgift vilket innebär en viss inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslaget syftar till en ökad jämförbarhet mellan olika kommuner och landsting vad gäller finansiering av pensionsförpliktelser. För att uppnå en ökad jämförbarhet är det viktigt med en enhetlig tillämpning vilket i sin tur kräver lagreglering. Syftet bedöms därmed inte kunna tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och regeringen anser att förslaget utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Förslaget bedöms medföra begränsade kostnader.

15.1.6 Värdering

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

Vid avskrivning av anläggningstillgångar föreslår regeringen att begreppet ekonomisk livslängd ska ersättas med begreppet nyttjandeperiod. Vidare föreslås att nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar ska uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Regeringen föreslår också att en upplysning ska lämnas om genomsnittlig bedömd nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång och om immateriella anläggningstillgångar för vilka nyttjandeperioden bedöms till längre tid än fem år.

Regeringen föreslår dessutom att utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter. Utgifter för forskning föreslås inte få tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

Genom att även immateriella anläggningstillgångar som huvudregel skrivs av utifrån bedömd nyttjandeperiod, ges kommuner och landsting ett större utrymme för individuella bedömningar. Det nya upplysningskravet avseende materiella och immateriella anläggningstillgångar innebär nya uppgifter för kommuner och landsting. Förslaget innebär därmed en inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslaget syftar till att ge en ökad förståelse för tillgångarnas redovisade värde samt underlätta för jämförelser. För att uppnå detta syfte krävs det en mer enhetlig tillämpning från kommunernas och landstingens sida vilket förutsätter lagreglering. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet med förslagen inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och att förslaget utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Det nya upplysningskravet om bedömd nyttjandeperiod bedöms medföra vissa begränsade kostnader.

Finansiella instrument

Regeringen föreslår att vissa finansiella instrument som primärt innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde. Undantag från denna huvudregel gäller bl.a. för finansiella instrument som hålls till förfall.

Som en följd av förslaget om värdering till verkligt värde föreslår regeringen att orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat i balanskravsutredningen.

Förslaget om värdering till verkligt värde innebär att kommuner och landsting inte längre kan välja i vilken period en värdeökning av finansiella instrument ska redovisas. Detta innebär en inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslaget syftar till att ge en mer rättvisande redovisning och öka jämförbarheten. För att uppnå detta syfte krävs det en mer enhetlig tillämpning från kommunernas och landstingens sida vilket i sin tur förutsätter lagreglering. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och att förslaget därmed utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Förslaget innebär inte heller några ökade kostnader.

Förslaget kan leda till att kommunernas och landstingens resultat påverkas och innebära större variationer än tidigare. Regeringen bedömer att det leder till en mer rättvisande bild och en ökad jämförbarhet. Förslaget påverkar inte i sig kommunernas och landstingens ekonomiska ställning. Däremot kan förslaget om den justering av balanskravsresultatet som ska göras, påverka kommunernas och landstingens agerande på ett sådant sätt att ekonomisk ställning och resultat påverkas. Konsekvenserna för resultat och ekonomisk ställning är beroende av enskilda kommuners och landstings agerande och är därmed enligt regeringens bedömning svårbedömda. Förslagen syftar generellt sett till en mer rättvisande redovisning, bättre insyn och en ökad jämförbarhet. Det bör även framhållas att kommuner och landsting är skyldiga att iakta grundläggande redovisningsprinciper, bl.a. god redovisningssed, vilket bör motverka en oönskad utveckling.

Värdering av gåva

Regeringen föreslår att en tillgång som tas emot utan ersättning, eller till en ersättning som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten.

Förslaget innebär att kommuner och landsting inte längre kan välja hur gåvor ska värderas vilket innebär en viss inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslaget syftar till en ökad öppenhet och bättre förutsättningar för jämförelser. För att uppnå detta syfte krävs det en mer enhetlig tillämpning från kommunernas och landstingens sida vilket förutsätter lagreglering. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och att förslaget därmed utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Förslaget leder inte heller till några kostnadsökningar.

Fordringar och skulder i utländsk valuta

Regeringen föreslår att en bestämmelse ska införas med innebörden att fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av bestämmelserna om god redovisningssed och rättvisande bild.

Regeringen bedömer att förslaget i denna del inte medför någon inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslaget om hur fordringar och skulder i utländsk valuta ska värderas innebär att arbetet underlättats betydligt bl.a. vid konsolidering av de sammanställda räkenskaperna.

Övriga förslag som avser värdering

Regeringen föreslår bl.a. som en konsekvens av förslaget om värdering av vissa finansiella instrument till verkligt värde att möjligheten att under vissa förutsättningar skriva upp finansiella anläggningstillgångar tas bort.

Regeringen föreslår också att en bestämmelse om värdering av avsättningar införs. En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Värderingen avser samtliga avsättningar och därmed även avsättningar för pensionsförpliktelser.

Regeringen bedömer att förslagen i inte medför någon inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslagen leder inte heller till några kostnadsökningar.

15.1.7 Förvaltningsberättelsen

Regeringen lämnar en rad olika förslag som rör förvaltningsberättelsen. Regeringen föreslår att kraven på att lämna information om den kommunala koncernen i förvaltningsberättelsen även ska omfatta utvärderingen av mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning och utvärderingen av ekonomisk ställning. Regeringen föreslår vidare att skyldigheten att lämna upplysningar om privata utförare som inte är kommunala koncernföretag begränsas till upplysningar om sådana förhållanden som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

Förslagen innebär i vissa delar nya uppgifter för kommuner och landsting och utgör därmed en inskränkning i den kommunala självstyrelsen. Förslagets syfte är att ge en ökad inblick i och ökad förståelse för den samlade kommunala verksamheten samt att säkerställa att en uppföljning och utvärdering av målen och riktlinjerna för en god ekonomisk hushållning sker för hela den kommunala koncernen. För att uppnå detta syfte krävs det en mer enhetlig tillämpning från kommunernas och landstingens sida vilket i sin tur förutsätter lagreglering. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet inte kan uppnås på ett mindre ingripande sätt. Regeringen gör sammantaget bedömningen att förslagen utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Förslaget innebär dels en minskad administrativ börda för kommuner och landsting till följd av begränsningen av de upplysningar som ska lämnas om privata utförare som inte är kommunala koncernföretag. Dels innebär förslaget att kommuner och landsting ska lämna uppgifter om

god ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning för hela kommun-koncernen i förvaltningsberättelsen. Sammantaget gör regeringen bedömningen att förändringarna leder till minskade kostnader för kommuner och landsting.

15.1.8 Sammanställda räkenskaper

Regeringen föreslår att grundläggande bestämmelser ska införas om det som i dag betecknas som sammanställd redovisning.

Begreppet sammanställd redovisning ersätts av begreppet sammanställda räkenskaper. De sammanställda räkenskaperna utgör en del av årsredovisningen och ska bestå av en sammanställd resultaträkning, en sammanställd balansräkning, en sammanställd kassaflödesanalys och noter.

De nya definitionerna kommunal koncern och kommunalt koncernföretag införs. Den föreslagna definitionen av kommunalt koncernföretag kan innebära att fler juridiska personer ingår i de sammanställda räkenskaperna. Samtidigt införs en undantagsmöjlighet för när sammanställda räkenskaper inte behöver upprättas. Det föreslås också undantag från kravet på att alla kommunala koncernföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Regeringen föreslår vidare att det införs bestämmelser om att en förvärvsanalys alltid ska upprättas och om vilka konsolideringsmetoder som ska användas.

Förslagen innebär att jämförbarheten mellan kommunernas respektive landstingens årsredovisningar ökar. Förslagen medför också en ökad insyn i, och bättre överblick över, kommunernas eller landstingens samlade ekonomi och verksamhet. Förslaget bedöms inte påverka kravet på god ekonomisk hushållning eller det kommunala balanskravet.

Förslagen innebär att nya krav ställs på kommuner och landsting vid upprättandet av sammanställda räkenskaper och därmed minskar utrymmet för kommuner och landsting att själva utforma de sammanställda räkenskaperna. De utgör därmed ett ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Förslagen syftar till en ökad insyn och förbättrad jämförbarhet och för att uppnå detta krävs det en mer enhetlig tillämpning från kommunernas och landstingens sida vilket i sin tur förutsätter lagreglering. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och att förslagen därmed utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Förslagen innebär att fler krav ställs på att information om den kommunala koncernen ska lämnas i årsredovisningen. Det medför en ökad administrativ börda för kommuner och landsting eftersom denna information ska samlas in och sammanställas. Vidare kan den föreslagna bestämmelsen om konsolideringsmetod innebära en större administrativ börda för de kommuner och landsting som måste byta konsolideringsmetod. Regeringen bedömer att förslagen kommer att medföra ökade kostnader för kommuner och landsting.

15.1.9 Delårsrapport

Regeringen föreslår att det ska införas en ny bestämmelse om vilka delar som en delårsrapport ska bestå av och att det ska införas utökade krav på vilka jämförelsetal som ska ingå i delårsrapporten. Regeringen föreslår vidare att det regleras när styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer.

Förslagen innebär att utrymmet för kommuner och landstinget att själva utforma delårsrapporten minskar. Dessutom begränsas kommunernas och landstingens möjlighet att själva bestämma när delårsrapporten ska överlämnas till fullmäktige och revisorer. Förslagen utgör således ett ingrepp i den kommunala självstyrelsen. Regeringen anser att det finns ett värde av att reglera vilka delar en delårsrapport ska bestå av ur ett insyns- och demokratiperspektiv. Förslaget säkerställer att grundläggande ekonomisk information lämnas och att jämförelser underlättas. Det är vidare angeläget att fullmäktige och revisorer kan ta del av delårsrapporten så tidigt som möjligt, vilket är en förutsättning för att eventuella beslut om åtgärder ska kunna vidtas under pågående räkenskapsår. För ökade möjligheter till jämförelser och insyn krävs det en mer enhetlig tillämpning från kommunernas och landstingens sida vilket i sin tur förutsätter lagreglering. Vidare krävs lagreglering för att den uppsatta tidpunkten för överlämnande av delårsrapport ska bli bindande gentemot kommuner och landsting. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och att förslagen därmed utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Förslaget om vilka delar som en delårsrapport ska bestå av bedöms inte medföra annat än marginellt ökade kostnader. Förslaget om tidpunkt för överlämnande av delårsrapport till fullmäktige och revisorer bedöms inte leda till ökade kostnader.

15.1.10 Upplysning om kostnaden för räkenskapsrevision

Regeringen föreslår att ett upplysningskrav införs om den sammanlagda kostnaden för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Förslaget innebär att kommuner och landsting får en ny uppgift vilket innebär en viss inskränkning i den kommunala självstyrelsen. Syftet är att synliggöra vilka resurser som läggs på räkenskapsrevision vilket är viktigt ur ett insyns- och demokratiperspektiv. Lagreglering krävs för att kravet på lämnande av uppgifter ska bli bindande gentemot kommuner och landsting. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och att förslaget därmed utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Förslaget innebär en begränsad ökning av den administrativa bördan för kommuner och landsting eftersom de måste särskilja kostnaden för räkenskapsrevision från övriga kostnader för den kommunala revisionen. Förslaget bedöms endast medföra begränsade kostnader för kommuner och landsting.

15.1.11 Särredovisning

Regeringen föreslår att en upplysning ska lämnas i not om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelser i lag eller annan författning.

Förslaget innebär att kommuner och landsting får en ny uppgift vilket innebär en viss inskränkning av den kommunala självstyrelsen. Förslaget syftar till att underlätta för enskilda som vill ta del av de särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret vilket är viktigt ur ett insyns- och demokratiperspektiv. Lagreglering krävs för att kravet på lämnande av uppgifter ska bli bindande gentemot kommuner och landsting. Mot denna bakgrund bedömer regeringen att syftet inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och att förslaget därmed utgör ett proportionellt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Förslaget bedöms endast medföra begränsade kostnader för kommuner och landsting.

15.2 Konsekvenser för kommunalförbund och samordningsförbund

Kommunalförbund och till viss del även samordningsförbund påverkas av förslaget om en ny lag om kommunal bokföring och redovisning.

Lagen föreslås, liksom den nuvarande lagen, vara tillämplig för kommunalförbund. Regeringen bedömer att förslagen inte innebär några ökade kostnader för kommunalförbunden.

Enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser svarar samordningsförbunds styrelser för samordningsförbundets räkenskaper och ska årligen upprätta årsbokslut och årsredovisning. Lagen (1997:614) om kommunal redovisning gäller i tillämpliga delar. Regeringen föreslår att kravet på att samordningsförbundens styrelse ska upprätta årsbokslut tas bort. Det kan i viss mån innebära en kostnadsbesparing för samordningsförbunden.

15.3 Konsekvenser för offentliga finanser

Skillnaden mellan inkomster och utgifter enligt nationalräkenskaperna utgör det finansiella sparandet. Kommunsektorns finansiella sparande utgör en del av den offentliga sektorns finansiella sparande.

I sitt remissvar anför *ESV* att en heltäckande analys av förslagets konsekvenser för nationalräkenskaperna och det finansiella sparandet saknas. Utredningen gör bedömningen att förslaget om en förändrad pensionsredovisning bl.a. kan leda till att kommunernas och landstingens resultat påverkas vilket i sin tur också kan få konsekvenser för kommunsektorns finansiella sparande. Eftersom regeringen inte föreslår någon ändring vad gäller pensionsredovisningen, och då förslagen i övrigt inte bedöms innebära några direkta konsekvenser för kommunsektorns finansiella sparande, anser regeringen att det inte finns behov av en sådan analys som *ESV* efterfrågar.

15.4 Konsekvenser för statliga myndigheter

15.4.1 Statistiska centralbyrån

De uppgifter som lämnas i kommunernas och landstingens årsredovisningar har betydelse för den ekonomiska statistik som Statistiska centralbyrån (SCB) tar fram och för underlaget för nationalräkenskaperna, t.ex. beräkning av BNP.

Delar av regeringens förslag innebär att de underlag som SCB använder vid insamling av uppgifter från kommuner, landsting och kommunalförbund måste ses över och uppdateras. Då motsvarande översyner kontinuerligt måste göras även av andra orsaker, t.ex. vid förändringar i kodplaner m.m., bedömer regeringen att eventuella kostnadsökningar bör rymmas inom ramen för myndighetens nuvarande anslag.

15.4.2 Skatteverket

Regeringen bedömer att förslaget om en förkortad tid för arkivering kommer att minska antalet ärenden hos Skatteverket rörande tillåtelse att förstöra dokument m.m. i förtid. Detta bedöms leda till minskade kostnader för myndighetens del.

