

UPPGIFTER FÖR CIRKULÄRDATABASEN

Cirkulärnr: 23:58
Diariernr: SKR2023/02288
Handläggare: Hans Stark
Robert Heed
Ämnesord: Ekonomi
Avdelning: Avdelningen för ekonomi och styrning
Sektion/Enhet: Sektionen för ekonomisk analys
Extern medverkan: Extern medverkan
Datum: 2023-12-18
Mottagare:
Rubrik: Redovisningsfrågor 2023 och 2024
Ersätter: Uppdaterad version 2023-12-21
Bilagor: Bilagor

Sammanfattning

Som ett stöd för arbetet med bokslut och årsredovisning 2023 och inför redovisningen under år 2024 ges här en sammanfattande information om ett antal aktuella redovisningsfrågor. Informationen i ursprungligt cirkulär har 2023-12-21 uppdaterats under rubriken ”Omställningsförsäkringen”.

SLUT UPPGIFTER FÖR CIRKULÄRDATABASEN

Aktuell Ekonomi 23:58

Avdelningen för ekonomi och styrning
Hans Stark
Robert Heed

Ekonomi/Finans

Redovisningsfrågor 2023 och 2024

Som ett stöd för arbetet med bokslut och årsredovisning 2023 och inför redovisningen under år 2024 ges här en sammanfattande information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning (RKR)
- Statsbidrag
- Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar
- Kommunal fastighetsavgift
- Kommun-Bas samt Region-Bas
- Personalomkostnadspålägg 2024
- Internränta
- SCB:s Räkenskapssammandrag 2023
- God ekonomisk hushållning

Rådet för kommunal redovisning

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer, informationer samt idéskrifter. Nedan finns en sammanställning av det som publicerats under 2023. Mer upplysningar om RKR samt alla rekommendationer, utkast, skrifter, nyhetsbrev, yttranden och informationer finns på RKR:s webbplats:

[Rådet för kommunal redovisning](#)

Rekommendationer är RKR:s normerande publikationer. Text med fet stil i rekommendationerna är direkt normerande medan övrig text ska ses som vägledande och beskrivande.

Idéskrifter och annan information är inte normerande utan ska ses som vägledande och stödjande för utvecklingen och tillämpningen av god redovisningssed.

Nya rekommendationer

Under 2023 har RKR givit ut en ny rekommendation avseende Pensionsstiftelser.

RKR R20 Redovisning av kommunala pensionsstiftelser (förvaltningstillgångar)

Efter att utkast till rekommendation remissbehandlats under 2022 har RKR under året gett ut en ny rekommendation avseende redovisning av pensionsstiftelser. Denna behandlar redovisning av överföring av medel till, och gottgörelser från pensionsstiftelser samt värdering och redovisning av pensionsmedel som förvaltas av pensionsstiftelse.

Uppdaterade rekommendationer

Under 2023 har nedanstående rekommendationer uppdaterats.

I respektive rekommendation har de förändringar som gjorts sedan senaste versionen markerats i texten.

RKR 2 Intäkter

De uppdateringar som har gjorts består till övervägande del av förtydliganden, bl.a. kring kostnadsersättningar samt offentliga bidrag hänförliga till investeringar. Det har även gjorts ett tillägg kring krav på upplysningar avseende avtal om tomträttsavgälder.

RKR 4 Materiella anläggningstillgångar

Mindre redaktionella justeringar och förtydliganden har gjorts under året bl.a. kring utgifter för myndighetsutövning.

RKR R5 Leasing

Med anledning av frågor och erfarenheter som uppkommit i samband med att allt fler har sett över leasingredovisningen har behov uppstått att komplettera och förtydliga rekommendationen kring leasing. Det har även tillkommit vissa nya avsnitt kring bl.a. koncernintern leasing samt ändrad nyttjandeperiod. Ett förtydligande har även gjorts att avtal om tomträttsavgälder ska redovisas i enlighet med intäktskriterierna i RKR R2 Intäkter.

