

Landsting och regioner  
Ekonomidirektörer Lt  
Budgetdirektörer Lt  
Redovisningsdirektörer Lt  
Finansdirektörer Lt  
Landstingsekonomer

## Redovisningsfrågor för landsting 2013 och 2014

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2013 och för redovisningen för år 2014 ges här information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning (RKR)
- L-Bas 2013
- Omställningsfonden
- Särredovisning av Folk tandvården
- Prestationsbaserad ersättning för de mest sjuka äldre
- Redovisning av statsbidrag för en kvalitetssäker och effektiv sjukskrivningsprocess ("sjukskrivningsmiljarden")
- Överenskommelser för 2014
- God ekonomisk hushållning och resultatutjämningsreserver

### Rådet för kommunal redovisning (RKR)

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer, informationer samt idéskrifter. Nedan finns en sammanställning av det som publicerats år 2013. Mer upplysningar om RKR samt alla rekommendationer, utkast, skrifter, nyhetsbrev och informationer finns på RKR:s webbplats: [www.rkr.se](http://www.rkr.se)

Rekommendationer är RKR:s normerande publikationer. Text med fet stil i rekommendationerna är direkt normerande medan övrig text ska ses som vägledande och beskrivande. Om avvikelser från rekommendationer görs ska det i årsredovisningen anges vilken avvikelse som gjorts och skälen för detta. Avvikelsen ska kunna motiveras med att den medför en mer rättvisande bild

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

## **Nya/omarbetade rekommendationer under 2013**

### **• 21 Redovisning av derivat och säkringsredovisning**

Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2014, men tidigare tillämpning uppmuntras.

Rekommendationen innehåller generella villkor som ska vara uppfyllda vid tillämpning av säkringsredovisning vad gäller säkringsinstrument, säkrade poster samt säkringsförhållandet dem emellan. Rekommendationen behandlar primärt säkringsredovisning för säkringar av ränterisk och valutarisk, men viss vägledning ges även för säkringsredovisning av säkringar av energiprisrisker. Rekommendationen behandlar även redovisning av derivatinstrument som innehas som ett led i förvaltningen av en värdepappersportfölj.

En viktig utgångspunkt har varit att undvika skillnader mellan RKR:s normgivning och Bokföringsnämndens nya standardregelverk K3 för att underlätta upprättandet av sammanställd redovisning. Vissa specifika skillnader finns dock såsom möjligheten att under vissa förhållanden tillämpa säkringsredovisning för utställda optioner. Även upplysningskraven skiljer sig åt i syfte att samordna dessa med RKR:s rekommendation RR20 Redovisning av finansiella tillgångar och finansiella skulder.

### **• 22 Delårsrapport**

Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2014, men tidigare tillämpning uppmuntras.

Rekommendation anger minimikrav för innehållet i en delårsrapport och behandlar de principer som ska ligga till grund för bedömningen av vilka poster som ska tas med i de finansiella rapporterna samt värderingsprinciper för delårsrapporter. I de fall ett enskilt landsting vill ha ytterligare information i sin delårsrapport, utgör rekommendationen följaktligen inte någon begränsning.

### **• 13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal**

Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2014, men tidigare tillämpning uppmuntras.

Revideringen innebär ett förtydligande av hur avtal med en löptid om högst tre år ska hanteras. Förutsatt att leasingobjektets nyttjandeperiod inte väsentligt överskrider leasingkontraktets avtalstid samt att det sammantagna beloppet för flera avtal inom samma tillgångskategori inte är väsentligt, får leasingavtal med en avtalstid om högst tre år redovisas som ett operationellt avtal, oavsett om det annars uppfyller kriterierna för ett finansiellt avtal.

**Idéskrift: Utformning av tilläggsupplysningar 2013 – vägledning och exempel**

I syfte att öka följsamheten och förbättra jämförbarheten har RKR låtit utarbeta en vägledning med exempel på hur notupplysningarna i årsredovisningen kan utformas. Vägledningen i sig är inte normerande, utan den normerande texten finns i respektive rekommendation. Denna upplaga är en uppdatering av 2010 års skrift. I förhållande till föregående skrift har denna skrift bland annat kompletterats med exempel på tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna som inte behandlats i rekommendationerna. Skriften finns tillgänglig på RKR:s webbplats sedan november 2013.

**Utkast: Kostnadsredovisning av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 samt redovisning och värdering av vissa externt förvaltade pensionsmedel**

Syftet med utkastet till rekommendationen är att skapa neutralitet och jämförbarhet mellan olika kommuner/landsting, oavsett vilken form av förvaltning av pensionsmedel som valts. Därför föreslås att kostnader för pensioner redovisas enligt samma principer oavsett om landstinget väljer att förvalta pensionsmedel i egen regi, eller väljer att lösa förvaltningsfrågan genom en pensionsstiftelse eller en försäkringslösning. En grundläggande utgångspunkt i detta fall är att innebörden av en ekonomisk händelse, snarare än dess juridiska form, ska återspeglas i de finansiella rapporterna.