15.5 Konsekvenser för Rådet för kommunal redovisning

Regeringen gör bedömningen att Rådet för kommunal redovisning (RKR) även fortsättningsvis kommer ha en viktig roll vid normgivningen inom kommunal redovisning. Förslaget innebär att fler frågor är reglerade i lag vilket i sin tur bör underlätta RKR:s arbete, bl.a. med att verka för utvecklandet av god redovisningssed.

De förhållandevis stora förändringar i lagstiftningen som föreslås medför att RKR kommer att behöva se över betydande delar av sina rekommendationer, idéskrifter och informationer. RKR kommer på grund av detta att få tillfälligt ökade arbetsuppgifter.

15.6 Konsekvenser för övriga

Regeringen bedömer att förslagen inte har betydelse för brottsligheten, det brottsförebyggande arbetet, sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, jämställdheten mellan kvinnor och män eller möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Förslagen bedöms inte heller ha betydelse för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags.

16 Författningskommentar

16.1 Förslaget till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning

1 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.6.

I paragrafen, som saknar motsvarighet i lagen (1997:614) om kommunal redovisning, förkortad KRL, finns bestämmelser om lagens innehåll.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 1 kap. 1 § KRL och reglerar kommuners och landstings bokförings- och redovisningsskyldighet (prop.1996/97:52 s. 46 f. och 67).

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 1 kap. 2 § KRL och reglerar kommunalförbunds bokförings- och redovisningsskyldighet (prop. 1996/97:52 s. 46 f. och 67).

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 1 kap. 3 § första stycket KRL och anger att kommunal bokföring och redovisning ska ske i överensstämmelse med god redovisningssed (prop. 1996/97:52 s. 68 f.).

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 1 kap. 4 § KRL och anger att ett räkenskapsår enligt denna lag omfattar ett kalenderår (prop. 1996/97:52 s. 69).

2 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 1 kap. 5 § 1 KRL och anger vad som i lagen avses med bokföringspost (prop. 1999/2000:115 s. 66).

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 1 kap. 5 § 2 KRL och anger vad som i lagen avses med ekonomisk händelse

(prop. 1996/97:52 s. 70 och prop. 1999/2000:115 s. 66 f.). Bestämmelsen har justerats språkligt.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 1 kap. 5 § 3 KRL och anger vad som i lagen avses med verifikation (prop. 1996/97:52 s. 71 och prop. 1999/2000:115 s. 66).

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.1.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 1 kap. 5 § 4 KRL och anger vad som i lagen avses med räkenskapsinformation (prop. 1999/2000:115 s. 32 f. och s. 66).

Hänvisningen i 1 kap. 5 § 4 KRL till 3 kap. 2 § andra stycket KRL om noter till balansräkning och resultaträkning, har tagits bort eftersom noterna enligt den nya 4 kap. 1 § första stycket är en del av årsredovisningen. En hänvisning till 13 kap. 1 § om delårsrapport har införts för att tydliggöra att delårsrapporter är räkenskapsinformation. Bestämmelsen har också justerats språkligt och redaktionellt. Det innebär dock ingen ändring i sak.

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.1.

Bestämmelsen, som saknar motsvarighet i KRL, anger vad som i lagen avses med kommunalt koncernföretag.

Enligt *första stycket* avses med kommunalt koncernföretag en juridisk person över vars verksamhet, mål och strategier kommuner eller landsting har ett varaktigt betydande inflytande.

Begreppet juridisk person omfattar t.ex. aktiebolag, stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening, handelsbolag, samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser och kommunalförbund.

Med varaktigt avses att det inte får vara fråga om ett tillfälligt inflytande, t.ex. ett tillfälligt innehav av aktier. Med betydande avses att inflytandet ska uppgå till en viss grad.

Ett betydande inflytande kan utövas av kommuner eller landsting själva t.ex. genom eget innehav av aktier eller andelar. Men ett sådant inflytande kan också utövas tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag. Det kan t.ex. röra sig om en konstellation där kommunen eller landstinget äger aktier i ett bolag som också är ett dotterföretag till ett annat hel- eller delägt kommunalt bolag.

Andra stycket innehåller en presumptionsregel som anger när ett inflytande ska anses vara betydande. Ett betydande inflytande ska enligt bestämmelsen anses finnas vid ett innehav av minst 20 procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ. Det kan dock finnas omständigheter som gör att presumptionen bryts. Vid bedömningen av inflytandets grad bör avtal, hur övrigt ägande är fördelat och andra faktorer som begränsar eller inskränker inflytandet beaktas.

Enligt *tredje stycket* kan den juridiska personen anses vara ett kommunalt koncernföretag, trots att inflytandet inte är betydande, om

den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi. Kravet på ett varaktigt inflytande kvarstår. Den ekonomiska betydelsen kan bedömas utifrån mått som t.ex. kommunens andel av den juridiska personens omsättning och omslutning, i förhållande till kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag. Exempel på sådana verksamheter som har särskild betydelse för kommuner och landsting är renhållningsverksamhet, räddningstjänst, VA-verksamhet och ambulanssjukvård.

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.

Bestämmelsen, som saknar motsvarighet i KRL, anger vad som i lagen avses med kommunal koncern. I en kommunal koncern ingår kommunen eller landstinget, dvs. den kommunala förvaltningsorganisationen, samt kommunala koncernföretag enligt 5 §.

I 9 kap. 14 § finns krav på att en upplysning ska lämnas om vilka kommunala koncernföretag som ingår i den kommunala koncernen och skälen för det. Av upplysningen ska det också framgå hur den kommunala koncernens sammansättning har förändrats under räkenskapsåret.

3 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 1 § KRL och anger vad bokföringsskyldigheten innefattar (prop. 1996/97:52 s. 69 och prop. 1999/2000:115 s. 32). Paragrafen har justerats redaktionellt. Det innebär dock ingen ändring i sak.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 5.2.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 2 kap. 2 § KRL och anger hur bokföringen ska vara ordnad (prop. 1996/97:52 s. 70).

Punkt 2 har ändrats. Av bestämmelsen framgår att bokföringen ska vara ordnad på ett sådant sätt att det finns förutsättningar för kontroll av kommunens eller landstingets ekonomi.

Punkt 3 har ändrats. Av bestämmelsen framgår att bokföringen ska vara ordnad på ett sådant sätt att statistik kan lämnas enligt lag eller annan författning. Det ställs bl.a. krav på att statistik ska lämnas i lagen (2001:99) om den offentliga statistiken och förordningen (2001:100) om den offentliga statistiken. Paragrafen har justerats språkligt.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 3 § första stycket KRL och reglerar grundbokföring och huvudbokföring (prop. 1996/97:52 s. 72 f. och prop. 1999/2000:115 s. 67). *Första*

meningen har justerats språkligt. I *andra meningen* har förtydligats att det är den ekonomiska ställningen som ska kunna överblickas.

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 8 § KRL och reglerar tidpunkten för bokföring (prop. 1996/97:52 s. 72 och prop. 1999/2000:115 s. 69). *Andra stycket* har justerats språkligt.

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 6.4.2.

Bestämmelsen i *första stycket* motsvarar 2 kap. 3 § andra stycket KRL och reglerar avslutande bokföringstransaktioner (prop. 1996/97:52 s. 72 f. och prop. 1999/2000:115 s. 67). Bestämmelsen har justerats språkligt och redaktionellt. Det innebär dock ingen ändring i sak.

Andra stycket, som saknar motsvarighet i KRL, innebär att de grundläggande redovisningsprinciperna i den nya 4 kap. 4 § ska tillämpas när sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokförs i samband med att den löpande bokföringen avslutas. Det innebär bl.a. att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra (principen om kvittningsförbud).

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 9 § KRL och reglerar sidoordnad bokföring (prop. 1996/97:52 s. 73 och prop. 1999/2000:115 s. 69).

7 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 6 § KRL och reglerar rättelse av bokföringspost (prop. 1996/97:52 s. 71 och prop. 1999/2000:115 s. 68). Paragrafen har justerats språkligt.

8 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 4 § första och tredje styckena KRL och reglerar verifikationer (prop. 1999/2000:115 s. 67 f.).

Första stycket har justerats språkligt och redaktionellt. Det innebär dock ingen ändring i sak.

9 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 4 § andra stycket och 5 § första stycket KRL och reglerar vilka uppgifter verifikationen ska innehålla (prop. 1999/2000:115 s. 67 f.). Bestämmelserna har justerats språkligt.

10 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 5 § andra stycket KRL och reglerar rättelse av verifikation (prop. 1996/97:52 s. 71 och prop. 1999/2000:115 s. 68). Bestämmelsen har justerats språkligt.

11 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 7 § KRL och reglerar frågan om systemdokumentation och behandlingshistorik (prop. 1999/2000:115 s. 68 f.). Paragrafen har justerats språkligt och redaktionellt. Det innebär dock ingen ändring i sak.

12 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 10 § KRL och reglerar hur räkenskapsinformation ska bevaras (prop. 1999/2000:115 s. 70). Paragrafen har justerats språkligt.

13 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 2 kap. 11 § KRL och innehåller bestämmelser om bevarande och förvaring av dokument m.m. (prop. 1999/2000:115 s. 36 f.).

I *första stycket* har tiden för bevarande av dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation minskats till sju år. Bestämmelsen har justerats språkligt.

Av *andra stycket* framgår att maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form eller i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel ska hållas tillgängliga under motsvarande tid som i första stycket, dvs. sju år.

14 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.4.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 2 kap. 12 § KRL och innehåller bestämmelser om överföring och förstörande av räkenskapsinformation (prop. 1999/2000:115 s. 36 f. och 70 f.).

Första meningen innebär att material som används för att bevara räkenskapsinformation får förstöras om informationen överförs till dokument, mikroskrift eller maskinläsbart medium på ett betryggande sätt, dvs. på ett sådant sätt att det inte finns någon risk för att informationen förvanskas eller förstörs. Efter överföringen ska det material som informationen förts över till bevaras under den återstående arkiveringstiden. Bestämmelsen innebär att räkenskapsinformation får föras över från t.ex. ett dokument till mikroskrift eller ett maskinläsbart medium och vice versa, men även från t.ex. ett dokument till ett annat dokument.

Av *andra meningen* framgår att en kommun eller ett landsting under tre år måste bevara material med räkenskapsinformation som mottagits eller som upprättats av kommunen eller landstinget i det skick materialet hade när det togs emot respektive fick när informationen upprättades.

Först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades får det ursprungliga materialet förstöras och ersättas med något annat tillåtet material som informationen har förts över till. Detta innebär dock inte att kommuner eller landsting är förhindrade att dessförinnan i det praktiska bokföringsarbetet kopiera räkenskapsinformationen till annat material, utan endast att även ursprungsmaterialet måste finnas tillgängligt under denna period.

15 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 2 kap. 13 § KRL och innehåller bestämmelser om särskilt tillstånd för förtida förstöring av det medium som räkenskapsinformation bevaras på (prop. 1999/2000:115 s. 36 f. och 71). Paragrafen har justerats språkligt.

4 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.1.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 3 kap. 2 § första stycket KRL och anger vilka delar årsredovisningen består av (prop. 1996/97:52 s. 74 f. och prop. 2013/14:86 s. 113 f.).

Enligt *första stycket* ska fler obligatoriska delar ingå i årsredovisningen jämfört med kraven i KRL. Kravet på att noter ska ingå som en egen del i årsredovisningen är nytt. Driftredovisningen och investeringsredovisningen, som enligt bestämmelserna i KRL ingår i förvaltningsberättelsen, ska utgöra självständiga delar av årsredovisningen.

Enligt *andra stycket* ska även sammanställda räkenskaper ingå i årsredovisningen om kommunen eller landstinget är skyldigt att upprätta sådana enligt 12 kap. 2 §.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.2.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i KRL, innehåller ett krav på överskådlighet. I kravet på överskådlighet ingår att kommuners och landstings årsredovisningar ska upprättas på ett sådant sätt att de är lättillgängliga för användaren. Presentationen av informationen i en årsredovisning ska göras på ett sådant sätt att det underlättar användarens överblick av årsredovisningen och dess delar.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.3.

Första och andra styckena innehåller ett krav på rättvisande bild och saknar motsvarighet i KRL.

Kravet i *första stycket* på att årsredovisningen ska upprättas som en helhet innebär att dess olika delar ska utformas som en sammanhållen enhet. Kravet på en rättvisande bild kan förstås som ett överordnat krav på att årsredovisningen i det enskilda fallet ska innehålla sådan ekonomisk information att läsaren kan få en så riktig bild som möjligt av kommunens eller landstingets ekonomiska situation. I normalfallet kan

förutsättas att information som lämnas med tillämpning av god redovisningssed också ger en rättvisande bild.

Enligt *andra stycket* ska ytterligare upplysningar lämnas om det behövs för att bilden ska bli rättvisande. Om tillämpning av lag och andra grundläggande redovisningsprinciper i det enskilda fallet inte leder till en rättvisande bild ska alltså ytterligare upplysningar lämnas i en not.

Tredje stycket motsvarar i huvudsak 1 kap. 3 § andra stycket KRL och innehåller ett upplysningskrav (prop. 1996/97:52 s. 67 f.). Eftersom det inte finns någon myndighet som kan ge ut allmänna råd inom området, har kravet att lämna upplysning om avvikelser från allmänna råd inte förts över till den nya lagen. Stycket har justerats språkligt.

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.

Bestämmelserna saknar, med undantag för *första stycket punkt 8*, motsvarighet i KRL och anger vilka andra grundläggande redovisningsprinciper som ska iakttas vid upprättandet av årsredovisningen.

Enligt fortlevnadsprincipen i *första stycket punkt 1* ska kommuner och landsting förutsättas fortsätta sina verksamheter.

Enligt konsekvensprincipen i *första stycket punkt 2* ska samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna i årsredovisningen konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

Enligt försiktighetsprincipen i *första stycket punkt 3* ska värdering av de olika posterna göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär bl.a. att hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen. Bestämmelsen i 7 kap. 9 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta kan innebära att avsteg från försiktighetsprincipen får göras.

Enligt periodiseringsprincipen i *första stycket punkt 4* ska intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

Enligt principen om post för post-värdering i *första stycket punkt 5* ska de olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av värderas var för sig.

Enligt principen om kvittningsförbud i *första stycket punkt 6* får tillgångar och skulder inte kvittas mot varandra och inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Enligt kontinuitetsprincipen i *första stycket punkt 7* ska den ingående balansen för ett räkenskapsår stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Enligt kongruensprincipen i *första stycket punkt 8* ska förändringar i eget kapital redovisas över resultaträkningen. Bestämmelsen ersätter delvis regleringen i 5 kap. 1 § första stycket KRL.

