

Arvidsjaur kommun
Fullmäktiges presidium
Kommunstyrelsen

Granskning av ny redovisningslag

EY har på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Arvidsjaur kommun granskat övergången till ny normgivning för redovisningen. Uppdraget har i hög grad bedrivits på ett rådgivande sätt och i samarbete med kommunens ekonomichef. Syftet med arbetssättet har varit att skapa bra förutsättningar för kommunen att årsredovisning 2019 i så hög grad som möjligt ska vara anpassad till den nya normgivningen.

Granskningen visar att vad avser räkenskaperna och tillämpning av redovisningsprinciper så är det främst på följande områden som Arvidsjaur har ett anpassningsarbete att göra:

- Redovisning av statsbidrag
- Värdering av finansiella anläggningstillgångar – uppskrivning
- Leasing
- Klassificering av tomtmark till försäljning

Behov av anpassningsarbete i förvaltningsberättelsen finns främst på följande områden:

- Skilja (dela) på förvaltningsberättelsen formella innehåll och övrig information i årsredovisningen som inte är underställd samma krav korrekthet och inte är föremål för revision.
- Struktur: Den nya rekommendationen ställer krav på en fast struktur där angiven information ska sorteras in under fasta rubriker och underrubriker.
- Den nya normgivningen ställer t.ex. krav på att den flesta informationen ska lämnas på koncernnivå. Den ställer också krav på information som tidigare normalt inte lämnats i kommunal förvaltningsberättelse, t.ex. kostanden för revision av kommunens redovisning.

Vi bedömer att Arvidsjaur genomfört ett omfattande anpassning till årsredovisning 2019. Det återstår dock fortfarande anpassningar som behöver göras men som inte hinns med till detta år. Kommunen har dock goda förutsättningar för att åstadkomma kvarvarande anpassningar till årsredovisning 2020.

På uppdrag av kommunens revisorer

Lars Holmkvist
Revisionens ordförande

Rikard Lundström
Revisionens vice ordförande

*skrivelsen godkänd via mail
den 11 maj kl. 16.23*

*skrivelsen godkänd via mail
den 11 maj kl. 15.53*

Bilaga: Revisionsrapport, Granskning av ny redovisningslag, EY

Arvidsjaurs kommun

Granskning av kommunens anpassning till
ny redovisningslagstiftning



Building a better
working world

Innehåll

1. Sammanfattning	2
2. Inledning	3
2.1. Bakgrund.....	3
2.2. Syfte, revisionsfrågor och avgränsning.....	3
2.3. Revisionskriterier.....	3
2.4. Genomförande	4
3. Granskningsresultat	5
3.1. Årsredovisningens delar, överskådlighet, rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper (LKBR kap. 4).....	5
3.2. Resultat- och balansräkningarna samt kassaflödesanalysens uppställningsform (LKBR kap. 5).....	5
3.3. Redovisningsprinciper	5
3.4. Noter, upplysningar (LKBR kap. 9).....	6
3.5. Förvaltningsberättelsens utformning (KLBR kap. 11).....	7
Checklista vid framtagandet av förvaltningsberättelsen.....	7

1. Sammanfattning

EY har på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Arvidsjaur kommun granskat övergången till ny normgivning för redovisningen. Uppdraget har i hög grad bedrivits på ett rådgivande sätt och i samarbete med kommunens ekonomichef. Syftet med arbetssättet har varit att skapa bra förutsättningar för kommunen att årsredovisning 2019 i så hög grad som möjligt ska vara anpassad till den nya normgivningen.