Enligt den s.k. blandmodellen ska utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 redovisas som kostnad i resultaträkningen. Precisionen i lagens formulering måste förstås mot bakgrund av att kommunernas och landstingens förvaltning av pensionsmedel, vid tidpunkten för regleringen, dominerades av egenregiförvaltning. Med tiden har alternativa lösningar för förvaltning av pensionsmedel (pensionsförsäkringar, stiftelser) blivit allt vanligare i kommunsektorn. De olika lösningarna är till viss del förknippade med olika kostnader, men även med olika risk.

Sammanfattningsvis innebär detta utkast till rekommendation att pensionsmedel som intjänats före 1998 ska kostnadsredovisas när utbetalning sker till den pensionsberättigade. Följaktligen föreslås att utbetalningar som sker till försäkringsbolag eller pensionsstiftelse inte kostnadsföras, utan aktiveras som tillgång. Angiven pensionsförpliktelse i ansvarsförbindelsen ska bruttoredovisas, inkl. särskild löneskatt.

Utbetalningar till försäkringslösningar eller stiftelselösningar som avser förmånsbestämda pensionsförpliktelser efter 1998 ska också aktiveras som en tillgång och den bokförda pensionsavsättningen ska bruttoredovisas, inkl. särskild löneskatt.

Synpunkter på detta utkast kan lämnas till RKR senast den 31 december 2013. Efter denna remissbehandling kommer RKR att bereda ärendet under vintern/våren 2014. Utkastet påverkar således inte bokföringen för år 2013.

### **Komponentavskrivning**

I nuvarande rekommendation nr 11.3 Materiella anläggningstillgångar finns viss normgivning om principer för avskrivningar. Huvudprincipen är att vald avskrivningsmetod ska spegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. Rekommendationen reglerar dock inte någon särskild modell eller metod som ska tillämpas, dock pekar rekommendationen på att vissa komponenter av väsentligt värde i en anläggningstillgång kan skrivas av separat.

Vid RKR:s styrelsemöte den 12 december beslutades att revidera rekommendationen om materiella anläggningstillgångar. Revideringen innebär att RKR i likhet med Bokföringsnämnden (K3) inför ett explicit krav på komponentavskrivning. Som bilaga till denna förändring har RKR skrivit ett yttrande där det bl.a. förs resonemang om vissa praktiska överväganden som uppkommer i samband med denna förändring. Det handlar t ex om hanteringen av tidigare gjorda större investeringar och eventuella krav på komponentavskrivningar även av dessa.

Med syftet att göra detta yttrande så tydligt som möjligt, och för att stödja praxisutvecklingen, beslöt styrelsen att yttrandet ska remissbehandlas. Synpunkter avseende praktiska överväganden och exempel mottages därför av RKR fram t o m den 31 mars 2014. Se RKR:S webbplats för ytterligare information.

Det explicita kravet på komponentavskrivning gäller inte för år 2013.

### **L-Bas 2013**

En uppdaterad version av L-Baskontoplanen, *L-Bas 2013*, finns tillgänglig på [http://www.skl.se/vi\\_arbetar\\_med/ekonomi/redovisning/l-bas-2013](http://www.skl.se/vi_arbetar_med/ekonomi/redovisning/l-bas-2013) Uppdaterade versioner av *L-Bas 2005* har publicerats varje år på Sveriges Kommuner och Landstings (SKL) webbplats, liksom dokument där förändringarna från året innan beskrivits. Se:

[http://www.skl.se/vi\\_arbetar\\_med/ekonomi/redovisning/publikationer-redovisning/l-bas\\_05\\_redovisning\\_publicationer](http://www.skl.se/vi_arbetar_med/ekonomi/redovisning/publikationer-redovisning/l-bas_05_redovisning_publicationer)

### **Omställningsfonden**

De senaste åren har kommuner och landsting haft en fordran på Omställningsfonden i sina bokslut pga. tidigare förutbetalda arbetsgivaravgifter. Nu i bokslutet för 2013 är denna fordran slutreglerad. Mer information om Omställningsfonden finns på deras webbplats: [www.omstallningsfonden.se](http://www.omstallningsfonden.se)

### **Särredovisning av Folkandvården**

Från och med 2012 ska landstingen använda den modell för enhetlig särredovisning av Folkandvården som redovisningscheferna tagit fram. I EkonomiNytt 27/11 från december 2011 finns en beskrivning av modellen och Excelblanketter bifogade som bilagor. Under 2014 kommer Statskontoret att göra en uppföljning av huvudmännens ekonomiska redovisning av folkandvården.

### **Prestationsbaserad ersättning för de mest sjuka äldre**

Regeringen beslutade den 12 december att betala ut prestationsbaserad ersättning för de mest sjuka äldre.