Enligt *andra stycket* får kommuner och landsting avvika från redovisningsprinciperna i första stycket om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet på en rättvisande bild. Ett exempel där undantag får göras från principen om kvittningsförbud är ersättning för viss ersättningsskatt enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och

samordningsförbund. Detta innebär att kommunen eller landstinget ska få nettoredovisa ersättning för viss mervärdesskatt. Kostnaden för inköp av varor och tjänster kan då redovisas exklusive mervärdesskatt. Mervärdesskatten kan då bokföras som en fordran mot Skatteverket och ersättningen minskar fordran i stället för att redovisas som en intäkt.

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 3 kap. 3 § KRL och reglerar årsredovisningens form (prop. 1996/97:52 s. 75). Paragrafen har justerats språkligt.

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 3 kap. 5 § KRL och reglerar specifikation till balansräkningspost (prop. 1999/2000:115 s. 71). Paragrafen har justerats redaktionellt. Det innebär dock ingen ändring i sak.

5 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 7.1.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 5 kap. 1 § första stycket KRL och reglerar resultaträkningens innehåll (prop. 1996/97:52 s. 78 f.).

I paragrafen har det förtydligats att resultaträkningen *i sammandrag* ska redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Tillägget innebär inte någon ändring i sak.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.1.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 5 kap. 1 § andra stycket KRL och reglerar hur resultaträkningen ska ställas upp (prop. 1996/97:52 s. 53 f. och 78 f.).

I uppställningen har införts en ny resultatnivå Verksamhetens resultat.

Resultat före extraordinära intäkter och kostnader har i uppställningen ersatts med Resultat efter finansiella poster.

Posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter har ersatts av en post, Extraordinära poster. Vad extraordinära poster består av framgår av 5 §.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 3 § KRL vad gäller resultaträkningen och reglerar postindelningen (prop. 1996/97:52 s. 80 f.).

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 4 § KRL vad gäller resultaträkningen och reglerar pensionsutbetalningar (prop. 1996/97:52 s. 97). Bestämmelsen har justerats språkligt.

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 7.1.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 5 kap. 5 § första stycket KRL och reglerar extraordinära intäkter och kostnader (prop. 1996/97:52 s. 81 f.).

Paragrafen innebär att kommuner och landsting ska nettoredovisa extraordinära intäkter och kostnader i posten Extraordinära poster i resultaträkningen. Att extraordinära intäkter och kostnader ska specificeras till storlek och art i en not framgår av 9 kap. 12 §.

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 7.4.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 5 kap. 6 § KRL vad gäller resultaträkningen och reglerar jämförelsetal (prop. 1996/97:52 s. 55 och 82).

I paragrafens *tredje stycke* har tillkommit att det ska vara förenligt med kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild för att omräkning eller ändring enligt andra stycket ska kunna underlätas.

Enligt 9 kap. 6 § ska upplysning i not lämnas om skälen för att det inte görs någon omräkning eller ändring av jämförelsetalen med stöd av tredje stycket.

7 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 7 § första stycket KRL och reglerar bidrag till infrastruktur (prop. 2008/09:228 s. 13 f. och prop. 2013/14:136 s. 15 f. och 28). Bestämmelsen har justerats redaktionellt.

Upplysning om det sammanlagda bidraget till infrastruktur och vad det avser ska lämnas enligt 9 kap. 8 § första stycket.

6 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 7.2.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar 5 kap. 2 § första stycket KRL och reglerar balansräkningens innehåll (prop. 1996/97:52 s. 55 och 79 f.).

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 2 § andra stycket KRL och reglerar balansräkningens uppställningsform (prop. 1996/97:52 s. 54 f. och 79 f., prop. 2008/09:228 s. 10 f., prop. 2011/12:172 s. 36 och 43 samt prop. 2013/14:136 s. 22 f. och 28).

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 3 § KRL vad gäller balansräkningen och reglerar postindelningen (prop. 1996/97:52 s. 80 f.).

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 4 § KRL vad gäller balansräkningen och reglerar pensionsutbetalningar (prop. 1996/97:52 s. 97). Bestämmelsen har justerats språkligt.

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5. och 6.3.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 5 kap. 6 § KRL vad gäller balansräkningen och reglerar jämförelsetal (prop. 1996/97:52 s. 55 och 82).

I paragrafens *tredje stycke* har tillkommit att det ska vara förenligt med kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild för att omräkning eller ändring enligt andra stycket ska kunna underlätas.

Enligt 9 kap. 6 § ska upplysning i not lämnas om skälen för att det inte görs någon omräkning eller ändring av jämförelsetalen med stöd av tredje stycket.

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 6 kap. 1 § KRL och reglerar vad som ska tas upp som anläggningstillgångar och omsättnings- tillgångar (prop. 1996/97:52 s. 57 och 82 f.). Paragrafen har justerats språkligt.

7 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 7.3.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 6 kap. 2 § KRL och reglerar immateriella anläggningstillgångar (prop. 1996/97:52 s. 83).

Bestämmelsen i *första stycket* har utvidgats så att även utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Bestämmelsen har också justerats språkligt.

Av *andra stycket* framgår att utgifter för forskning inte får tas upp som immateriella anläggningstillgångar.

8 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 6 kap. 11 § KRL och reglerar avsättningar (prop. 1996/97:52 s. 88 f.). Paragrafen har justerats språkligt.

9 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 7 § andra stycket första och andra meningarna KRL och innehåller bestämmelser om hur bidrag till infrastruktur som tagits upp i balansräkningen ska upplösas (prop. 2008/09:228 s. 13 f., bet. 2009/10:FiU15 s. 10 f. och prop. 2013/14:136 s. 22 f. och 28).

En upplysning om bl.a. den valda tiden för bidragets upplösning ska lämnas enligt 9 kap. 8 § andra stycket.

I ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen anges att äldre föreskrifter fortfarande gäller för upplösning av bidrag till infrastruktur som har beslutats under år 2009. Detta innebär att upplösning för sådana bidrag får påbörjas det år första utbetalningen av bidraget görs.

7 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 6 kap. 3 § första stycket KRL och innehåller huvudregeln för värdering av anläggningstillgångar (prop. 1996/97:52 s. 83). Bestämmelsen har justerats språkligt.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 6 kap. 3 § andra–fjärde styckena KRL och reglerar anskaffningsvärde för anläggningstillgångar (prop. 1996/97:52 s. 83). Bestämmelserna har justerats språkligt.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 9.1.

Bestämmelsen i *första stycket* motsvarar delvis regleringen i 6 kap. 4 § KRL och reglerar avskrivning av anläggningstillgångar (prop. 1996/97:52 s. 84).

Begreppet ekonomisk livslängd har ersatts med begreppet nyttjandeperiod. Med nyttjandeperiod avses den tid under vilken en anläggningstillgång förväntas bli använd för sitt ändamål.

I *andra stycket* har införts en möjlighet att fastställa nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång till mer än fem år. En förutsättning för detta är att den längre nyttjandeperioden med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Rimlig grad av säkerhet kan anses föreligga om kommunen eller landstinget kan presentera underlag som ger stöd för att tillgången kommer att vara av värde för kommunen eller landstinget under en viss tid.

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 6 kap. 5 § KRL och reglerar nedskrivning av anläggningstillgångar (prop. 1996/97:52 s. 84 f.). *Fjärde stycket* har justerats språkligt.

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 6 kap. 7 § KRL och innehåller huvudregeln för värdering av omsättningstillgångar (prop. 1996/97:52 s. 86 f.). Paragrafen har justerats språkligt och redaktionellt. Det innebär dock ingen ändring i sak.

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.2.

Paragrafen innehåller bestämmelser om värdering av vissa finansiella instrument och saknar motsvarighet i KRL.

Enligt *första stycket* ska finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring som huvudregel värderas till verkligt värde. Bestämmelserna i 1 och 5 §§ om värdering av anläggningstillgångar och omsättningstillgångar ska därmed inte tillämpas för dessa. Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part. Med verkligt värde avses detsamma som enligt 5 §. Undantag från denna huvudregel finns i 7 §.

Redovisningen i resultaträkningen enligt *andra stycket* innebär att värdeförändringar sedan föregående balansdag redovisas som kostnad eller intäkt på raden för Finansiella intäkter respektive Finansiella kostnader. I de fall anskaffningen skett under pågående räkenskapsår är det värdeförändringen sedan anskaffningstillfället som ska redovisas. Värdeförändringen avser i det fallet skillnaden mellan det finansiella instrumentets anskaffningsvärde och verkligt värde på balansdagen.

7 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.2.

Paragrafen saknar motsvarighet i KRL och anger vilka finansiella instrument som inte får värderas till verkligt värde. De finansiella instrument som räknas upp i bestämmelsen ska värderas enligt bestämmelserna i 1–5 §§ om värdering av anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar.

Punkt 1 innebär att värdering enligt 6 § inte får göras om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde för det finansiella instrumentet.

Punkt 2 innebär att värdering enligt 6 § inte får göras om det finansiella instrumentet hålls till förfall. Att ett finansiellt instrument hålls till förfall innebär att det kan förväntas att kommunen eller landstinget kommer att inneha det finansiella instrumentet fram till dess att det förfaller till betalning och regleras. En obligation som är avsedd att innehas till dess att den löses in är ett exempel på ett finansiellt instrument enligt denna punkt.

Punkt 3 innebär att värdering enligt 6 § inte får göras för fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål. Till denna kategori av fordringar hör t.ex. lån som kommunen eller landstinget har beviljat förutsatt att instrumentet inte innehas för handelsändamål.

Punkt 4 innebär att värdering enligt 6 § inte får göras för aktier i kommunala bolag eller andelar i kommunala föreningar. Vad som avses

med kommunala bolag och föreningar framgår av 10 kap. 2 och 6 §§ kommunallagen (2017:725).

Punkt 5 innebär att värdering enligt 6 § inte får göras för skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj.

8 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 6 kap. 8 § KRL och reglerar redovisning till bestämd mängd och fast värde (prop. 1996/97:52 s. 87).

9 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.5.

Paragrafen ersätter bestämmelserna i 6 kap. 9 § KRL och reglerar omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Monetära fordringar och skulder i utländsk valuta ska enligt bestämmelsen räknas om till balansdagens växelkurs, om detta står i överensstämmelse med god redovisningssed och kravet i 4 kap. 3 § på en rättvisande bild. Det innebär t.ex. att en fordran eller skuld som ska regleras i form av en leverans av en vara eller tjänst, inte ska räknas om till balansdagens växelkurs eftersom det inte skulle ge en rättvisande bild av mellanhavandet.

10 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.6.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om värdering av gåvor och saknar motsvarighet i KRL.

Tillgångar som har tagits emot utan ersättning eller till en ersättning som väsentligt understiger tillgångarnas verkliga värde ska enligt bestämmelsen vid förvärvstidpunkten redovisas till det verkliga värdet. Bestämmelserna i 1 och 5 §§ om värdering av anläggningstillgångar och omsättningstillgångar ska därmed inte tillämpas för dessa vid denna tidpunkt. Därefter ska tillgångarna värderas enligt bestämmelserna i 1–5 §§ om värdering av anläggnings- eller omsättningstillgångar, beroende på vilken tillgång det är frågan om. Med verkligt värde avses värdet enligt 5 § tredje stycket andra meningen, dvs. den utgift som vid förvärvstillfället skulle krävts för att anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång.

11 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.7.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om värdering av avsättningar och saknar motsvarighet i KRL.

Enligt bestämmelsen ska avsättningar motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Vad som ska redovisas som en avsättning framgår av 6 kap. 8 §. Paragrafen reglerar värderingen av samtliga avsättningar och därmed även avsättningar för pensionsförpliktelser intjänade efter 1998. Värderingen ska utgå från förhållandena på balansdagen. Avsättningar är relativt osäkra poster i balansräkningen. Det bör därför göras en försiktig bedömning och en objektiv värdering som tar hänsyn till eventuell tidigare

erfarenhet av liknande transaktioner. Det kan i vissa fall behövas bedömningar av externa experter. Avsättningar som avser pensionsförpliktelser bör nuvärdesberäknas.

12 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 6 kap. 10 § KRL och reglerar periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån (prop. 1996/97:52 s. 88). Paragrafen har justerats språkligt.

8 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar 7 kap. 1 § KRL och reglerar kassaflödesanalysen (prop. 2013/14:86 s. 84 f. och 109).

9 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.1.

Paragrafen saknar motsvarighet i KRL och anger att upplysningar ska lämnas i noter i de fall det anges i detta kapitel.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.5.

Paragrafen innehåller bestämmelser om noternas ordningsföljd och saknar motsvarighet i KRL.

Bestämmelserna innebär att noter som utgångspunkt ska presenteras i samma ordning som de poster de hänför sig till och att hänvisning ska göras vid posterna. De ska endast tillämpas på noter som hänför sig till enskilda poster. Det innebär att noter med mer allmän information inte behöver knytas till en viss post. Undantagsvis kan det förekomma att det för överskådlighetens skull är önskvärt med en något annan ordningsföljd än den som de motsvarande posterna har. Kravet på viss ordningsföljd gäller därför inte heller om det i det enskilda fallet skulle stå i strid med kravet på överskådlighet i 4 kap. 2 §.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om upplysningar om avvikelse från grundläggande redovisningsprinciper och saknar motsvarighet i KRL.

Bestämmelsen innebär att en upplysning ska lämnas om skälen för att avvikelse görs från de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 4 kap. 4 § andra stycket. En bedömning av effekten på kommunens eller landstingets resultat och ekonomiska ställning ska också framgå av upplysningen.

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 6 kap. 12 § första och andra styckena KRL och anger vilka upplysningar som ska lämnas om värderings- och omräkningsprinciper (prop. 1996/97:52 s. 89). Av bestämmelserna framgår att det numera finns en skyldighet att lämna upplysningarna i not.

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.6.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om upplysningar om särredovisning och saknar motsvarighet i KRL.

Bestämmelsen innebär att en upplysning ska lämnas om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelser i lag eller annan författning. Krav på särredovisning finns bl.a. i lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter, ellagen (1997:857), fjärrvärmelagen (2008:263), naturgaslagen (2005:403), lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. och lagen (2006:412) om allmänna vattentjänster.

Upplysningskravet omfattar verksamhet som bedrivs av kommuner och landsting samt av kommunala koncernföretag som ingår i de sammanställda räkenskaperna.

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen KRL och anger när en upplysning ska lämnas om underlåtelse av omräkning eller ändring av jämförelsetal (prop. 1996/97:52 s. 55 f. och 82). Bestämmelsen har justerats språkligt.