Granskningen visar att vad avser räkenskaperna och tillämpning av redovisningsprinciper så är det främst på följande områden som Arvidsjaur har ett anpassningsarbete att göra:

- Redovisning av statsbidrag
- Värdering av finansiella anläggningstillgångar – uppskrivning
- Leasing
- Klassificering av tomtmark till försäljning

Behov av anpassningsarbete i förvaltningsberättelsen finns främst på följande områden:

- Skilja (dela) på förvaltningsberättelsens formella innehåll och övrig information i årsredovisningen som inte är underställd samma krav på korrekthet och inte är föremål för revision.
- Struktur: Den nya rekommendationen ställer krav på en fast struktur där angiven information ska sorteras in under fasta rubriker och underrubriker.
- Den nya normgivningen ställer t.ex. krav på att den mesta informationen ska lämnas på koncernnivå. Den ställer också krav på information som tidigare normalt inte lämnats i kommunal förvaltningsberättelse, t.ex. kostnaden för revision av kommunens redovisning.

Vi bedömer att Arvidsjaur genomfört en omfattande anpassning till årsredovisning 2019. Det återstår dock fortfarande anpassningar som behöver göras men som inte hinns med till detta år. Kommunen har dock goda förutsättningar för att åstadkomma kvarvarande anpassningar till årsredovisning 2020.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

Regeringen beslutade i maj 2018, att med tillämpning från 1 januari 2019 införa en ny kommunal redovisningslag: Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Lagtexten i den nya lagen är dubbelt så omfattande som den gamla kommunala redovisningslagen, bl. a. beroende på att delar av Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer "flyttat in" i den nya lagen.

En viktig förändring är att kraven på "rättvisande bild" och andra grundläggande redovisningsprinciper skrivs in i lagen. Andra viktiga förändringar i den nya lagen är:

- Finansiella instrument som innehas för att generera värdestegring eller avkastning, t.ex. placerade pensionsmedel ska värderas till verkligt värde.
- Möjligheten att göra uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar tas bort.
- Nya, och jämfört med den tidigare lagen, omfattande upplysningskrav införs.
- Strukturen på årsredovisningen förändras bl. a. genom att drift- och investeringsredovisningen blir egna delar i årsredovisningen.
- Resultaträkningen får nya resultatposter och ev. extraordinära kostnader och intäkter ska netto.

Som en följd av den nya lagen har Rådet för kommunal uppdaterat merparten av sina rekommendationer med anpassningar till den nya lagen, gjort en del tillägg och förtydliganden samt även slagit ihop en del rekommendationer. Rådet har också givit ut två nya rekommendationer: R 14 Drift- och investeringsredovisning och R 15 Förvaltningsberättelse.

En konsekvens av den nya lagen är bl. a. att kommuner måste räkna om 2018 års räkenskaper och nyckeltal för att få jämförelsetal i årsredovisning 2019.

2.2. Syfte, revisionsfrågor och avgränsning

Det övergripande syftet med granskningen är att bedöma om kommunen i tillräcklig utsträckning anpassat sin redovisning och sina redovisningsrutiner till den nya normgivningen.

Granskningen indelas i två delmoment:

- ▶ Översiktlig granskning för identifiering av områden där det finns risker för att redovisningen avviker mot nya regelverk.
- ▶ Fördjupad inom riskområden för att bedöma avvikelsernas effekt på redovisningen granskning

2.3. Revisionskriterier

Med revisionskriterier avses de bedömningsgrunder som bildar underlag för granskningens analyser, slutsatser och bedömningar. I denna granskning utgörs revisionskriterierna av den nya redovisningslagstiftningen och ny normgivning från Rådet för kommunal redovisning som följt av den nya lagen.

2.4. Genomförande

Granskningsinsatserna har spridits över året. Inledningsvis identifierades väsentliga skillnader mellan den tidigare lagstiftningen och den nya. Löpande under året har sedan RKR:s uppdateringar och förnyad normgivning av följts.

En första granskningsinsats gjordes i samband med att kommunens delårsrapport granskades. Den visade att kommunen inte gjort någon egen analys av den nya normgivningen och vilka anpassningsbehov kommunen har. Kommunen hade vid det tillfället inte heller räknat om 2018 års räkenskaper för att få fram jämförelsetal till årsredovisning 2019.

Fortsatt granskning har skett inför och under bokslutsarbetet i samverkan med kommunens ekonomichef så att granskningsresultaten kunnat nyttjas i anpassningarna av räkenskaperna.