RKR R14 Drift och investeringsredovisning

Det har normerats att drift- och investeringsredovisningens samband med årsredovisningens övriga delar ska beskrivas, dvs att det ska finnas en brygga mellan driftredovisningen och resultaträkningen samt investeringsredovisningen och kassaflödesrapporten.

RKR R16 Sammanställda räkenskaper

Vissa redaktionella justeringar och förtydliganden har gjorts i rekommendationen.

Informationer

RKR har under året publicerat en ny information.

Resultatandel i HB och KB

I de fall kommunen är delägare i kommanditbolag och handelsbolag klassificeras ägarandelar normalt som anläggningstillgång. Informationen beskriver hur vinster och förluster i sådana bolag ska redovisas.

Idéskrifter

RKR har uppdaterat tre idéskrifter under året.

Redovisning av leasing- och hyresavtal

Till följd av den uppdaterade rekommendationen har även en omarbetning av idéskriften genomförts. Detta för att på ett mer utförligt sätt beskriva aktuella förändringar och ge bättre stöd för pågående arbete med leasing.

Sammanställda räkenskaper

Anpassningar har gjorts till aktuell lagstiftning och normering. Utöver detta har även en del förtydliganden och redaktionella förändringar gjorts, med anledning av synpunkter och kommentarer som kommit in sedan förra utgåvan.

Noter – exempel och kommentarer 2023

Skriften om noter och upplysningar har uppdaterats med anledning av nya krav i rekommendationer samt behov av vissa förtydliganden.

Yttranden och övrig information

RKR har under året även lämnat följande yttrande och övrig information.

- Yttrande med anledning av IPR 2022-12-31
För de som har förmånsbestämd pension i KAP-KL och under året valt att gå över till det nya pensionsavtalet AKAP-KR fastställs en intjänad pensionsrätt (IPR). Den kostnadseffekt som uppstår med anledning av detta redovisas som en personalkostnad under rubriken Verksamhetens kostnader.
- Praxisundersökning – Bedömd nyttjandeperiod av materiella anläggningstillgångar
RKR har under året genomfört en praxisundersökning där man kartlagt praxis avseende upplysningar om genomsnittlig bedömd nyttjandeperiod. Resultatet av denna presenteras i en separat rapport.

Statsbidrag

Statsbidrag redovisas enligt RKR R2 Intäkter och det aktuella bidragets villkor och restriktioner.

Klassificeringen av bidrag styrs av bidragets villkor. För att bidraget ska klassificeras som riktat ska bidraget vara förenat med villkor, vilket definieras som krav på prestation från mottagaren att genomföra vissa

avgränsade åtgärder för att få tillgodogöra sig bidraget. Om bidraget inte är förenat med villkor klassificeras bidraget som generellt.

Bidraget intäktsförs/periodiseras utifrån eventuella restriktioner som är förenade med bidraget. Ett bidrag ska intäktsredovisas när intäktskriterierna i RKR R2 Intäkter är uppfyllda, men genom ett bidrags restriktion kan bidragsgivaren styra att bidraget ska redovisas över flera perioder.

I statsbudgeten för 2023 har riksdagen beslutat om statsbidrag till kommuner och regioner som i externredovisningen klassificeras som generella men ligger utanför ordinarie utgiftsområde för allmänna bidrag till kommuner.

Kommuner

I november gjorde Socialstyrelsen en ny tolkning av restriktionerna avseende två bidrag, vilket påverkar intäktsredovisningen för både 2023 och 2024:

- Minskad andel timanställda inom vård och omsorg om äldre
- Utökad bemanning av sjuksköterskor på särskilda boenden

Med anledning av detta har RKR informerat om hur bidragen ska klassificeras och intäktsredovisas/periodiseras:

[RKR | Rådet för kommunal redovisning](#)

Nedan anges några exempel på bidrag där det under året eller tidigare år har lämnats bedömningar (på RKR:s alternativt SKR:s webbplats) att de i externredovisning klassificeras som generella och redovisas på konto 829 Generella bidrag från staten enligt Kommun-Bas. Förteckningen är inte fullständig utan utgör endast exempel där separat information har lämnats:

- Minskad andel timanställda inom vård och omsorg om äldre
 - Bidraget som erhöles under 2022 ska vara intäktsredovisat i sin helhet under 2023 medan bidraget som erhöles under 2023 redovisas enligt informationen från RKR ovan.
- Utökad bemanning av sjuksköterskor på särskilda boenden
 - Bidraget som erhöles under 2022 ska vara intäktsredovisat i sin helhet under 2023 medan bidraget som erhöles under 2023 redovisas enligt informationen från RKR ovan.
- Ökad specialistundersköterskekompetens inom vård och omsorg om äldre
- Tillfälligt stöd till kommuner med anledning av kriget i Ukraina (SKR)
 - Bidraget erhöles under 2022 och ska vara intäktsredovisat i sin helhet under 2023.

Elstöd

Under året har kommuner och regioner inom elområde 3 och 4 erhållit elstöd baserat på elförbrukningen 1 oktober 2021–30 september 2022.

Elstödet utgör en kostnadsersättning och intäktsredovisas på år 2023. För kommuner redovisas intäkten på konto 351 Kostnadsersättningar och riktade bidrag, ej investeringsbidrag och för regioner på konto 381 Riktade statsbidrag och kostnadsersättningar, ej investeringsbidrag.

Redovisning av kommunalskattens slutavräkningar

Rekommendation RKR R2 Intäkter reglerar hur kommunalskattens slutavräkning ska periodiseras. Det är SKR:s decemberprognos som ska användas vid bedömningen av 2023 års slutavräkning.

Följande kommunalskatteintäkter ska resultatredovisas för år 2023.

1. De preliminära månatliga skatteinbetalningarna under året.
2. En prognos över slutavräkningen för år 2023 (avräkningen för år 2023 regleras likvidmässigt i januari år 2025). Den prognos som ska användas enligt rekommendation RKR R2 Intäkter är den prognos som SKR fastställt för detta ändamål, den 14 december 2023. Denna prognos innebär att slutavräkningen blir positiv om 787 kronor per invånare den 1.11.2022 för kommuner respektive 459 kronor per invånare för regioner.
3. I bokslut för 2022 bokfördes en prognos för slutavräkningen för år 2022 som var positiv och uppgick till 1 171 kronor per invånare per den 1.11.2021 för kommuner respektive 677 kronor per invånare för regioner. Det slutgiltiga taxeringsutfallet för år 2023 är nu känt och slutavräkningen uppgår för kommuner till 1 431 kronor per invånare och för regioner 836 kronor per invånare. Mellanskillnaden mellan prognos och utfall, 260 kronor per invånare per 1.11.2021 för kommuner respektive 159 kronor för regioner per invånare per 1.11.2021, ska resultatredovisas i bokslut 2023.

Tabell 1. Avräkning och prognos skatteintäkter 2023

	Kommuner	Regioner
2. Prognos, slutavräkning 2023	787:- per inv. 22-11-01	459:- per inv. 22-11-01
3. Slutavräkning minus prognos 2022	260:- per inv. 21-11-01	159:- per inv. 21-11-01

Enligt Kommun-Bas 23 respektive Region-Bas 23 används konto 178 och konto 298 för periodiseringen av skatteintäkterna. För ytterligare information om skatteintäkterna, se cirkulär 23:56.

Kommunal fastighetsavgift (gäller endast kommuner)

SKR har i cirkulär 23:60 presenterat kommunvisa sammanställningar för fastighetsavgifterna avseende slutligt utfall för 2022 samt prognoser på utfall för 2023 och 2024.

I bokslut 2023 ska de hanteras enligt nedan:

- Det slutliga utfallet för fastighetsavgiften per kommun för 2022. Mellanskillnaden mellan prognos i bokslut 2022 och slutligt utfall ska resultatredovisas i 2023 års bokslut.
- En prognos för fastighetsavgiften 2023 som ska resultatredovisas i 2023 års bokslut.