7 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.2.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om upplysningar om finansiella instrument och saknar motsvarighet i KRL.

Bestämmelsen innebär att en upplysning ska lämnas om värdet förändringen av de finansiella instrumenten enligt 7 kap. 6 § andra stycket. Redovisningen i resultaträkningen innebär att värdet förändringar sedan föregående balansdag redovisas som kostnad eller intäkt på raden för Finansiella intäkter eller för Finansiella kostnader. I de fall anskaffningen skett under pågående räkenskapsår är det värdet förändringen sedan anskaffningstillfället som ska redovisas. Värdeförändringen avser i det fallet skillnaden mellan det finansiella instrumentets anskaffningsvärde och verkligt värde på balansdagen.

8 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 7 § tredje stycket KRL och anger vilka upplysningar som ska lämnas om bidrag till infrastruktur (prop. 2008/09:228 s. 9 f., bet. 2009/10:FiU15 och prop. 2013/14:136 s. 28). Bestämmelserna har justerats språkligt.

9 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.1.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om upplysningar om nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar och saknar motsvarighet i KRL.

Bestämmelsen innebär att en upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång. Posterna som ska tas upp som materiella anläggningstillgångar framgår av bestämmelsen om balansräkningens uppställningsform i 6 kap. 2 §. För posterna Mark, byggnader och tekniska anläggningar, Maskiner och inventarier samt Övriga materiella anläggningstillgångar ska en genomsnittlig nyttjandeperiod räknas fram. Kommuner och landsting får därutöver enligt 6 kap. 3 § andra stycket ta upp andra poster än de som finns upptagna i balansräkningens uppställningsform och dela in dessa i delposter. Kravet på upplysning om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod gäller då även för dessa poster och delposter.

10 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.1.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om upplysningar om nyttjandeperiod för immateriella anläggningstillgångar och saknar motsvarighet i KRL.

Bestämmelsen innebär att en upplysning ska lämnas om skälen för varför nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år enligt 7 kap. 3 § andra stycket.

11 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.2.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om upplysningar om avsättning eller ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser och saknar motsvarighet i KRL.

Bestämmelsen innebär att en upplysning ska lämnas, om en avsättning eller en ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser har minskat till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, om vilket belopp som avsättningen har minskats med sedan föregående balansdag.

12 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 5 kap. 5 § andra stycket KRL och reglerar vilka upplysningar som ska lämnas om extraordinära poster (prop. 1996/97:52 s. 82). Bestämmelserna har justerats språkligt.

13 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 13.2.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om upplysningar om kostnader för räkenskapsrevision och saknar motsvarighet i KRL.

Bestämmelsen innebär att en upplysning ska lämnas om den sammanlagda kostnaden för de kommunala revisorernas granskning av

bokföring, delårsrapport och årsredovisning, s.k. räkenskapsrevision. Den totala kostnaden för de kommunala revisoreernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning ska anges, vilket bl.a. innebär att kostnaden för sakkunnigt biträde ska inkluderas.

14 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.2.

Paragrafen innehåller bestämmelser om upplysningar om de kommunala koncernföretagen och saknar motsvarighet i KRL.

Paragrafen anger att en upplysning ska lämnas om vilka kommunala koncernföretag som ingår i den kommunala koncernen och skälen för detta. Av upplysningen ska det också framgå hur den kommunala koncernens sammansättning har förändrats under räkenskapsåret. Information om vilka juridiska personer som den kommunala koncernen består av kan t.ex. lämnas i form av ett organisationsschema.

15 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.

Paragrafen innehåller bestämmelser om upplysningar om vilka kommunala koncernföretag som inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna och saknar motsvarighet i KRL.

Paragrafen innebär att en upplysning ska lämnas om vilka kommunala koncernföretag som enligt 12 kap. 3 § undantagits de sammanställda räkenskaperna och skälen för detta. Av 12 kap. 3 § framgår att ett kommunalt koncernföretag inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

16 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.6.

Paragrafen innehåller bestämmelser om upplysningar om konsolideringsmetod och saknar motsvarighet i KRL.

Paragrafen innebär att en upplysning ska lämnas om de kommunala koncernföretag som har konsoliderats enligt 12 kap. 5 § tredje stycket, dvs. enligt kapitalandelsmetoden, och skälen för vald konsolideringsmetod. Enligt 12 kap. 5 § tredje stycket krävs särskilda skäl för att använda kapitalandelsmetoden och det ska dessutom vara förenligt med kravet på en rättvisande bild.

10 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5. och 6.1.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 3 § KRL och reglerar driftredovisningens innehåll (prop. 1996/97:52 s. 52 och 77).

Paragrafen har justerats redaktionellt eftersom driftredovisningen enligt 4 kap. 1 § utgör en egen del av årsredovisningen. Den har också justerats språkligt.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5. och 6.1.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar 4 kap. 2 § KRL och reglerar investeringsredovisningens innehåll (prop. 1996/97:52 s. 76 f.).

Paragrafen har justerats redaktionellt eftersom investeringsredovisningen enligt 4 kap. 1 § utgör en egen del av årsredovisningen. Den har också justerats språkligt.

11 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 1 § första stycket KRL och anger att en förvaltningsberättelse ska innehålla en översikt av utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet (prop. 1996/97:52 s. 52).

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 1 § andra stycket 1 KRL och anger att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller i resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ställning (prop. 1996/97:52 s. 52). I paragrafen har det förtydligats att det är den ekonomiska ställningen som avses.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 1 § andra stycket 2 KRL och anger att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut (prop. 1996/97:52 s. 52).

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 1 § andra stycket 3 KRL och anger att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om kommunens eller landstingets förväntade utveckling (prop. 1996/97:52 s. 52).

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 1 § andra stycket 4 KRL och anger att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga personalförhållanden (prop. 1996/97:52 s. 52).

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5 och 10.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 1 a § KRL och innehåller krav på krav på upplysningar om anställdas sjukfrånvaro (prop. 2002/03:6 s. 17 f.). *Tredje och fjärde styckena* har justerats språkligt.

7 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 1 § andra stycket 5 KRL och anger att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om andra förhållanden än de som anges i 2–5 §§ som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten (prop. 1996/97:52 s. 52).

8 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 5 § första stycket KRL och anger att förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för en god ekonomisk hushållning enligt 11 kap. 6 § första och andra styckena kommunallagen har uppnåtts och följts (prop. 2003/04:105 s. 10 f.). Bestämmelsen har justerats språkligt.

9 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelsen i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 5 § andra stycket KRL och anger att förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning (prop. 2011/12:172 s. 36 f. och 43).

10 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5. och 9.4.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 4 kap. 3 a § KRL och anger vilka upplysningar om balanskravsresultat som ska finnas i förvaltningsberättelsen (prop. 1996/97:52 s. 32 f. och prop. 2011/12:172 s. 33 f. och 42 f.).

I *punkterna 3 och 4* har lagts till att inte heller orealiserade vinster i värdepapper ska beaktas vid beräkningen av årets resultat. Detta är en följd av att vissa finansiella instrument enligt 7 kap. 6 § ska värderas till verkligt värde på balansdagen.

11 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar regleringen i 4 kap. 4 § KRL och anger vilka upplysningar om ett negativt balanskravsresultat som ska finnas i förvaltningsberättelsen (prop. 1996/97:52 s. 52 f. och prop. 2011/12:172 s. 43). Paragrafen har justerats språkligt.

12 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.4.

Bestämmelsen i paragrafen ersätter delvis regleringen i 8 kap. 1 § KRL och reglerar vilka uppgifter om den kommunala koncernen som ska ingå i förvaltningsberättelsen.

Om kommunen eller landstinget ingår i en kommunal koncern ska de upplysningar som krävs enligt 1–5 och 7–9 §§ även lämnas om den kommunala koncernen. Definitionen av en kommunal koncern framgår av 2 kap. 6 §. Upplysningar om balanskravsresultat och sjukfrånvaro behöver dock inte lämnas. Däremot omfattar upplysningskravet dels en utvärdering av om den kommunala koncernen har uppnått och följt målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning dels en utvärdering av den kommunala koncernens ekonomiska ställning. Upplysningarna ska lämnas i den förvaltningsberättelse som avser kommunen eller landstinget.

13 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.4.

Bestämmelsen i paragrafen ersätter delvis regleringen i 8 kap. 1 § KRL och reglerar vilka uppgifter om privata utförare som ska ingå i förvaltningsberättelsen. Vad som är en privat utförare framgår av 10 kap. 7 § kommunallagen. Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden om privata utförare som inte är ett kommunalt koncernföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomiska ställning. Upplysningsskyldigheten är således begränsad till dessa särskilt angivna förhållanden. Betydelselös eller ovidkommande information om privata utförare behöver inte lämnas. Upplysningarna som ska lämnas om privata utförare ska lämnas i den förvaltningsberättelse som avser kommunen eller landstinget.

12 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.2.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om de sammanställda räkenskapernas delar och saknar motsvarighet i KRL.

Av bestämmelsen framgår att de sammanställda räkenskaperna består av en sammanställning av kommunens eller landstingets och de kommunala koncernföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.3.

Paragrafen saknar motsvarighet i KRL och reglerar skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper.

Av *första stycket* framgår att sammanställda räkenskaper ska upprättas för den kommunala koncernen. I en kommunal koncern ingår enligt 2 kap. 6 § kommunen eller landstinget, dvs. den kommunala förvaltningsorganisationen, samt kommunala koncernföretag. I 2 kap. 5 § anges vad som i lagen avses med kommunalt koncernföretag.

I *andra stycket* görs undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper. Sammanställda räkenskaper behöver inte upprättas för den kommunala koncernen om samtliga kommunala koncernföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget. För att få underlätta att upprätta sammanställda räkenskaper bör den ekonomiska information som lämnas om kommunens eller landstingets egen ekonomi vara tillräcklig för att ge läsaren en så riktig bild som möjligt av den kommunala koncernens ekonomiska situation. De sammanställda räkenskaperna kan under sådana förhållanden inte anses tillföra något informationsmervärde för kommunen eller landstinget.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.4.

Paragrafen saknar motsvarighet i KRL och reglerar vilka kommunala koncernföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna.

Enligt *första stycket* har kommunen eller landstinget möjlighet att undanta ett kommunalt koncernföretag från de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget. Avgörande för bedömningen om ett kommunalt koncernföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna är dess ekonomiska betydelse för kommunen eller landstinget. Vid bedömningen av om ett kommunalt koncernföretag är av väsentlig betydelse bör ledning kunna hämtas från väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554). Ett kommunalt koncernföretags betydelse bör således bedömas utifrån vilken påverkan utelämnad information rimligtvis kan få på beslut som en läsare av kommunens eller landstingets årsredovisning fattar.

Om två eller flera av dessa kommunala koncernföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget, ska de enligt *andra stycket* ingå i de sammanställda räkenskaperna. Detta innebär att även om enskilda kommunala koncernföretag var för sig inte är av väsentlig betydelse kan de vara att bedöma som väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av den kommunala koncernen.

4 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.5.

Paragrafen saknar motsvarighet i KRL och reglerar när en förvärvsanalys ska göras.

Av bestämmelsen framgår att en förvärvsanalys ska upprättas första gången ett kommunalt koncernföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. En sådan förvärvsanalys ska också upprättas vid förvärv av aktier eller andelar i en juridisk person. Syftet med förvärvsanalysen är att fastställa anskaffningsvärdet av det förvärvade kommunal koncernföretagets identifierbara tillgångar och skulder. Förvärvas andelar i en redan existerande juridisk person kan det bokförda värdet på tillgångarna och skulderna i det förvärvade företaget skilja sig från de verkliga värdena som utgör kommunens anskaffningsvärde. Det är de verkliga värdena på identifierbara nettotillgångar, dvs. tillgångarna minskade med skulderna, som sedan enligt 5 § ska konsolideras i den

sammanställda balansräkningen utifrån hur stor del som kommunen eller landstinget har förvärvat.

5 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.6.

Paragrafen saknar motsvarighet i KRL och reglerar vilka konsolideringsmetoder som får användas

I *första stycket* anges att kommunala koncernföretag ska konsolideras in i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen.

I *andra stycket* anges att huvudregeln för konsolidering är att kommunala koncernföretag ska räknas in i de sammanställda räkenskaperna enligt klyvningsmetoden (proportionell metod). Konsolidering sker utifrån ägd andel av ett kommunalt koncernföretag. Det finns dock vissa kommunala koncernföretag, bl.a. kommunalförbund, som kommuner eller landsting inte kan äga. De kan dock ha rätt till en andel av ett kommunalt koncernföretag tillgångar och skulder.

Enligt *tredje stycket* får kapitalandelsmetoden användas om det finns särskilda skäl och är förenligt med kravet på rättvisande bild i 4 kap. 3 §. Att det ska föreligga särskilda skäl innebär att det ska finnas någon särskild omständighet som motiverar att kapitalandelsmetoden tillämpas. En sådan omständighet kan t.ex. vara att en kommun eller ett landsting äger delar av stora företag som bedriver verksamhet på affärsmässiga grunder. Om kommunens eller landstingets andel av ett sådant företags tillgångar, skulder, intäkter och kostnader tas med i de sammanställda räkenskaperna skulle dessa dominera hela redovisningen. Vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger kan mått som kommunens eller landstingets andel av ett kommunalt koncernföretags omsättning och omslutning i förhållande till kommunens eller landstingets skatteintäkter och generella statsbidrag vara intressanta.

Kapitalandelsmetoden förutsätter dock att kommunen eller landstinget äger andel i ett kommunalt koncernföretag. Ett kommunalt koncernföretag som kommunen eller landstinget inte äger måste följaktligen alltid konsolideras med klyvningsmetoden.

Alla kommunala koncernföretag i en kommunal koncern behöver inte konsolideras med samma metod.

6 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.

Paragrafen innehåller bestämmelser om upprättandet av och innehållet i de sammanställda räkenskaperna och saknar motsvarighet i KRL.

Första stycket reglerar vilka bestämmelser, utöver de som anges i kapitlet om sammanställda räkenskaper, som ska tillämpas vid upprättandet av den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen.

Av *andra stycket* framgår att i fråga om posterna i den sammanställda balansräkningen ska 4 kap. 6 § om specifikation till balansräkningspost tillämpas.

7 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.

Paragrafen saknar motsvarighet i KRL och reglerar, genom en hänvisning till 8 kap. 1 §, vad den sammanställda kassaflödesanalysen ska innehålla.

Paragrafen innebär att in- och utbetalningar under räkenskapsåret ska redovisas.

8 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 11.7.

Paragrafen saknar motsvarighet i KRL och reglerar vad noterna i de sammanställda räkenskaperna ska innehålla.