3. Granskningsresultat

Nedan kommenteras de olika områden som varit föremål för analys av kommunens redovisning i förhållande till den nya normgivningen. Utgångspunkten har varit att i Årsredovisning 2018 identifiera områden som är i behov av utveckling, omräkning och ev. rättelser.

3.1. Årsredovisningens delar, överskådlighet, rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper (LKBR kap. 4)

En årsredovisning ska upprättas på ett överskådligt sätt och bestå av:

- En resultaträkning
- En balansräkning
- En kassaflödesanalys
- Noter
- En driftredovisning
- En investeringsredovisning och
- En förvaltningsberättelse

lakttagelser: Kommunens årsredovisning för 2018 innehåller samtliga delar som den nya lagen kräver. Den har dock inte en struktur med en indelning som ger överskådlighet. Det är t.ex. svårt att få en uppfattning om vilka delar som utgör den formella förvaltningsberättelsen och vad som ska läsas som "annan information". Vidare ingår Drift- och investeringsredovisningen i förvaltningsberättelsen, de borde i stället presenteras i samma avsnitt som övriga räkningar. Delar av den information som ska höra till avsnittet Noter kan hittas i övrig löptext.

För att motsvara den nya lagens krav är strukturen och rubriksättningen i behov av att ses över.

3.2. Resultat- och balansräkningarna samt kassaflödesanalysens uppställningsform (LKBR kap. 5)

Resultat- och balansräkningarnas uppställningsformer reglerade i lagen som inte anger någon specifik uppställningsform för kassaflödesanalysen. RKR har dock i R 13 uttalat vilket innehåll och struktur kassaflödesanalysen ska ha samt anger några exempel på uppställningsformer.

lakttagelser: Resultaträkningen är i behov av att anpassas till nya lagen. Resultatraden: "Verksamhetens resultat" behöver läggas till och posterna: "Uppskjuten skatt" och "Skatt på årets resultat" tas bort då de ska ingå i "Verksamhetens kostnader". Balansräkningen är också i behov av att anpassas: Eget kapital ska redovisas i tre del poster "Årets resultat", "Resultatutjämningsreserv", och "Övrigt eget kapital" och posten: "Uppskjuten skatt" ska bort och beloppet redovisas i posten "Andra avsättningar". Inomlinjen-posten: "Ställda panter och ansvarsförbindelser" ska redovisas i delposter: Panter och jämförliga säkerheter, Pensionsförpliktelser som inte tagits upp bland skulder eller avsättningar samt Övriga ansvarsförbindelser.

3.3. Redovisningsprinciper

- Finansiella instrument som innehas för att generera värdestegring eller avkastning, ska värderas till verkligt värde (LKBR 7 kap. §§ 6-7), inte som förr då de värderades

enligt lägsta värdets princip. Kommunen har inga placeringsmedel så den förändrade principen saknar betydelse.

- Möjligheten att göra uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar tas bort (LKBR kap 7), innebärande att tidigare gjorda uppskrivningar ska återläggas. Kommunen har uppskrivna värden på 4 790 tkr i sina andelar i Kommuninvest Ekonomisk förening.
- Den grundläggande principen om periodisering (LKBR kap 4 § 4) ska tillämpas, bl. a. vid redovisning av statsbidrag. Kommunen har tidigare tillämpat matchningsprincipen på bidragsinkomsterna, innebärande att ej nyttjade bidrag skuldförts som inkomstförskott, trots att det inte finns krav på motprestationer eller återbetalning. Posten uppgår till 2 605 tkr.
- Leasingavtal ska redovisas i enlighet med dess ekonomiska innebörd. Det kan innebära att en leasad tillgång kan jämföras med en ägt och att framtida leasingavgifter kan jämföras med ett lån. I sådana fall ska objektet tas upp i bland balansräkningens tillgångar och leasingavgifterna som skuld. Om ett leasingavtal inte kan jämföras med ägande men det är icke uppsägningsbart ska beloppet för de framtida leasingavgifterna anges i not. Redovisning av leasingavtal är inte reglerat i LKBR men RKR:s rekommendation har uppdaterats efter lagens tillkomst på så sätt att tidigare "lätnadsregler" försvunnit. Kommunen saknar rutiner och information för att klassificera och redovisa sina leasingavtal enligt rekommendationen.