I redovisningssammanhang finns det en diskussion om hur detta statsbidrag bör periodiseras. Med vägledning av RKR:s rekommendation nr 18, Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar togs förra året ett initiativ av landstingens ekonomidirektörer för att få till stånd en enhetlig redovisning inom landstingen av bl.a. detta statsbidrag. Förslaget från den gruppen var att ersättningen bör ses som ett bidrag till de insatser som utförts under det gångna året och därför hänförs till år 2012. Vår bild av praxis är att de flesta följde detta förslag.

En förändring i årets bidrag är att bidragsgivaren nu utvecklat sin syn på hur och när medlen kan användas. Det sägs bl.a. att intentionen är att medlen får användas för förbättringsarbeten även för nästa år.

Enligt vår mening bör därför förutsättningarna för en periodisering bedömas lokalt av landstinget. Är det å ena sidan så att landstinget under 2013 genomfört förbättringsarbeten som har inneburit att man erhållit detta bidrag bör det vara möjligt att hänföra hela eller delar av bidraget till 2013. Är det å andra sidan så att landstinget har planer på utvecklingsåtgärder inom detta område under 2014 kan det vara möjligt att periodisera hela eller delar av bidraget till 2014.

### **Redovisning av statsbidrag för en kvalitetssäker och effektiv sjukskrivningsprocess ("sjukskrivningsmiljarden")**

Detta statsbidrag har redovisats som ett generellt statsbidrag i landstingens årsredovisningar, i enlighet med exempelbilaga till rekommendation från Rådet för kommunal redovisning (RKR). RKR har efter önskemål från landstingen ändrat i bilagan. Landstingen bör därför redovisa "sjukskrivningsmiljarden" som ett specialdestinerat statsbidrag senast från och med år 2014.

I SCB:s statistik för år 2013 kommer sjukskrivningsmiljarden för att underlätta jämförelser att enhetligt placeras som ett generellt bidrag.

### **Överenskommelser för 2014**

SKL har tillsammans med socialdepartementet arbetat med att förtydliga innehållet i överenskommelserna mellan SKL och staten för 2014. En samlad bild av överenskommelserna finns på

[http://www.skl.se/vi\\_arbetar\\_med/halsaochvard/overenskommelser](http://www.skl.se/vi_arbetar_med/halsaochvard/overenskommelser)

### **God ekonomisk hushållning och resultatutjämningsreserv**

Från och med den 1 januari 2013 kompletterades lagstiftningen om God ekonomisk hushållning bl.a. med nya möjligheter att utifrån reglerna om balanskravet utjämna intäkter över tid genom en resultatutjämningsreserv (RUR). (Prop. 2011/12:172.) De landsting som valt att använda sig av möjligheten med resultatutjämningsreserv har under 2013 beslutat om lokala riktlinjer för hanteringen av denna.

Det nya regelverket ska tillämpas i årsredovisningen för år 2013 oavsett om man valt att använda sig av en RUR eller inte. I förvaltningsberättelsen och specificeringen av det egna kapitalet i balansräkningen finns några generella nyheter som gäller alla kommuner och landsting.

I förvaltningsberättelsen finns nu ett krav på att en så kallad balanskravsutredning ska finnas. Uppställningsformen är delvis reglerad och utredningen ska definiera "Årets resultat efter balanskravsjusteringar" samt "Årets balanskravsresultat". Om man har en RUR ska förändringen av den också redovisas i balanskravsutredningen. Uppllysningar ska i förkommande fall även lämnas om hur tidigare års negativa balanskravsresultat regleras och det balanskravsresultat som är kvar att reglera. I SKL:s skrift, *RUR i praktiken*, finns exempel och resonemang om hur en balanskravsutredning kan sammanställas. Rapporten kan beställas eller laddas ned från följande webbsida:

[http://www.skl.se/vi\\_arbetar\\_med/ekonomi/publikationer-ekonomi/rur-i-praktiken](http://www.skl.se/vi_arbetar_med/ekonomi/publikationer-ekonomi/rur-i-praktiken)

På samma sätt som tidigare ska förvaltningsberättelsen innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för verksamhet och ekonomi uppnåtts och följts. Nytt är att man ska göra en utvärdering av den ekonomiska ställningen och dess utveckling.

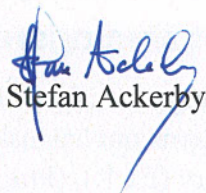
Eget kapital i balansräkningen ska fr.o.m. 2013 specificeras med följande underrubriker:


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

Observera att Resultatutjämningsreserven är en delpost till Eget kapital. Förändringar av reserven bokförs inte över resultaträkningen.

**För frågor** kopplade till detta EkonomiNytt vänd er i första hand till Leo Ruostejoki 08-452 78 97 och Anders Nilsson 08-452 76 42. Båda kan nås via e-post på mönstret: [foramn.efternamn@skl.se](mailto:foramn.efternamn@skl.se).

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

  
Stefan Ackerby

  
Leo Ruostejoki