Av paragrafen framgår att bestämmelserna i 9 kap. om noter, med undantag för bestämmelserna i 9 kap. 8 § om bidrag till infrastruktur och 9 kap. 13 § om räkenskapsrevision, ska tillämpas vid upprättandet av noterna i de sammanställda räkenskaperna.

13 kap.

1 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.

Bestämmelserna i paragrafen motsvarar delvis regleringen i 9 kap. 1 § KRL och reglerar upprättandet av delårsrapport (prop. 1996/97:52 s. 60 f. och 91).

Det har gjorts ett tillägg i paragrafen som innebär att delårsrapporten inte bara ska avse kommunens eller landstingets verksamhet utan också dess ekonomi.

2 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 12.3.1.

Bestämmelsen i paragrafen ersätter regleringen i 9 kap. 2 § KRL och reglerar innehållet i en delårsrapport.

Av paragrafen framgår att delårsrapporten ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse. Att förvaltningsberättelsen ska vara förenklad innebär att informationen kan vara mer översiktlig jämfört med den information som lämnas i årsredovisningen.

3 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 12.3.2.

Bestämmelserna i paragrafen ersätter 9 kap. 3 § första stycket KRL och reglerar jämförelsetal i delårsrapporter (prop. 1996/97:52 s. 60 och 91).

Första stycket innebär att det för resultaträkningen ska lämnas jämförelsetal för samma period under närmast föregående räkenskapsår, samt helårsprognos och årsbudget.

Andra stycket anger att för varje post eller delpost i balansräkningen ska beloppet för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

Det ställs inte längre krav på att begrepp och termer så långt som möjligt ska stämma överens med de som har använts i den senast framlagda årsredovisningen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 14.1.

Enligt bestämmelsen i *punkt 1* träder lagen i kraft den 1 januari 2019.

Av *punkt 2* följer att lagen (1997:614) om kommunal redovisning upphävs genom lagen.

I *punkt 3* anges att bestämmelser om äldre föreskrifter fortfarande gäller för upplösning av bidrag till infrastruktur som har beslutats under år 2009.

16.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser

24 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7

I *första meningen* tas kravet på att samordningsförbundens styrelse ska upprätta årsbokslut bort.

I *andra meningen* ändras hänvisningen till lagen om kommunal bokföring och redovisning.

16.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.

6 §

I paragrafen ändras paragrafhänvisningen till den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning. Det förtydligas också vilken paragraf i den nya lagen som anger vad som avses med räkenskapsinformation. Ingen ändring i sak är avsedd.

16.4 Förslaget till lag om ändring i kommunallagen (2017:725)

11 kap.

12 §

I *första stycket* ändras paragrafhänvisningen till den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning. Ingen ändring i sak är avsedd.

14 §

I *andra stycket* ändras paragrafhänvisningen till den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning. Ingen ändring i sak är avsedd.

16 §

Paragrafen behandlas i avsnitt 12.2

I *första stycket* ändras paragrafhänvisningen till den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning. Ingen ändring i sak är avsedd.

Det införs ett nytt *andra stycke* med en bestämmelse som reglerar delårsrapportens överlämnande. Av bestämmelsen framgår att styrelsen ska överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorer inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar.

24 §

I paragrafen ändras hänvisningen till den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning. Ingen ändring i sak är avsedd.

Sammanfattning av betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24)

Regelverket för den kommunala redovisningen

Bestämmelser om bl.a. god ekonomisk hushållning, krav på att upprätta en budget i balans, balanskravet, samt om räkenskapsföring och redovisning finns i KL. Bestämmelserna är dock relativt översiktliga.

Närmare reglering av kommuner och landstings bokföring och redovisning (externredovisning) finns i KRL som trädde i kraft den 1 januari 1998. Utgångspunkten för lagens tillkomst var att det grundläggande synsättet på redovisningen ska vara detsamma såväl i privat som i kommunal sektor, men att den kommunala särarten kan motivera särskilda krav på den kommunala redovisningen. Den kommunala externredovisningens syfte bör enligt lagens förarbeten vara att ge fullmäktige, kommuninvånarna och andra intressenter relevant information om verksamhetens finansiella resultat och ekonomiska ställning. Denna information måste utformas så att den underlättar styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten.

Bokföring och redovisning ska enligt KRL fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. För att främja och utveckla god redovisningssed för kommuner, landsting och kommunalförbund inom ramen för gällande lagstiftning har RKR bildats.

Den kommunala särarten

Den kommunala verksamheten har vissa speciella förutsättningar som påverkar redovisningen. Det brukar benämnas den kommunala särarten.

En skillnad mellan privat och kommunal verksamhet är dess syfte. Ett grundläggande syfte med att bedriva ett privat företag är att ge ägarna avkastning på satsat kapital och att generera medel för att kunna driva verksamheten vidare. Det finns alltså ett vinstsyfte till skillnad från för kommunerna och landstingen vars uppdrag, och syfte med verksamheten, är att sköta angelägenheter av allmänt intresse. Verksamheten garanteras av den kommunala beskattningsrätten. Detta gör att den finansiella rapporteringen i kommuner och landsting, på ett annat sätt än för ett privat företag, måste kompletteras och bedömas i förhållande till annan information om mängd och kvalitet.

Kommuner och landsting är en typ av obligatoriska associationer där medlemskapet inte är frivilligt. De är dessutom demokratiska organisationer med politiskt valda ledningar. Det finns både ett politiskt ansvarstagande och ett politiskt ansvarsutkrävande vid beslut. Vid sidan om styrelsen kan även nämnderna göras ansvariga. Det finns ett demokratiskt krav på öppenhet som finns lagfäst genom bl.a. offentlighetsprincipen.

Grunderna för kommuners och landstings existens finns intagna i RF. Där stadgas bland annat att det finns kommuner på lokal och regional nivå. Kommuner och landsting kan till skillnad mot företag inte försättas i konkurs eller likvidation.

Kommunernas och landstingens verksamhet finansieras till största delen kollektivt genom beskattning och statsbidrag. En stor del av deras intäkter bestäms alltså politiskt. De intäkter som kommuner och landsting har är, åtminstone kortsiktigt, förhållandevis oberoende av kostnadsutvecklingen. Skatteintäkternas storlek förändras t.ex. inte omedelbart till följd av verksamhetsförändringar. Kommuner och landsting måste också bokföra ekonomiska transaktioner som saknar en direkt motprestation. Det gäller t.ex. generella skattebidrag, skatteintäkter och ekonomiskt bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453). Kommunernas och landstingens anläggningstillgångar är ofta av allmännyttig karaktär, vilket påverkar hur värderingen av dessa ska göras.

I ett privat företag kan beskattningen påverkas av hur en affärshändelse redovisas. För stora delar av verksamheten inom kommuner och landsting har redovisningen inte ett sådant samband.

Kommunala beslut påverkar ekonomin för framtida generationer i deras egenskap av skattebetalare och mottagare av kommunal service. Budgeten har en viktig roll i den politiska styrningen av kommuner och landsting. I budgeten görs målformuleringar, prioriteringar och det tas beslut om resursfördelning. De krav som ställs på kommunerna och landstingen vad gäller ekonomiskt resultat (balanskrav och god ekonomisk hushållning) medför att redovisningsreglerna och de allmänna redovisningsprinciperna blir av stor betydelse redan vid budgetarbetet. Vid uppföljningen av om de mål som satts i budgeten har uppnåtts är redovisningen central. Resultaträkningen är därför den primära rapporten inom den kommunala sektorn.

Behovet av en översyn

KRL har efter införandet 1998 ändrats och uppdaterats på en del punkter, men någon större samlad översyn av lagen har inte gjorts. Samtidigt har förändringar i omvärlden och politiska beslut medfört att förutsättningarna för den kommunala redovisningen har förändrats.

Regeringen ansåg att en samlad översyn av regelverket för den kommunala redovisningen borde ske. Utgångspunkten ska även fortsättningsvis vara att redovisningen ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Uppdraget

Utredningens uppdrag är att göra en översyn av KRL. Syftet med översynen är att åstadkomma en ändamålsenlig redovisningslagstiftning för kommuner och landsting. Utgångspunkten ska bl.a. vara att de redovisningsprinciper som är av vikt för kommuner och landsting särskilt ska beaktas och att redovisningslagstiftningen även fortsättningsvis ska vara anpassad till den kommunala särarten.

Utredningen ska bland annat utreda:

- redovisningen av kommunala avtalspensioner,
- finansiering av pensionsförpliktelser,
- sammanställd redovisning,
- delårsrapporter,
- efterlevnad av lag och normering, och
- särredovisning.

Utöver dessa uppdrag är utredaren oförhindrad att göra andra analyser och lämna ytterligare förslag med bäring på den kommunala redovisningen.

Förslagen

Utredningen lämnar ett förslag till en helt ny lag om kommunal bokföring och redovisning.

Utredningen har genomgående lagt förslag som syftar till en mer rättvisande redovisning, ökad insyn och en ökad jämförbarhet. Det gäller både jämförbarhet över tid och jämförbarhet mellan olika kommuner respektive landsting. Värde av jämförbarhet visar sig i möjligheten att bedöma effektivitet och underlätta för politiker och medborgare att bedöma den ekonomiska utvecklingen.

Utredningen har beaktat de förändringar som skett i BFL och i ÅRL som har bäring på det kommunalekonomiska området, då dessa lagar i hög grad påverkat utformningen av KRL. Utredningen har även beaktat regler i FÅB som bedömts vara relevanta på det kommunala området.

Utredningen har förutom de materiella lagförslagen gjort en lagteknisk översyn. Denna översyn har innefattat en språklig och redaktionell genomgång av bestämmelserna i lagen. Utredningens målsättning har varit att få en tydligare struktur som kan underlätta för läsaren att hitta i lagen. Det handlar bland annat om en delvis ny kapitelindelning och fler underrubriker.

Redovisning av kommunala pensionsförpliktelser

Utredningen föreslår att pensionsförpliktelser ska redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Det innebär att alla redovisade pensionsförpliktelser ska tas upp i balansräkningen som skuld eller avsättning. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 överförs från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital.

Balanskravsjustering ska göras genom att årliga förändringar av avsättning för pensionsförpliktelser som beror på ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat efter balanskravsjusteringar dvs. vid avstämning mot balanskravet.

Finansiering av kommunala pensionsförpliktelser

Utredningen föreslår inga åtgärder för att öka jämförbarheten mellan olika finansieringsformer för framtida pensionsutbetalningar.

Om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat sedan föregående balansdag till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överfört till pensionsstiftelse, ska upplysning lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med. Bilaga 1

Sammanställd redovisning

Nya begrepp, delar och undantagsmöjligheter

Utredningen föreslår att det ska införas nya begrepp för att underlätta förståelsen av lagen; kommunalgrupp, kommunalgruppsföretag och uppdragsföretag. Den föreslagna definitionen av kommunalgruppsföretag kan innebära att fler juridiska personer kommer att ingå i de sammanställda balans- och resultaträkningarna än idag.

Utredningen föreslår att begreppet sammanställd redovisning tas bort. I stället införs begreppet sammanställda räkenskaper som avser en sammanställd resultaträkning, en sammanställd balansräkning, en sammanställd kassaflödesanalys och noter. I ÅRL finns bara krav på kassaflödesanalys för större företag. Det innebär att alla kommunalgruppsföretag som ska konsolideras inte behöver upprätta en kassaflödesanalys enligt ÅRL. Kassaflödesanalys för kommunalgruppsföretag som är mindre företag kan därför behövas upprättas särskilt för att uppfylla kraven i den föreslagna lagen. Samtidigt föreslår utredningen att det ska införas vissa undantag från kravet att upprätta sammanställda räkenskaper. Det föreslås också att undantag från kravet att alla kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. Några sådana undantagsmöjligheter finns inte idag.

Konsolideringsmetod

Utredningens förslag innebär att konsolideringsmetod blir reglerad i lag. Klyvningsmetoden blir huvudregel men om det finns särskilda skäl och det är förenligt med rättvisande bild kan kapitalandelsmetoden användas. Det tillkommer också ett krav på att förvärvsanalys ska upprättas.

Förvaltningsberättelsen

Utredningen har lämnat en rad olika förslag som berör förvaltningsberättelsen, t.ex. får drift- och investeringsredovisningen egna delar i årsredovisningen.

Kravet på redovisning av sjukfrånvaro i den relativt detaljerade form som finns i KRL föreslås tas bort. Liksom tidigare krävs dock att väsentliga personalförhållanden ska redovisas i förvaltningsberättelsen, vilket kan inbegripa viss information om sjukfrånvaro.

Kravet på att lämna information om kommunalgruppsföretag i förvaltningsberättelsen har utökats. Utvärderingen av mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning, och utvärderingen av ekonomisk ställning ska enligt förslaget även omfatta kommunalgruppsföretag.

Förslaget innebär en betydande minskning av vilka upplysningar som ska lämnas i förvaltningsberättelsen om uppdragsföretag. KRL innehåller i dag ett högt ställt upplysningskrav avseende uppdragsföretag i

förvaltningsberättelsen. Nu begränsas upplysningsskyldigheten till upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi. Förslaget innehåller därför en lättnad i denna del avseende mängden information som måste lämnas i förvaltningsberättelsen.

Balanskravsutredningen utökas enligt utredningens förslag. I balanskravsutredningen har gjorts tillägg om att även orealiserade vinster i värdepapper inte ska beaktas vid beräkningen av årets resultat. Detta till följd av förslaget att vissa finansiella instrument ska värderas till verkligt värde på balansdagen. Balanskravsjustering ska också göras för den ökning eller minskning av pensionsförpliktelse som skett till följd av ändrade livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Fler delar i årsredovisningen

Utredningens förslag innebär att årsredovisningen får fler delar. Drift- och investeringsredovisningen flyttas från förvaltningsberättelsen och får egna delar i årsredovisningen. Noter blir också en egen del.

Principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper

Principen om rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper lagfästs enligt förslaget. Det finns i dag en lång tradition av att hänvisa till rättvisande bild inom den kommunala redovisningen. De grundläggande redovisningsprinciperna kan ge hjälp åt såväl normgivande organ som de som upprättar årsredovisningar, med tolkningen av befintliga lagregleringar samt att fastställa vad som kan anses vara god redovisningssed i fall där det saknas lagregler.

Resultaträkning och balansräkning

I uppställningen av resultaträkningen har införts en ny resultatnivå.

Posterna Finansiella intäkter och Finansiella kostnader har ersatts med Poster från finansiella tillgångar respektive Poster från finansiella skulder.

Posterna Extraordinära kostnader och Extraordinära intäkter har ersatts av en post, Extraordinära poster, för nettoresultatredovisning.