3.4. Noter, upplysningar (LKBR kap. 9)

Nya, och jämfört med den tidigare, omfattande upplysningskrav införts i LKBR. Utöver lagens bestämmelser har det i de omarbetade rekommendationerna från RKR tillkommit krav på upplysningar. Nedan fokuseras på lagkraven:

- Avvikelser från RKR:s rekommendationer och från grundläggande redovisningsprinciper ska anges i not. Av noten ska skälen och bedömning av effekten på resultat och ställning framgå. I Årsredovisning 2018 anges två avvikelser: tomtmark till försäljning redovisas som anläggningstillgång i stället för omsättningstillgång samt att finansiellt leasade tillgångar inte redovisas i balansräkningen. Skälen och bedömd effekt framgår inte.
- Principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder samt omräkning av utländsk valuta ska anges. I Årsredovisning 2018 anges värderingsprinciperna. Kommunen saknar poster i utländsk valuta och anger inte principer för omräkning.
- Var särredovisningar som upprättats till följd av bestämmelser i lag hålls tillgängliga ska anges. Så sker ej i Årsredovisning 2018.
- Om omräkning av jämförelsetal ej skett ska upplysning och skälen anges. Så sker ej i Årsredovisning 2018. Omräkning av 2017 år siffror i Årsredovisning 2018 gjorde ej.
- Värdeförändringar från finansiella instrument som innehåser för att generera avkastning eller värdestegring ska anges. Så sker ej i Årsredovisning 2018. Kommunen saknar sådan finansiella instrument.
- Bidrag till statlig infrastruktur kan redovisas på kommunens tillgångssida eller redovisas som kostnader. Upplysningar ska lämnas om hur dessa bidrag redovisas. Kravet gäller bara för kommunen inte koncernen. Så sker ej i Årsredovisning 2018. Kommunen har inte betalat ut bidrag till infrastruktur.

- Genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiella anläggningstillgång ska anges. Så sker ej i Årsredovisning 2018.
- För immateriella anläggningstillgångar som åsatts en längre nyttjandeperiod än fem år ska skälen anges. Så sker ej i Årsredovisning 2018. Kommunen redovisar inga immateriella anläggningstillgångar.
- Pensionsförpliktelseminskning till följd av utbetalning till stiftelse eller att försäkring tecknats ska anges. Försäkring av pensionsförpliktelser motsvarande 16,2 mnkr tecknades 2018 vilket anges. Kommunen har ingen pensionsstiftelse.
- Resultaträkningens extraordinära post ska specificeras till belopp, art i not. Kommunen redovisade inga extraordinära poster 2018.
- Revisionens kostnad för redovisningsrevisionen ska redovisas uppdelat på sakkunnigt biträde och förtroendevalda. Kravet gäller bara för kommunen, ej för koncernen. Så sker ej i Årsredovisning 2018.
- Vilka företag som ingår i den kommunala koncernen samt hur dess sammansättning ändrats under året. Framgår av Årsredovisningen 2018
- Vilka koncernföretag som inte konsoliderats och varför. Framgår inte av Årsredovisningen 2018
- Vilka koncernföretag som konsoliderats med kapitalandelsmetoden och varför. Framgår inte av Årsredovisning 2018.

3.5. Förvaltningsberättelsens utformning (KLBR kap. 11)

Förvaltningsberättelsens utformning har före LKBR:s tillkomst varit nära nog oreglerad, vilket haft till följd att det vuxit fram en flora av varianter i den kommunala sektorn och att någon egentlig praxis ej vuxit fram.

LKBR har 13 §§ om förvaltningsberättelsen. Dessa bestämmelser har tolkat i form Rådet för kommunal redovisning som gett ut en rekommendation på 25 sidor och även tagit fram en exempelskrift som omfattar 130 sidor.

