

Landsting och regioner  
Ekonomidirektörer Lt  
Budgetchefer Lt  
Redovisningschefer Lt  
Finanschefer Lt  
Landstingsekonomer

## Redovisningsfrågor för landsting 2014 och 2015

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2014 och för redovisningen för år 2015 ges här information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning (RKR)
- L-Bas 2013
- Särredovisning av Folktandvården
- Riktade statsbidrag
- Landstingens Ömsesidiga Försäkringsbolag (LÖF)
- AFA
- Färdtjänst i RS
- Komponentredovisning
- Balanskravsutredning och resultatutjämningsreserv
- Noter och tilläggsupplysningar
- Översyn av den kommunala redovisningslagen

### Rådet för kommunal redovisning (RKR)

Rådet för kommunal redovisning ger ut rekommendationer, informationer samt idéskrifter. Nedan finns en sammanställning av det som publicerats år 2014. Mer upplysningar om RKR samt alla rekommendationer, utkast, skrifter, nyhetsbrev och informationer finns på RKR:s nya 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.

## Ny rekommendation under 2014

### Nr 23 Bestämmelser om löpande bokföring etc

Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2015, men tidigare tillämpning uppmuntras.

Lag om kommunal redovisning och Bokföringslagen har i huvudsak likalydande bestämmelser om löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik. RKR har tidigare inte utfärdat rekommendationer inom detta område. RKR har i stället hänvisat till den normering som utfärdats av bokföringsnämnden. Bokföringsnämnden har tidigare haft ett flertal rekommendationer och allmänna råd som reglerat området. Bokföringsnämnden har i december 2013 ersatt dessa med ett enda allmänt råd BFNAR 2013:2 Bokföring. Det är RKR:s uppfattning att god redovisningssed inom detta område är lika för den kommunala sektorn som för medelstora och större företag med undantag för några få skillnader som finns i lagstiftningen. RKR:s rekommendation om bokföring bygger därför till övervägande del på bokföringsnämndens allmänna råd. Skillnaderna består i att:

- delar i bokföringsnämndens allmänna råd som inte är relevanta för kommuner och landsting har tagits bort
- rekommendationen har anpassats till de delar där lagen om kommunal redovisning avviker från bokföringslagens bestämmelser
- layout och skrivsätt har anpassats till den standard som RKR brukar använda i sina Rekommendationer

Rekommendationen innehåller bestämmelser om löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik. Den är normerande i sin helhet. Rekommendationen kompletteras med en tillhörande detaljerad vägledning.

### Idéskrift

#### Sammanställd redovisning

Avsikten med denna idéskrift är att stimulera utvecklingen av god praxis inom området. För att korrekt upprätta en sammanställd redovisning för kommunkoncernen krävs kunskap om både kommunal och privat redovisning. Företagens redovisningsprinciper avviker på ett antal områden från den kommunala förvaltningens redovisningsprinciper. Likaså avviker privaträttsliga konsolideringsmetoder från metoder som används för sammanställd redovisning i kommuner.

### Informationer

#### Övergång till komponentavskrivning

I likhet med Bokföringsnämnden BFNAR 2012:1 (K3) har RKR lagt in ett explicit krav på tillämpning av komponentavskrivning i den uppdaterade rekommendationen RKR 11.4 Materiella anläggningstillgångar. Syftet med denna information är att ge vägledning till hur man bör resonera vid övergång till komponentavskrivning, i situationer då detta inte tidigare tillämpats. I samband med övergången kan det uppkomma ett antal praktiska frågor och problem. I hög

grad gäller detta hanteringen av tillgångar som är anskaffade före 2014 och som inte från början delats upp i komponenter. (Se även nedan avsnittet Komponentredovisning.)

### **Redovisning av statsbidrag**

Syftet med denna information är att förtydliga hur statsbidrag ska redovisas med utgångspunkt från rekommendation 18.1 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar, för att få en så rättvisande resultatredovisning som möjligt.