Möjligheten att ta upp förpliktelser som inte tas upp i själva balansräkningen, inom linjen föreslås tas bort. Det ersätts med ett krav på att i not lämna upplysningar om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser.

Delårsrapport

Utredningen föreslår att det ska regleras i lag vilka delar som en delårsrapport ska bestå av. Enligt förslaget ska en delårsrapport innehålla

en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse. Förslaget innebär en utökad reglering i lag om vilka jämförelsetal som ska finnas i en delårsrapport. Bilaga 1

Den tidigare regleringen av vilka upplysningar som ska lämnas i delårsrapporten tas bort.

Värdering

Nyttjandeperiod

I utredningens förslag har begreppet ekonomisk livslängd ersatts med begreppet nyttjandeperiod. Det finns ett nytt upplysningskrav avseende genomsnittlig bedömd nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Det finns även ett upplysningskrav vad gäller immateriella anläggningstillgångar om nyttjandeperioden bedöms till längre tid än fem år.

Immateriella anläggningstillgångar

Utgifter för utveckling som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller enligt förslaget, utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter. Utgifter för forskning föreslås inte få tas upp som anläggningstillgång.

Möjligheten till uppskrivning tas bort

Det finns enligt nuvarande lag en möjlighet att under vissa särskilda förutsättningar få skriva upp finansiella anläggningstillgångar. Denna möjlighet har i utredningens förslag tagits bort.

Finansiella instrument

Som huvudregel föreslås att vissa finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde. Undantag från denna huvudregel gäller bland annat för finansiella instrument som hålls till förfall dvs. som det förväntas att kommunen eller landstinget kommer att inneha fram till dess att de förfaller till betalning och regleras.

En värdering till verkligt värde får inte göras om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet. Det finansiella instrumentet ska då värderas enligt sedvanliga regler om värdering av anläggnings- respektive omsättningstillgångar.

Värdeförändringar sedan föregående balansdag ska redovisas som kostnad eller intäkt i resultaträkningen på raden för Poster från finansiella tillgångar. I de fall anskaffningen skett under pågående räkenskapsår är det värdeförändringen sedan anskaffningstillfället som ska redovisas.

Gåvor

Utredningens förslag innebär att tillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Detta har tidigare inte varit särskilt reglerat i lag. Förslaget innebär ett klargörande och förhindrar tveksamheter vid värdering av gåvor.

Fordringar och skulder i utländsk valuta

Fordringar och skulder i utländsk valuta ska enligt förslaget omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av bestämmelserna om god redovisningssed och rättvisande bild.

Avsättning

Utredningen föreslår att en avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Värderingen avser samtliga avsättningar därmed även avsättningar för pensionsförpliktelser.

Efterlevnad

Utredningen lämnar förslag om att upplysning ska lämnas om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Arkiveringstid

Arkiveringstiden för räkenskapsinformation föreslås minska från tio till sju år. Även tiden som maskinutrustning och system, som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form (dokument) eller mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, ska hållas tillgängliga ändras från tio till sju år.

Särredovisning

Utredningen lämnar ett förslag om ett nytt upplysningskrav rörande särredovisning. Förslaget innebär att upplysning ska lämnas i not om vilka särredovisningar som har upprättats under räkenskapsåret av kommuner och landsting, samt de kommunalgruppsföretag som omfattas av de sammanställda räkenskaperna, till följd av krav i lag eller förordning.

Konsekvenser av förslagen

Konsekvenser för kommuner och landsting

Utredningen lämnar vissa förslag som kommer att öka de administrativa kostnaderna för kommuner och landsting. Men det finns också förslag

som innebär lättnader. Sammantaget gör utredningen bedömningen att förslaget inte medför några ytterligare administrativa kostnader för kommuner och landsting.

Vissa av förslagen påverkar även kommunernas och landstingens resultat och ekonomiska ställning. Utredningen gör den sammantagna bedömningen att förändringarna motiveras av att få en mer rättvisande redovisning, bättre insyn och en ökad jämförbarhet.

Utredningens förslag innebär en ökad lagreglering av framförallt den kommunala redovisningen. Det minskar i viss mån kommuners och landstings utrymme att själva utforma sin redovisning. Det samlade förslaget bidrar dock till en välfungerade kommunal bokföring och mer rättvisande redovisning samt ökar insynen och jämförbarheten. Utredningen anser därför att förslaget inte innebär något oproportionerligt ingrepp i den kommunala självstyrelsen.

Konsekvenser för kommunalförbund och samordningsförbund

Kommunalförbund och till viss del även samordningsförbunden kommer att påverkas av utredningens förslag om en ny lag om kommunal bokföring och redovisning.

Kommunalförbunden måste även fortsättningsvis tillämpa lagbestämmelserna om kommunal bokföring och redovisning på samma sätt som kommuner och landsting. Utredningen anser att förslagen, liksom för kommuner och landsting, sammantaget inte innebär några ökade kostnader för kommunalförbund. Det ska i detta sammanhang påpekas att de föreslagna regleringarna om sammanställda räkenskaper inte kommer att påverka kommunalförbund i någon högre grad. Utredningens förslag att samordningsförbund inte ska behöva upprätta årsbokslut kan innebära en viss kostnadsbesparing för dessa.

Konsekvenser för offentliga finanser

Balanskravet utgör, tillsammans med överskottsmålet och statens utgiftstak, det finanspolitiska ramverket.

Skillnaden mellan inkomster och utgifter enligt nationalräkenskaperna utgör det finansiella sparandet. Kommunsektorns finansiella sparande utgör en del av den offentliga sektorns finansiella sparande och omfattas av överskottsmålet. Överskottsmålet innebär att det offentliga finansiella sparandet över en konjunkturcykel bör motsvara en procent av bruttonationalprodukten. Kommunernas och landstingens finansiella sparande är därmed av betydelse för uppfyllandet av överskottsmålet.

Balanskravet avser det ekonomiska resultatet, inte det finansiella sparandet. Ekonomiskt resultat är det begrepp som används i den kommunala redovisningen.

Kommunsektorns finansiella sparande utvecklas i allmänhet i samma riktning som det ekonomiska resultatet i kommuner och landsting, vilket styrs av både av balanskravet och av kravet på god ekonomisk hushållning. Det senare är överordnat balanskravet men ingår inte i det finanspolitiska ramverket. Olika redovisningsprinciper medför att det kan

uppstå skillnader mellan resultat och finansiellt sparande för enskilda år, bland annat till följd av att investeringarna redovisas som en utgift i sin helhet i finansiellt sparande men periodiseras som en avskrivning i resultatet. Det är därför möjligt att kommunsektorn uppvisar t.ex. ett negativt finansiellt sparande och ett positivt resultat samma år.

En övergång till fullfondering skulle inte påverka det finansiella sparandet eftersom pensionsutbetalningarna är desamma i både blandmodell och fullfonderingsmodell. En övergång till fullfonderingsmodell leder dock i normalfallet till lägre kostnader och ett högre resultat. Ett möjligt scenario, skulle kunna vara att kommuner och landsting använder det ökade utrymmet till utökad verksamhet (dvs. en ökad konsumtion). Det skulle i så fall ge upphov till en negativ effekt på det finansiella sparandet. Utredningen anser att det är viktigt att kommuner och landsting ser över sina finansiella mål och att dessa bör vara utformade så att resultatet även täcker kommande pensionsutbetalningar.

Konsekvenser för statliga myndigheter

Statistiska centralbyrån

Uppgifter i kommunernas och landstingens årsredovisningar har betydelse för den ekonomiska statistik som SCB tar fram och för underlaget för nationalräkenskaperna (t.ex. beräkning av BNP).

Delar av utredningens förslag innebär att de underlag som SCB använder vid insamling av uppgifter från kommuner, landsting och kommunalförbund måste ses över och uppdateras. Motsvarande översyner måste SCB dock göra även av andra orsaker som t.ex. förändringar i kodplaner m.m.

Skatteverket

Utredningen bedömer att förslaget om en förkortad tid för arkivering kommer att minska antalet ärenden hos Skatteverket rörande tillåtelse att förstöra dokument m.m. i förtid.

Konsekvenser för Rådet för kommunal redovisning

Bokförings- och redovisningslagstiftningens karaktär av ramlag påverkas inte av lagändringarna. RKR kommer även i fortsättningen att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed. Att fler frågor är direkt reglerade i lag bör underlätta RKR:s arbete.

De förhållandevis stora förändringar i lagstiftningen som föreslås medför att RKR blir tvungen att se över betydande delar av sina rekommendationer, idéskrifter och informationer. RKR kommer på grund av detta att få tillfälligt ökade arbetsuppgifter.

Ikraftträdande

Den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning föreslås träda ikraft den 1 januari 2018.

Förslag till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning

Härigenom föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om bokföring och redovisning för kommuner och landsting. Lagen är indelad i följande kapitel:

- inledande bestämmelser (1 kap.),
- definitioner (2 kap.),
- bokföring och arkivering (3 kap.),
- allmänna bestämmelser om årsredovisning (4 kap.),
- resultaträkning (5 kap.),
- balansräkning (6 kap.),
- värdering (7 kap.),
- kassaflödesanalys (8 kap.),
- noter (9 kap.),
- drift- och investeringsredovisning (10 kap.),
- förvaltningsberättelse (11 kap.),
- sammanställda räkenskaper (12 kap.), och
- delårsrapport (13 kap.).

Lagens tillämpningsområde

2 § Kommuner och landsting är bokföringsskyldiga enligt 3 kap. De är också skyldiga att upprätta en årsredovisning för varje räkenskapsår enligt 4–12 kap. och en delårsrapport enligt 13 kap.

3 § Bestämmelserna i denna lag om kommuner och landsting gäller även kommunalförbund.

God redovisningssed

4 § Bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Räkenskapsår

5 § Ett räkenskapsår omfattar ett kalenderår.

2 kap. Definitioner

Bokföring

1 § Med bokföringspost avses varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen.

2 § Med ekonomisk händelse avses alla förändringar i storleken och sammansättningen av en kommuns eller ett landstings förmögenhet som beror på kommunens eller landstingets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt andra åtgärder eller transaktioner som påverkar förmögenhetens storlek eller sammansättning.

3 § Med verifikation avses de uppgifter som dokumenterar en ekonomisk händelse eller en vidtagen justering i bokföringen.

Räkenskapsinformation

4 § Med räkenskapsinformation avses:

1. sådana sammanställningar av uppgifter som avses i
 - 3 kap. 3 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 3 kap. 6 § (sidoordnad bokföring),
 - 3 kap. 8 § (verifikation och handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 3 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 4 kap. 1 § (årsredovisning),
 - 4 kap. 5 § (specifikation till balansräkningspost),
 - 13 kap. 2 § (delårsrapport),
2. avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt
3. sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Kommunalgrupp

5 § Med en kommunalgrupp avses den kommunala förvaltningsorganisationen och kommunalgruppsföretagen.

Kommunalgruppsföretag

6 § Med ett kommunalgruppsföretag avses en juridisk person vars verksamhet, mål och strategier en kommun eller ett landsting, själv eller tillsammans med ett eller flera kommunalgruppsföretag, har ett varaktigt betydande inflytande över.

Betydande inflytande ska anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna.

Om inflytandet inte är betydande ska den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalgruppsföretag om den har särskild betydelse för kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomi.

7 § Med uppdragsföretag avses en juridisk person eller en enskild individ som kommunen eller landstinget har överlämnat vården av en kommunal angelägenhet till enligt 3 kap. 16 § kommunallagen (1991:900). Med ett uppdragsföretag avses inte ett kommunalgruppsföretag.

3 kap. Bokföring och arkivering

Allmänna bestämmelser om bokföring

1 § Bokföringsskyldigheten innefattar att

1. löpande bokföra alla ekonomiska händelser enligt bestämmelserna i 3 §,
2. se till att det finns verifikationer enligt 8 § för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 11 §,
3. vid räkenskapsårets utgång avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, och
4. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2.

2 § Bokföringen ska vara ordnad så att

1. det ekonomiska utfallet av verksamheten kan jämföras med den budget som fullmäktige har fastställt,
2. det finns förutsättningar för kontroll av kommunens eller landstingets ekonomi, och
3. statistik kan lämnas enligt lag och förordning.

Grundbokföring och huvudbokföring

3 § De ekonomiska händelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ekonomiska ställning och resultat.

Tidpunkten för bokföring

4 § Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra ekonomiska händelser ska bokföras så snart det kan ske.

Ekonomiska händelser får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 §.

Avslutande bokföringstransaktioner

5 § I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

Vid sådan bokföring ska andra grundläggande redovisningsprinciper enligt 4 kap. 4 § tillämpas.

Sidoordnad bokföring

6 § Vid bokföringen ska konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande överblick och kontroll.

Rättelse av bokföringspost

7 § Om en bokförd post rättas, ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelse genom en särskild rättelsepost, ska det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

Verifikationer

8 § För varje ekonomisk händelse ska det finnas en verifikation. Har en kommun eller ett landsting tagit emot en uppgift om den ekonomiska händelsen i den form som anges i 12 § första stycket, ska denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 9 § första stycket, användas som verifikation. Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen i stället grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Flera likartade ekonomiska händelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation.

9 § Verifikationen ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när den ekonomiska händelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall ska verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för den ekonomiska händelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen ska det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda ekonomiska händelsen utan svårighet ska kunna fastställas.

10 § Om en verifikation rättas, ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

11 § Varje kommun och landsting ska upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). En kommun eller ett landsting ska också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Former för bevarande av räkenskapsinformation

12 § Räkenskapsinformation ska bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som kommunen eller landstinget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till kommunen eller landstinget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som en kommun eller ett landsting självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Arkivering m.m.

13 § Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska minst bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De ska både före och efter bokföringen förvaras ordnade och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2 ska hållas tillgängliga under hela den tid som anges i första stycket.

14 § En kommun eller ett landsting får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som en kommun eller ett landsting har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

15 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 13 §.

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. inte förstöras förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt.

4 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

- 1 §** En årsredovisning ska bestå av
- en förvaltningsberättelse,
 - en resultaträkning,

- en balansräkning,
- en kassaflödesanalys,
- noter,
- en driftredovisning, och
- en investeringsredovisning.

Sammanställda räkenskaper ska ingå i årsredovisningen om kommunen eller landstinget är skyldiga att upprätta sådana enligt 12 kap. 2 §.

Överskådlighet

2 § Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt.

Rättvisande bild

3 § Årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning.

Om kommunen eller landstinget i årsredovisningen med stöd av rättvisande bild enligt första stycket, avviker från det som följer av rekommendation från normgivande organ på det kommunala området, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i not.