Kommun-Bas samt Region-Bas

En uppdatering av normalkontoplanerna Kommun-Bas 24 samt Region-Bas 24 finns på SKR:s webbplats.

Förändringarna består till övervägande delen av förtydliganden kring redan befintliga konton. I bilaga till respektive kontoplan finns en förteckning över ändringar jämfört med föregående version.

Samtliga versioner av baskontoplanen finns samlade på vår sida om Kommun-Bas respektive Region-Bas på SKR:s webbplats. Filformat är Word-, Excel- och PDF-filer.

För Kommun-Bas finns även en uppdaterad version av kontokopplingar till RKR:s uppdaterade idéskrift Noter – exempel och kommentarer 2023.

Kommun-Bas 24 har uppdaterats med ett nytt konto i jämförelse med den ursprungliga versionen. Det gäller konto 189 Övriga kortfristiga placeringar. Detta med anledning av att RKR under året publicerat en ny rekommendation kring pensionsstiftelser - Redovisning av kommunala pensionsstiftelser (förvaltningstillgångar), som skapade behov av ett nytt konto för berörda i redovisningen under 2024.

Personalomkostnadspålägg 2024

Personalomkostnadspålägget (PO) uppgår för år 2024 till 47,18 procent för kommuner respektive 57,21 procent för regioner vilket är en höjning i jämförelse med år 2023.

Huvudanledningen till höjningen är även för 2024 den höga inflationstakten, där prisbasbeloppet för 2024 är något högre än 2023. Även den höjda premien för den avgiftsbestämda pensionen i det nya pensionsavtalet AKAP-KR bidrar till kostnadsökningen. I slutet av året beslutade Pensionsmyndigheten om inkomstbasbeloppet för 2024 vilket var betydligt lägre än den prognos som de tidigare lämnat. Detta medför att

pensionskostnaderna för 2024 ökar ytterligare och att det preliminära PO som presenterades under våren har reviderats.

Mer information om PO-pålägg återfinns på SKR:s webbplats:

[Arbetsgivaravgifter och PO-pålägg](#)

Omställningsförsäkringen

Premien i KOM-KR uppgår till 0,25 procent av årslönesumman och erlaggs till Omställningsfonden. Staten lämnar sedan en ersättning motsvarande 0,15 procent.

Premien och ersättningen utgör två ekonomiska händelser i redovisningen. Premien om 0,25 procent till Omställningsfonden utgör en kostnad för avtalsförsäkringar medan ersättningen från staten om 0,15 procent utgör en kostnadsersättning.

I bokslut 2023 redovisas kostnaden för avtalsförsäkringen avseende 2023 om 0,25 procent samt en upplupen intäkt om 0,15 procent som kostnadsersättning avseende 2023.

Förtydligande 2023-12-21:

Premien, dvs. kostnaden 2023, består av två olika delar som hanteras olika i faktureringen från Omställningsfonden:

- För att finansiera de kollektivavtalade delarna av avtalet utgår en premie på 0,10 % av årslönesumman året före, dvs. årslönesumman 2022 för 2023 års premie. Denna del har Omställningsfonden fakturerat i september 2023.
- Den andra delen betalas enligt lag om grundläggande omställnings- och kompetensstöd på arbetsmarknaden. Denna del utgör 0,15 % av årslönesumman 2023 och bokas upp som upplupen kostnad i bokslutet 2023. Fakturering kommer göras under våren 2024 enligt information på Omställningsfondens webbplats.

Premien om 0,15% ersätts av staten och beräknas på faktiskt utbetald lönesumma utifrån arbetsgivarens inrapporterade uppgifter till Skatteverket. Denna kostnadsersättning redovisas som en upplupen intäkt i bokslutet 2023

För kommuner redovisas kostnaden för avtalsförsäkringen på konto 567 Avtalsförsäkringar och kostnadsersättningen på konto 351 Kostnadsersättningar och riktade bidrag, ej investeringsbidrag

För regioner redovisas kostnaden för avtalsförsäkringen på konto 457 Avtalsförsäkringar och kostnadsersättningen på konto 381 Riktade statsbidrag och kostnadsersättningar, ej investeringsbidrag.