### **Pensionsmedel och pensionsförpliktelser**

RKR:s styrelse har beslutat att avvakta med att revidera rekommendationerna RKR 7.1 och RKR 17 till dess att utredningen En ändamålsenlig kommunal redovisning kommit med sina förslag (se avsnittet Översyn av den kommunala redovisningslagen nedan).

### **Ny webbplats**

RKR har publicerat en ny webbplats under året. Alla äldre dokument såsom rekommendationer, informationer med mera har publiceringsdatum april 2014.

### **L-Bas 2013**

En uppdaterad version av L-Baskontoplanen, *L-Bas 2013*, kommer strax efter helgerna att finnas tillgänglig på hemsidan: <http://webbutik.skl.se/sv/artiklar/l-bas-2013.html>. Uppdaterade versioner publiceras varje år på SKL:s webbplats, liksom dokument där förändringarna från året innan beskrivs. I år har företrädesvis redaktionella ändringar gjorts.

### **Särredovisning av Folk tandvården**

Statskontoret har följt upp landstingens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodell för folk tandvården som huvudmännen kommit överens om att använda från och med 2012. Statskontorets samlade bedömning är att landstingens ekonomiska redovisning av folk tandvården generellt sett har förbättrats betydligt sedan Statskontorets förra uppföljning för budgetåren 2008–2010.

Redovisningen behöver dock utvecklas för att den i sin helhet ska kunna bedömas som tillfredsställande. Statskontoret lämnar förslag på hur redovisningen kan förbättras. Statskontoret föreslår att huvudmännen:

- ingår en särskild överenskommelse, som bekräftas av respektive fullmäktige, om hur redovisningsmodellen ska implementeras och hanteras av huvudmännen,
- säkerställer att särredovisningen fastställs av fullmäktige, inkluderas i årsredovisningen och därmed omfattas av revision, samt
- förtydligar den gemensamma redovisningsmodellen enligt de rekommendationer som konsulten lämnar i bilaga till PM:et

Statskontoret föreslår också att regeringen håller sig informerad om hur huvudmännens arbete kring särredovisningen utvecklas, till exempel via SKL.

Det är viktigt att transparensredovisningen för 2014 upprätthålls på minst hit-tillsvarande nivå. Vi återkommer i frågan inför vårens redovisningschefsträff.

Statskontorets PM inklusive konsultens (EY) utredning finns på följande webbsida: <http://www.statskontoret.se/nyhetsarkiv/uppfoljning-av-landstingens-ekonomiska-redovisning-av-folktandvarden/>.

## Riktade statsbidrag

Under året har RKR publicerat en förtydligande information om redovisning av statsbidrag (se ovan). Ekonomidirektörerna har också ställt sig bakom de redovisningsregler redovisningscheferna gemensamt utarbetat (möte 27 november).

## Landstingens Ömsesidiga Försäkringsbolag (LÖF)

Solvens II-reglerna som träder i kraft den 1 januari 2016 innehåller ändrade krav på europeiska försäkringsbolag för beräkning av kapital, riskhantering och intern kontroll samt publik information till marknaden.

Europeiska tillsynsmyndigheten (EIOPA) har även utarbetat anvisningar för hur bolagen bör anpassa sin verksamhet till det nya regelverket. Dessa anvisningar gäller redan från den 1 januari i år, vilket ställer ökade krav på att LÖF fortlöpande anpassar sig till de nya regelverkskraven.

På bolagets ordinarie bolagsstämma i maj i år informerades därför bolagets ägare om att Solvens II regelverket innebär att LÖF:s kapitalbehov kommer att öka. LÖF:s styrelse fick därför i uppdrag på den ordinarie bolagsstämman att ta de kontakter med LÖF:s ägare landstingen/regionerna som de ansåg nödvändiga för att ett beslut i finansieringsfrågan skulle kunna fattas under en extra bolagsstämma senare på året.

En extra bolagsstämma har nu genomförts den 11 december i år och på denna fattade LÖF:s ägare beslut om att under nästa år tillskjuta det extra kapital som behövs enligt Solvens II regelverket.

Både inbetalning av nytt garantikapital (finansiell anläggningstillgång) och lösen av reverser (minskad långfristig skuld) kommer alltså att ske under 2015.