Andra grundläggande redovisningsprinciper

4 § När årsredovisningen upprättas ska följande iakttas:

1. Kommuner och landsting ska förutsättas fortsätta sina verksamheter.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.
4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig.
6. Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.
8. Förändringar i eget kapital ska redovisas över resultaträkningen.

Om annat är särskilt föreskrivet i denna lag ska avvikelse från första stycket göras.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, får avvikelse från första stycket göras.

Årsredovisningens form

5 § En årsredovisning ska upprättas i vanlig läsbar form.

6 § För varje sammandragen post i den balansräkning som ska ingå i årsredovisningen ska, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i postens sammansättning specificeras i en särskild förteckning.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

1 § Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Uppställningsform

2 § Resultaträkningen ska ställas upp i följande form.

Verksamhetens intäkter

Verksamhetens kostnader

Avskrivningar

Verksamhetens nettokostnader

Skatteintäkter

Generella statsbidrag och utjämning

Verksamhetens resultat

Poster från finansiella tillgångar

Poster från finansiella skulder

Resultat efter finansiella poster

Extraordinära poster

Årets resultat

3 § Posterna i resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen.

Andra poster än de som finns upptagna i resultaträkningens uppställningsform får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformens poster. Posterna får delas in i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Extraordinära poster

4 § Intäkter eller kostnader i annan verksamhet än kommunens eller landstingets normala verksamhet ska redovisas i posten Extraordinära poster.

Jämförelsetal

5 § För varje post eller delpost i resultaträkningen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras.

Bidrag till infrastruktur

6 § Efter kommunens eller landstingets beslut ska sådana bidrag som avses i 2 kap. 1 § och sådana bidrag till inrättande av forskningsinfrastruktur som avses i 2 § andra stycket lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter redovisas som en kostnad i resultaträkningen eller tas upp i balansräkningen under posten Bidrag till infrastruktur.

6 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

1 § Balansräkningen ska i sammandrag redovisa kommunens eller landstingets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Uppställningsform

2 § Balansräkningen ska 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. Bidrag till infrastruktur
- C. Omsättningstillgångar
 - I. Förråd m.m.
 - II. Fordringar
 - III. Kortfristiga placeringar
 - IV. Kassa och bank

Eget kapital, avsättningar och skulder

- A. Eget kapital
 - I. Årets resultat
 - II. Resultatutjämningsreserv
 - III. Övrigt eget kapital
- B. Avsättningar
 - I. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
 - II. Andra avsättningar
- C. Skulder
 - I. Långfristiga skulder
 - II. Kortfristiga skulder

3 § Posterna i balansräkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen.

Andra poster än de som finns upptagna i balansräkningens uppställningsform får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformens poster. Posterna får delas in i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. Bilaga 2

Jämförelsetal

4 § För varje post eller delpost i balansräkningen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, behöver omräkning eller ändring enligt andra stycket inte göras.

Vad som ska tas upp som anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

5 § Tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav ska tas upp som anläggningstillgång. Annan tillgång ska tas upp som omsättningstillgång.

6 § Utgifter för utvecklingsarbete som är av väsentligt värde för kommunens eller landstingets verksamhet under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter.

Utgifter för forskning får inte tas upp som immateriell anläggningstillgång.

Avsättningar

7 § Som avsättning ska tas upp sådan förpliktelse som är hänförlig till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säker eller sannolik till sin förekomst men oviss till belopp eller till den tidpunkt då den ska infrias.

Upplösning av bidrag till infrastruktur

8 § Varje bidrag som redovisas i balansräkningen enligt 5 kap. 6 § ska upplösas med årliga enhetliga belopp under högst 25 år. Upplösningen ska påbörjas det år bidraget beslutas.

7 kap. Värdering

Allmänna bestämmelser om anläggningstillgångar

Värdering av anläggningstillgångar

1 § En anläggningstillgång ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 3, 4, 6, 8 eller 10 §§.

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

2 § I anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad anläggningstillgång ska räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

Avskrivning av anläggningstillgångar

3 § Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 6 kap. 6 § ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

4 § Har en anläggningstillgång vid räkenskapsårets utgång ett lägre värde än vad som följer av 1-3 §§, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången kan antas vara bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första-tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen.

Bestämmelserna i första-fjärde styckena gäller inte anläggnings-tillgångar som är finansiella instrument och är värderade till verkligt värde enligt 6 §.

Allmänna bestämmelser om omsättningstillgångar

Värdering av omsättningstillgångar

5 § Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, om inte annat följer av 6, 8 och 10 §§.

Med anskaffningsvärde avses utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas enligt 2 § första-tredje styckena. Bilaga 2

Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med god redovisningssed enligt 1 kap. 4 §.

Med återanskaffningsvärdet avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som kommunen eller landstinget skulle ha haft om tillgången anskaffats på balansdagen.

Vissa finansiella instrument

6 § Finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska värderas till verkligt värde, om inte annat följer av 7 §.

Värdeförändringen av de finansiella instrumenten sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

7 § Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 6 §:

1. finansiella instrument som ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas för,
2. finansiella instrument som hålls till förfall,
3. fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål,
4. aktier och andelar i hel- eller delägda företag, samt
5. skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

8 § Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vars sammantagna värde är av underordnad betydelse för kommunen eller landstinget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

9 § Fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen om inte annat följer av god redovisningssed enligt 1 kap. 4 § och rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §.

Gåvor

10 § Tillgång som tas emot utan vederlag, eller till ett vederlag som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten.

Avsättningar

11 § En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera en förpliktelse.

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

12 § Kapitalrabatter och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan väsentlig betydelse.

8 kap. Kassaflödesanalys

Kassaflödesanalysens innehåll

1 § I kassaflödesanalysen ska in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas.

9 kap. Noter

Allmänt om noter

1 § Upplysningar enligt detta kapitel ska lämnas i noter. Ytterligare krav på upplysning i not finns i 4 kap. 3 § andra stycket.

2 § Om inte annat följer av kravet på överskådlighet enligt 4 kap. 2 §, ska noter som avser enskilda poster i resultaträkningen eller balansräkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster till vilka noterna hänför sig.

Första stycket gäller även noter som avser poster i den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen.

Notupplysningskrav

Rättvisande bild

3 § Upplysning ska lämnas om det behövs för att en rättvisande bild enligt 4 kap. 3 § första stycket ska ges.

Avvikelse från grundläggande redovisningsprinciper

4 § Upplysning ska lämnas om avvikelse görs med stöd av 4 kap. 4 § tredje stycket. Av upplysningen ska skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på ekonomisk ställning och resultat lämnas.

Värderings- och omräkningsprinciper

5 § Upplysning ska lämnas om principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder.

För poster i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar och skulder i utländsk valuta ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till svenska kronor.

6 § Upplysning ska lämnas om panter och jämförliga säkerheter.

Ansvarsförbindelser

7 § Upplysning ska lämnas om ansvarsförbindelser.

Särredovisning

8 § Upplysning ska lämnas om vilka särredovisningar som upprättats under räkenskapsåret till följd av bestämmelse i lag eller förordning.

Jämförelsetal

9 § Upplysning ska lämnas om omräkning eller ändring av jämförelsetalen med stöd av 5 kap. 5 § tredje stycket eller 6 kap. 4 § tredje stycket inte görs. Av upplysningen ska skälen för detta framgå.

Finansiella instrument

10 § Upplysning ska lämnas om värdeförändringen av de finansiella instrumenten enligt 7 kap. 6 § andra stycket.

Bidrag till infrastruktur

11 § Upplysning om det sammanlagda bidraget till infrastruktur enligt 5 kap. 6 § och vad det avser, ska lämnas för varje projekt.

Upplysning om den valda tiden enligt 6 kap. 8 § för bidragets upplösning, hur mycket av bidraget som upplösts och upptaget belopp under posten Bidrag till infrastruktur, ska lämnas.

Nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar

12 § Upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiella anläggningstillgångar.

Nyttjandeperiod för immateriella anläggningstillgångar

13 § Upplysning ska lämnas om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång bestäms till längre tid än fem år enligt 7 kap. 3 § andra stycket. Av upplysningen ska skälen för detta framgå.

Avsättning för pensionsförpliktelser

14 § Upplysning ska lämnas om förändring av avsättning för pensionsförpliktelser sedan föregående balansdag. Av upplysningen ska framgå hur stor del av förändringen som beror på ändrade livslängdsantaganden eller ändrad diskonteringsränta.

Om avsättning för pensionsförpliktelser har minskat till följd av att försäkring har tecknats eller att medel har överförts till pensionsstiftelse, ska upplysning lämnas om vilka belopp som avsättningen har minskats med sedan föregående balansdag.

Extraordinära poster

15 § Upplysning ska lämnas om sådana extraordinära poster som avses i 5 kap. 4 §. I upplysningen ska posterna specificeras till belopp och art.

Räkenskapsrevision

16 § Upplysning ska lämnas om sammanlagd kostnad för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning.

Kommunalgrupp

17 § Upplysningar ska lämnas om hur kommunalgruppen avgränsas, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under räkenskapsåret.

18 § Upplysning ska lämnas om ett eller flera kommunalgruppsföretag inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna med stöd av 12 kap. 3 § och skälen för det.

Konsolideringsmetod

19 § Upplysning ska lämnas om kommunalgruppsföretag konsolideras enligt 12 kap. 5 § tredje stycket. Av upplysningen ska framgå vilka kommunalgruppsföretag som har konsoliderats med denna metod och skälen för det.

10 kap. Drift- och investeringsredovisning

Driftredovisningens innehåll

1 § Driftredovisningen ska innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.

Investeringsredovisningens innehåll

2 § Investeringsredovisningen ska innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet.

11 kap. Förvaltningsberättelse

Utvecklingen av verksamheten

1 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet.

Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning

2 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller i resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens eller landstingets resultat eller ekonomiska ställning.

Händelser av väsentlig betydelse

3 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Förväntad utveckling

4 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om kommunens eller landstingets förväntade utveckling.

Väsentliga personalförhållanden

5 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga personalförhållanden.

Andra förhållanden av betydelse för styrning och uppföljning

6 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om andra förhållanden än de som avses i 2-5 §§, som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala verksamheten.

God ekonomisk hushållning

7 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna enligt 8 kap. 5 § andra stycket kommunallagen (1991:900) har uppnåtts och följts.

Ekonomisk ställning

8 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Balanskravsresultat*Balanskravsutredning*

9 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper,
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper, och
5. ökning eller minskning av pensionsförpliktelser till följd av ändring av livslängdsantaganden eller diskonteringsränta.

Negativt balanskravsresultat

10 § Om balanskravsresultatet enligt 9 § för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på

vilket sätt man avser att göra den i 8 kap. 5 a § kommunallagen (1991:900) föreskrivna regleringen av det negativa balanskravsresultatet.

Upplysning ska lämnas om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske. Skälen för beslutet ska framgå.

Upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera.

Kommunalgrupp

11 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar enligt 1-8 §§ om kommunalgruppen.

Uppdragsföretag

12 § Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden avseende uppdragsföretag som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens eller landstingets verksamhet eller ekonomiska ställning.

12 kap. Sammanställda räkenskaper

De sammanställda räkenskapernas delar

1 § Med sammanställda räkenskaper för kommunalgruppen avses en sammanställning av kommunens eller landstingets och kommunalgruppsföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper

2 § Sammanställda räkenskaper ska upprättas för kommunalgruppen.

Sammanställda räkenskaper behöver dock inte upprättas för kommunalgruppen om samtliga kommunalgruppsföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Kommunalgruppsföretag som inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna

3 § Ett kommunalgruppsföretag behöver inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna om det är utan väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget.

Om två eller flera av dessa kommunalgruppsföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget ska de dock ingå i de sammanställda räkenskaperna.

Förvärvsanalys

4 § Vid förvärv av en juridisk person eller första gången som ett kommunalgruppsföretag ska ingå i de sammanställda räkenskaperna ska en förvärvsanalys göras. I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet på

det förvärvade kommunalgruppsföretagets identifierbara tillgångar och skulder fastställas. Bilaga 2

Konsolideringsmetod

5 § Ett kommunalgruppsföretags identifierbara tillgångar och skulder enligt 4 § (förvärvsanalysen) ska räknas in i den sammanställda resultaträkningen och i den sammanställda balansräkningen.

Konsolidering ska ske i proportion till kommunens eller landstingets ägda andel av kommunalgruppsföretaget. Om kommunalgruppsföretaget är en stiftelse, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, ska konsolidering ske i proportion till kommunens eller landstingets andel av kommunalgruppsföretagets tillgångar och skulder.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med rättvisande bild enligt 4 kap. 3 §, får 7 kap. 26 §, 27 §, 28 § första stycket och 29 § årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas vid konsolidering.

Sammanställd resultaträkning och sammanställd balansräkning

6 § Om inte annat följer av detta kapitel ska bestämmelserna i 5 kap. tillämpas när den sammanställda resultaträkningen upprättas, och bestämmelserna i 6 kap. tillämpas när den sammanställda balansräkningen upprättas.

Bestämmelsen om specifikation till balansräkningsposter i 4 kap. 6 § gäller även för posterna i den sammanställda balansräkningen.

Sammanställd kassaflödesanalys

7 § Vid upprättande av den sammanställda kassaflödesanalysen ska bestämmelsen i 8 kap. tillämpas.

Noter

8 § Vid upprättande av noter i de sammanställda räkenskaperna ska bestämmelserna i 9 kap. 11 § och 16 § inte tillämpas.

13 kap. Delårsrapport

Antal delårsrapporter

1 § Minst en gång under räkenskapsåret ska en delårsrapport upprättas för verksamheten och ekonomin från räkenskapsårets början. Minst en rapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapportens delar

2 § Delårsrapporten ska innehålla

- en resultaträkning,
- en balansräkning, och
- en förenklad förvaltningsberättelse.

Jämförelsetal m.m.

3 § För varje post eller delpost i resultaträkningen i en delårsrapport ska belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskapsår, prognos för resultatet för räkenskapsåret och budget för innevarande räkenskapsår redovisas.

För varje post eller delpost i balansräkningen i en delårsrapport ska belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
 2. Genom lagen upphävs lagen (1997:614) om kommunal redovisning.
 3. Pensionsförpliktelser intjänade före 1998 ska överföras från ansvarsförbindelser till skuld eller avsättning via eget kapital.
 4. Bestämmelsen i 5 kap. 7 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning avseende bidrag som har beslutats under år 2009 ska fortsatt gälla.

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 3 d, 5 a, 14, 16 och 20 a §§ kommunallagen (1991:900) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

3 d §²

Kommuner och landsting får reservera medel till en resultatutjämningsreserv under de förutsättningar som anges i andra stycket.