Mer information finns på Omställningsfondens resp. SKR:s webbplats:

[SKR - Arbetsgivaravgifter och PO-pålägg](#)

[Omställningsfonden - Premiefakturering](#)

Familjeskydd AKAP-KR

Avtalsförsäkringarna har för år 2024 kompletterats med familjeskydd (AKAP-KR) utifrån det nya avtalet. Premien utgår om 0,08% på lönesumman för de som omfattas av AKAP-KR.

Internränta

Huvudprincipen, och den mest rättvisande internräntan för den enskilda kommunen, är att göra en egen bedömning av sin genomsnittliga räntekostnad, utifrån kommunens externa upplåning. SKR ger förslag på internränta för beräkning av kapitalkostnader för (aktiverade) investeringar för att kunna användas i internredovisningen i det fall huvudprincipen inte kan tillämpas.

Den föreslagna internräntan återspeglar sektorns genomsnittliga lånekostnad. Den metod SKR använder bygger på sektorns egna upplåningskostnader, vid årsskiftet året före aktuellt år. Huvudkällan för informationen utgörs av Kommuninvests skulddatabas, KI Finans. Föreslagen internränta för 2025 meddelas i februari 2024.

SKR:s beräknade internränta:

2023: 1,25 procent

2024: 2,5 procent

Mer information om internränta återfinns i cirkulär 23:05.

SCB:s Räkenskapssammandrag 2023

På SCB:s webbplats finns aktuell information om räkenskapssammandraget.

Kommuner:

[Räkenskapssammandrag för kommuner – Lämna uppgifter](#)

Regioner:

[Lämna uppgifter-Räkenskapssammandrag för regioner \(scb.se\)](#)

Nyheter för året beskrivs i SCB:s instruktion för räkenskapssammandraget som finns via respektive länk ovan.

För år 2023 består förändringarna i huvudsak av uppdateringar med anledning av förändringar i Kommun-Bas respektive Region-Bas samt förtydliganden och hänvisningar hur vissa poster ska hanteras i rapporteringen.

God ekonomisk hushållning

Under året har beslut tagits kring de förslag som presenterades i betänkandet En god kommunal hushållning (SOU 2021:75). Nuvarande regelverk för den ekonomiska förvaltningen kvarstår, med långsiktiga riktlinjer för god ekonomisk hushållning, finansiella mål samt mål och riktlinjer för verksamheten med betydelse för god hushållning.

Resultatutjämningsreserven (RUR) avvecklas men kan användas i enlighet med nuvarande regelverk, det vill säga för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel, fram till år 2033. Sista året man kan reservera till RUR är i bokslut 2023. Sista året för att disponera medel är 2033.

Det införs från och med 2024 en möjlighet att reservera medel till en resultatreserv (RER) i syfte att uppnå en god ekonomisk hushållning. Första året man kan reservera till RER är i bokslut 2024. Tanken är att RER ska bidra till en ökad flexibilitet i användningen av sparade medel jämfört med idag.

Ett krav som införs från och med budget 2025 är att budgeten ska innehålla en redogörelse för ekonomin under budgetåret i de kommunala koncernföretagen.

En sammanfattning av beslutade förändringar återfinns:

[Proposition, effektiv ekonomistyrning | SKR](#)

Frågor med anledning av detta cirkulär besvaras av:

Hans Stark 08-452 77 50 eller Robert Heed 08-452 71 41.

Båda kan nås via e-post på mönstret: fornamn.efternamn@skr.se .

SVERIGES KOMMUNER OCH REGIONER
Avdelningen för ekonomi och styrning
Sektionen för ekonomisk analys

Erik Törnblom

Hans Stark