Enligt RKR nr 20 ska en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas i balansräkningen när landstinget blir part i det finansiella instrumentets avtalsmässiga villkor. Köpet eller försäljningen kan redovisas antingen på affärsdagen eller per likviddagen. Det ökade garantikapitalet ska alltså bokföras som finansiell anläggningstillgång och reverslösen ska bokföras som minskad skuld år 2015.

Eftersom reverserna kommer att lösas in nästa år ska de klassificeras om till kortfristiga skulder i årets bokslut, konto 285 Kortfristig del av långfristiga skulder.

Kom ihåg att tidigare nedskrivning av tillskott lämnat 2007–2008 ska återföras med en positiv resultateffekt om det ej redan är gjort.

## AFA

SKL har ställt fråga till AFA Försäkrings styrelse och fått svaret att det i år inte fattas något beslut om återbetalning av 2004 års premier. Nästa styrelsemöte då ett beslut om eventuell återbetalning kan fattas äger rum i mars 2015.

Det innebär alltså att det inte ska bokföras några intäkter i år för återbetalda premier avseende år 2004. Därmed bokförs naturligtvis inte heller någon fordran. Det är även fortfarande oklart om det blir någon återbetalning 2015.

I dagsläget är det inte mycket som talar för återbetalning av löneskatt på tidigare återbetalda medel.

## Färdtjänst i RS

I enkäten för landstings-RS 2014 ska landstingets eventuella kostnader och intäkter för färdtjänst särredovisas i flikarna nettokostnad, driftredovisning intäkter och driftredovisning kostnader. Särredovisningen ska göras under delområdet Trafik, DVO-kod 7.

Anledningen till denna förändring i enkäten är att kommunerna i flera län överlåtit färdtjänsten till den regionala kollektivtrafikmyndigheten. SCB vill därför fånga upp de kostnader respektive intäkter som förekommer inom detta område. I kommun-RS är färdtjänst ett eget verksamhetsområde, och SCB vill därför hantera färdtjänsten på samma sätt i landstings-RS.

## Komponentredovisning

I slutet av år 2013 utgav RKR en rekommendation (nr 11.4) med ett explicit krav på komponentredovisning som gäller från och med år 2014. Under våren 2014 utgav RKR ett yttrande där vissa förtydliganden om hur en successiv anpassning till rekommendationen kan gå till (se även ovan under avsnittet RKR).

Från och med 2014 ska kommuner och landsting förhålla sig till denna nya rekommendation. Komponentredovisning blir framöver en normgivande metod både inom privat och offentlig sektor. Kortfattat innebär metoden att större och väsentliga investeringar ska delas upp i ett antal delkomponenter med varierade avskrivningstider beroende på deras olika nyttjandetider. Tidigare tillämpades mer schablonmässiga avskrivningsmetoder för hela anläggningstillgången.

En effekt av den ändrade redovisningsprincipen är att vissa underhållsåtgärder som tidigare bokfördes i driftredovisningen istället ska aktiveras och avskrivas över nyttjandetiden. Under en övergångsperiod innebär detta i regel att kostnaderna minskar. Efter hand kommer dock avskrivningskostnaderna att öka. Det finns skäl att även beakta denna förändring i budgeteringssammanhang.

Införandet av komponentredovisning kan i införandeskedet vara administrativt betungande och det görs för närvarande med olika tidsperspektiv och på olika sätt. Många har t ex gjort uppdelningar på komponenter för större nyinvesteringar under 2014, andra har påbörjat planeringen med att införa redovisningsmetoden men har inte kommit så långt att man ännu förändrat redovisningen. Rekommendationen anger att även äldre större och väsentliga investeringar ska delas upp i komponenter. Även här har man kommit olika långt i sin anpassning.

Det finns ingen handgriplig normgivning som t ex anger vilka komponenter olika typer av anläggningstillgångar ska delas upp i. Kravet på komponentredovisning infördes något år tidigare för företagen. Ett tips är att ta kontakt med kommunala företag för att ta del av deras erfarenheter av att införa komponentredovisning. Under hösten skickade SKL ut ett utkast till idéskrift – Komponentredovisning i fastighetsförvaltningar i kommuner och landsting – till alla kommuner och landsting. Den färdiga skriften kommer att läggas ut på vår hemsida under januari månad 2015. I denna skrift ges tips och exempel på hur komponentredovisningen kan tillämpas.