Reservering till en resultatutjämningsreserv får göras för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel, med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 4 kap. 3 a § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, som överstiger

1. en procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, eller

2. två procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, om kommunen eller landstinget har ett negativt eget kapital, *inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser*.

Medel från en resultatutjämningsreserv får användas för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

Reservering till en resultatutjämningsreserv får göras för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel, med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 11 kap. 9 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning, som överstiger

1. en procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, eller

2. två procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, om kommunen eller landstinget har ett negativt eget kapital.

5 a §³

Om balanskravsresultatet enligt 4 kap. 3 a § lagen (1997:614) om kommunal redovisning för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

Om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 9 § lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det regleras under de närmast följande tre åren.

² Senaste lydelse 2012:800.

³ Senaste lydelse 2012:800.

Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske.
Beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

14 §⁴

Styrelsen och övriga nämnder <i>skall</i> fortlöpande föra räkenskaper över de medel som de förvaltar.	Styrelsen och övriga nämnder <i>ska</i> fortlöpande föra räkenskaper över de medel som de förvaltar.
Närmare bestämmelser om kommuners och landstings bokföring finns i <i>lagen (1997:614)</i> <i>om kommunal redovisning.</i>	Närmare bestämmelser om kommuners och landstings bokföring finns i <i>lagen (2018:000)</i> <i>om kommunal bokföring och</i> <i>redovisning.</i>

16 §⁵

När styrelsen har fått övriga nämnders redovisningar, <i>skall</i> den upprätta en årsredovisning.	När styrelsen har fått övriga nämnders redovisningar, <i>ska</i> den upprätta en årsredovisning.
Närmare bestämmelser om årsredovisningen finns i <i>lagen</i> <i>(1997:614)</i> om kommunal <i>redovisning.</i>	Närmare bestämmelser om årsredovisningen finns i <i>lagen</i> <i>(2018:000)</i> om kommunal <i>bokföring och redovisning.</i>

20 a §⁶

Minst en delårsrapport som <i>skall</i> upprättas i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 1 § <i>lagen</i> <i>(1997:614)</i> om kommunal <i>redovisning</i> skall behandlas av fullmäktige.	Minst en delårsrapport som <i>ska</i> upprättas i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 1 § <i>lagen</i> <i>(2018:000)</i> om kommunal <i>bokföring och redovisning</i> ska behandlas av fullmäktige. <i>Styrelsen ska inom två månader</i> <i>efter utgången av den period av</i> <i>räkenskapsåret som</i> <i>delårsrapporten omfattar, över-</i> <i>lämna delårsrapporten till</i> <i>fullmäktige och revisorer.</i>
---	--

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

⁴ Senaste lydelse 1997:615.

⁵ Senaste lydelse 1997:615.

⁶ Senaste lydelse 2004:775.

Förslag till lag om ändring i lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 24 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 §

Styrelsen *skall* svara för samordningsförbundets räkenskaper och årligen inom tre månader från räkenskapsårets slut upprätta årsbokslut och årsredovisning. Lagen (1997:614) om kommunal redovisning skall gälla i tillämpliga delar.

Styrelsen *ska* svara för samordningsförbundets räkenskaper och årligen inom tre månader från räkenskapsårets slut upprätta årsredovisning. *Lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning ska gälla i tillämpliga delar.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

Förslag om lag om ändring i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

En öppen redovisning och en separat redovisning enligt 3 och 4 §§ som avser verksamhet som bedrivs inom en kommun eller ett landsting och som inte utgör räkenskapsinformation enligt *lagen (1997:614) om kommunal redovisning* skall arkiveras i enlighet med bestämmelserna om bevarande och arkivering m.m. i 2 kap. 10–13 §§ den lagen. Detsamma gäller uppgifter av betydelse för redovisningarna.

Sådana redovisningar och uppgifter som sägs i första stycket och som avser verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person vilken omfattas av bokföringslagen (1999:1078) skall arkiveras i enlighet med bestämmelserna om arkivering m.m. i 7 kap. den lagen även om informationen inte utgör räkenskapsinformation i bokföringslagens mening.

I arkivlagen (1990:782) finns ytterligare bestämmelser om arkivering.

En öppen redovisning och en separat redovisning enligt 3 och 4 §§ som avser verksamhet som bedrivs inom en kommun eller ett landsting och som inte utgör räkenskapsinformation enligt *lagen (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning* ska arkiveras i enlighet med bestämmelserna om bevarande och arkivering m.m. i 3 kap. 12–15 §§ den lagen. Detsamma gäller uppgifter av betydelse för redovisningarna.

Sådana redovisningar och uppgifter som sägs i första stycket och som avser verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person vilken omfattas av bokföringslagen (1999:1078) ska arkiveras i enlighet med bestämmelserna om arkivering m.m. i 7 kap. den lagen även om informationen inte utgör räkenskapsinformation i bokföringslagens mening.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

Efter remiss har yttranden över betänkandet En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24) kommit in från Riksdagens ombudsmän, Riksrevisionen, Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Jönköping, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Statistiska centralbyrån, Konkurrensverket, Riksarkivet, Arjeplogs kommun, Bjuvs kommun, Borlänge kommun, Gotlands kommun, Göteborgs kommun, Helsingborgs kommun, Härnösands kommun, Kiruna kommun, Knivsta kommun, Lomma kommun, Malmö kommun, Nacka kommun, Oskarshamns kommun, Sandvikens kommun, Smedjebackens kommun, Sollefteå kommun, Stockholms kommun, Södertälje kommun, Tanums kommun, Timrå kommun, Umeå kommun, Ystads kommun, Åtvidabergs kommun, Ängelholms kommun, Dalarnas läns landsting, Jönköpings läns landsting, Norrbottens läns landsting, Skåne läns landsting, Västra Götalands läns landsting, Östergötlands läns landsting, Sveriges Kommuner och Landsting, Rådet för kommunal redovisning, Kommunforskning i Västsverige, Rådet för kommunal-ekonomisk forskning och utbildning (KEFU), Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV), STAREV, FAR, Kommunalekonomernas förening (KEF), KPA och Skandikon.

Därutöver har även Bodens kommun, Kalmar läns landsting, Linköpings kommun, Sundsvalls kommun, Örebro kommun, Örnsköldsviks kommun, Västmanlands läns landsting, Stockholms läns landsting, Örebro läns landsting, Företagarna, Kommuninvest, Svenska Vård, Svenskt Näringsliv, Swedbank, Visita och Återvinningsindustrierna yttrat sig.

Dals Eds kommun, Eda kommun, Gnosjö kommun, Katrineholms kommun, Kungälv kommun, Köpings kommun, Lerums kommun, Överkalix kommun, och Institutet för kommunal ekonomi har inbjudits att lämna synpunkter, men har avstått från att yttra sig.

Jämförelsetabell mellan lagen (1997:614) om kommunal redovisning och förslaget till lag om kommunal bokföring och redovisning

Lagen (1997:614) om kommunal redovisning

Förslaget till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning

1 kap.

1 §	1 kap. 2 §
2 §	1 kap. 3 §
3 § första stycket	1 kap. 4 §
3 § andra stycket	4 kap 3 § tredje stycket
4 §	1 kap. 5 §
5 § första stycket 1	2 kap. 1 §
5 § första stycket 2	2 kap. 2 §
5 § första stycket 3	2 kap. 3 §
5 § första stycket 4	2 kap. 4 §

2 kap.

1 §	3 kap. 1 §
2 §	3 kap. 2 §
3 § första stycket	3 kap. 3 §
3 § andra stycket	3 kap. 5 §
4 § första och tredje styckena	3 kap. 8 §
4 § andra stycket	3 kap. 9 § första stycket
5 § första stycket	3 kap. 9 § andra stycket
5 § andra stycket	3 kap. 10 §
6 §	3 kap. 7 §
7 §	3 kap. 11 §
8 §	3 kap. 4 §
9 §	3 kap. 6 §
10 §	3 kap. 12 §
11 §	3 kap. 13 §
12 §	3 kap. 14 §
13 §	3 kap. 15 §

3 kap.

1 §	Utgår (se avsnitt 6.1)
2 § första stycket	4 kap. 1 §

3 §	4 kap. 5 §
4 §	Utgår (se avsnitt 6.5)
5 §	4 kap. 6 §

Bilaga 4

4 kap.

1 § första stycket	11 kap. 1 §
1 § andra stycket 1	11 kap. 2 §
1 § andra stycket 2	11 kap. 3 §
1 § andra stycket 3	11 kap. 4 §
1 § andra stycket 4	11 kap. 5 §
1 § andra stycket 5	11 kap. 7 §
1 a §	11 kap. 6 §
2 §	10 kap. 2 §
3 §	10 kap. 1 §
3 a §	11 kap. 10 §
4 §	11 kap. 11 §
5 § första stycket	11 kap. 8 §
5 § andra stycket	11 kap. 9 §

5 kap.

1 § första stycket	4 kap. 4 § första stycket 8
1 § andra stycket	5 kap. 2 §
2 § första stycket	6 kap. 1 §
2 § andra stycket	6 kap. 2 §
3 §	5 kap. 3 §
3 §	6 kap. 3 §
4 §	5 kap. 4 §
4 §	6 kap. 4 §
5 § första stycket	5 kap. 5 §
5 § andra stycket	9 kap. 12 §
6 § första och andra styckena	5 kap. 6 § första och andra styckena
6 § första och andra styckena	6 kap. 5 § första och andra styckena
6 § tredje stycket andra meningen	9 kap. 6 §
7 § första stycket	5 kap. 7 §
7 § andra stycket första och andra meningarna	6 kap. 9 §

7 § andra stycket tredje meningen	Övergångsbestämmelse
7 § tredje stycket	9 kap. 8 §

6 kap.

1 §	6 kap. 6 §
2 §	6 kap. 7 §
3 § första stycket	7 kap. 1 §
3 § andra–fjärde styckena	7 kap. 2 §
4 §	7 kap. 3 §
5 §	7 kap. 4 §
6 §	Utgår (se avsnitt 9.3)
7 §	7 kap. 5 §
8 §	7 kap. 8 §
9 §	7 kap. 9 §
10 §	7 kap. 12 §
11 §	6 kap. 8 §
12 § första och andra styckena	9 kap. 4 §

7 kap.

1 §	8 kap. 1 §
-----	------------

8 kap.

1 §	Utgår (se avsnitt 11.2)
2 §	Utgår (se avsnitt 11.3)

9 kap.

1 §	13 kap. 1 §
2 §	13 kap. 2 §
3 § första stycket	13 kap. 3 §

Jämförelsetabell mellan förslaget till lag om kommunal bokföring och redovisning och lagen (1997:614) om kommunal redovisning

Bilaga 5

Förslaget till lag (2018:000) om kommunal bokföring och redovisning **Lagen (1997:614) om kommunal redovisning**

1 kap.

1 §	---
2 §	1 kap. 1 §
3 §	1 kap. 2 §
4 §	1 kap. 3 § första stycket
5 §	1 kap. 4 §

2 kap.

1 §	1 kap. 5 § 1
2 §	1 kap. 5 § 2
3 §	1 kap. 5 § 3
4 §	1 kap. 5 § 4
5 §	---
6 §	---

3 kap.

1 §	2 kap. 1 §
2 §	2 kap. 2 §
3 §	2 kap. 3 § första stycket
4 §	2 kap. 8 §
5 §	2 kap. 3 § andra stycket
6 §	2 kap. 9 §
7 §	2 kap. 6 §
8 §	2 kap. 4 § första och tredje styckena
9 § första stycket	2 kap. 4 § andra stycket
9 § andra stycket	2 kap. 5 § första stycket
10 §	2 kap. 5 § andra stycket
11 §	2 kap. 7 §
12 §	2 kap. 10 §

13 §	2 kap. 11 §
14 §	2 kap. 12 §
15 §	2 kap. 13 §

4 kap.

1 §	3 kap. 2 § första stycket
2 §	---
3 § första och andra styckena	---
3 § tredje stycket	1 kap. 3 § andra stycket
4 § första stycket 1–7	---
4 § första stycket 8	5 kap. 1 § första stycket
4 § andra stycket	---
5 §	3 kap. 3 §
6 §	3 kap. 5 §

5 kap.

1 §	5 kap. 1 § första stycket
2 §	5 kap. 1 § andra stycket
3 §	5 kap. 3 §
4 §	5 kap. 4 §
5 §	5 kap. 5 § första stycket
6 § första och andra styckena	5 kap. 6 § första och andra styckena
7 §	5 kap. 7 § första stycket

6 kap.

1 §	5 kap. 2 § första stycket
2 §	5 kap. 2 § andra stycket
3 §	5 kap. 3 §
4 §	5 kap. 4 §
5 § första och andra styckena	5 kap. 6 § första och andra styckena
6 §	6 kap. 1 §
7 §	6 kap. 2 §
8 §	6 kap. 11 §
9 §	5 kap. 7 § andra stycket första och andra meningarna

7 kap.

1 §	6 kap. 3 § första stycket
2 §	6 kap. 3 § andra–fjärde styckena
3 §	6 kap. 4 §
4 §	6 kap. 5 §
5 §	6 kap. 7 §
6 §	---
7 §	---
8 §	6 kap. 8 §
9 §	6 kap. 9 §
10 §	---
11 §	---
12 §	6 kap. 10 §

8 kap.

1 §	7 kap. 1 §
-----	------------

9 kap.

1 §	---
2 §	---
3 §	---
4 §	6 kap. 12 § första och andra styckena
5 §	---
6 §	5 kap. 6 § tredje stycket andra meningen
7 §	---
8 §	5 kap. 7 § tredje stycket
9 §	---
10 §	---
11 §	---
12 §	5 kap. 5 § andra stycket
13 §	---
14 §	---
15 §	---
16 §	---

10 kap.

1 §	4 kap. 3 §
2 §	4 kap. 2 §

11 kap.

1 §	4 kap. 1 § första stycket
2 §	4 kap. 1 § andra stycket 1
3 §	4 kap. 1 § andra stycket 2
4 §	4 kap. 1 § andra stycket 3
5 §	4 kap. 1 § andra stycket 4
6 §	4 kap. 1 a §
7 §	4 kap. 1 § andra stycket 5
8 §	4 kap. 5 § första stycket
9 §	4 kap. 5 § andra stycket
10 §	4 kap. 3 a §
11 §	4 kap. 4 §
12 §	---
13 §	---

12 kap.

1 §	---
2 §	---
3 §	---
4 §	---
5 §	---
6 §	---
7 §	---
8 §	---

13 kap.

1 §	9 kap. 1 §
2 §	9 kap. 2 §
3 §	9 kap. 3 § första stycket