Med beaktande av den nya normgivningen har med stöd av nedanstående checklista Arvidsjaur's förvaltningsberättelse gått igenom:

Checklista vid framtagandet av förvaltningsberättelsen

Checklista utgör ett stöd vid framtagandet av förvaltningsberättelsen för att kontrollera att inte något väsentligt utelämnats. Checklistan är inte heltäckande, eftersom det inte finns någon möjlighet att ta upp alla kommunspecifika områden som är av sådan betydelse att de bör tas upp i förvaltningsberättelsen. Checklistan delas in i de olika huvudrubrikerna:

1. Översikt över verksamhetens utveckling
 - a. Tabellöversikt (exempel i RKR R15 bilaga 1) med femårsperiod
 - b. Väsentliga förändringar kommenteras
2. Den kommunala koncernen
 - a. Organisationsschema(n)
 - b. Upplysningar om väsentliga privata utförare (vilka och omfattning)
 - c. Upplysningar om ägarandelar i koncernföretag och i andra företag där kommunen har ägarintresse
 - d. Upplysningar om betydande minoritetsägare i kommunala bolag
 - e. Motiv till att bedriva verksamhet i olika organisationsformer (särskilt bolag)

- f. Motiv till att anlita privata utförare
 - g. Ledning av nämnder och bolag
 - h. Väsentliga förändringar av den kommunala organisationsstrukturen det gångna året (nybildade bolag, sålda bolag, förvärvade bolag, nya avtal med väsentliga privata utförare, omstruktureringar, ledningsbyten etc.)
3. Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning
 - a. Följande är exempel på tänkbara viktiga förhållanden (endast vad som är viktigt för kommunen): förändringar i verksamheten, internationella skeenden, politiska beslut, utvecklingen på arbetsmarknaden, demografiska förändringar, faktorer som leder till behovsförändringar av kommunal service, klimatförändringar, marknadsförändringar
 - b. Konsekvensbeskrivningar av identifierade viktiga förhållanden
 - c. Väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer: omvärldsrisker, verksamhetsrisker, finansiella risker (karaktären och omfattningen av finansiella risker samt finanspolicy)
 - d. Pensionsförpliktelser
 - e. Hållbarhet
 4. Händelser av väsentlig betydelse, påverkan på de finansiella rapporterna
 - a. Köp, försäljning, etablering, nedläggning och omstrukturering av väsentliga verksamheter
 - b. Väsentliga avtal
 - c. Större investeringar
 - d. Betydande rättstvister
 5. Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten
 - a. Processer för fastställande av mål, budgetering och uppföljning
 - b. Processer och struktur för intern kontroll
 - c. Beskrivning av centrala styrdokument, såsom ägardirektiv, policy och riktlinjer
 - d. Roller och ansvarsfördelning inom kommunkoncernen
 6. God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning
 - a. Målavstämning med tydliga slutsatser
 - b. Utveckling av intäkter, kostnader och resultat
 - c. Budgetföljsamhet för drift och investeringar
 - d. Investeringar och deras finansiering
 - e. Pensionsskuldens utveckling
 - f. Soliditet
 - g. Känslighetsanalys
 7. Balanskravsresultat
 - a. Årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet
 - b. Balanskravsutredning
 - c. Resultatutjämningsreserven per balansdagen
 - d. Förändrade redovisningsprinciper som har påverkat balanskravsutredningen
 8. Väsentliga personalförhållanden
 - a. Medelantal anställda
 - b. Ålders- och könsfördelning
 - c. Genomsnittlig utbildningsnivå
 - d. Sjukfrånvaro
 - e. Personalförsörjning och kompetensutveckling
 9. Förväntad utveckling
 - a. Kända framtida förhållande och förväntningar, baserade på kända förhållanden som berör den kommunala koncernen och kommunen direkt eller indirekt
 - b. Risker och osäkerhetsfaktorer förknippade med dessa förhållanden.