I årsredovisningen för 2014 bör upplysningar lämnas om hur långt man kommit i sitt arbete med att tillämpa komponentredovisning (RKR.11.4).

### Balanskravsutredning och resultatutjämningsreserv

Från och med den 1 januari 2013 kompletterades lagstiftningen om God ekonomisk hushållning bland annat med nya möjligheter att utifrån reglerna om balanskravet utjämna intäkter över tid genom en resultatutjämningsreserv (RUR), prop. 2011/12:172. Det nya regelverket ska tillämpas i årsredovisningen från och med år 2013.

I förvaltningsberättelsen och specificeringen av det egna kapitalet i balansräkningen finns några generella nyheter som gäller alla kommuner och landsting oavsett om man valt att använda sig av en RUR eller inte.

I förvaltningsberättelsen finns nu ett krav på att upprätta en så kallad balanskravsutredning. Uppställningsformen är delvis reglerad och utredningen ska definiera summeringsraderna ”Årets resultat efter balanskravsjusteringar” samt ”Årets balanskravsresultat”. Om man har en RUR ska förändringen av den också redovisas i balanskravsutredningen. Upplysningar 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. Vår tolkning är att uppställningen av en balanskravsutredning bör ha följande grunduppställning för att den på ett enhetligt sätt ska definiera de obligatoriska summeringsnivåerna.

#### Balanskravsutredning (exempel)

<b>Årets resultat</b>	<b>100</b>
Samtliga realisationsvinster	-10
Realisationsvinster enl undantagsmöjlighet	4
Realisationsförluster enl undantagsmöjlighet	3
Orealiserade förluster i värdepapper	1
Återföring av orealiserade förluster i värdepapper	0
<b>Årets resultat efter balanskravsjusteringar</b>	<b>98</b>
Medel till resultatutjämningsreserv	-28
Medel från resultatutjämningsreserv	0
<b>Årets balanskravsresultat</b>	<b>70</b>

Det förekommer att man kan ha ytterligare poster i sin balanskravsutredning (t.ex. vissa öronmärkningar och s.k. synnerliga skäl). I regel är det lämpligt att sådana poster placeras på rader under resultatutjämningsreserv (se skriften *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 från och med 2013 specificeras med följande underrubriker:

Eget kapital  
Årets resultat  
– Resultatutjämningsreserv  
– Övrigt eget kapital

Rent bokföringsmässigt är det svårt att summera ihop dessa poster då Årets resultat normalt ingår i Eget kapital och Resultatutjämningsreserv samt Övrigt eget kapital är delposter av det Egna kapitalet. Det är dock viktigt att de olika delposterna runt Eget kapital finns specificerade i Balansräkningen. Rent tekniskt kan detta göras på flera sätt. En metod att göra detta på är

Eget kapital, ingående balans  
Årets resultat  
Eget kapital, utgående balans  
– Resultatutjämningsreserv  
– Övrigt eget kapital

Observera att Resultatutjämningsreserven är en delpost till Eget kapital. Förändringar av reserven bokförs inte över resultaträkningen. Övrigt eget kapital är en restpost (Eget kapital minus Resultatutjämningsreserv).

Det förekommer att man har andra därav-poster än dessa. I förekommande fall föreslår vi att dessa anges som därav-poster som placeras mellan Resultatutjämningsreserv och Övrigt eget kapital.

## Noter och tilläggsupplysningar

I olika former av granskningar och praxisstudier av årsredovisningar framkommer viss kritik om att noter och tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna inte alltid är tillräckliga. Som stöd för att förbättra denna typ av information vill vi tipsa om den skrift som RKR tagit fram, Utformning av tilläggsupplysningar. Den finns tillgänglig på följande webbsida:

<http://www.rkr.se/dokument/ideskrifter/>.

## Översyn av den kommunala redovisningslagen

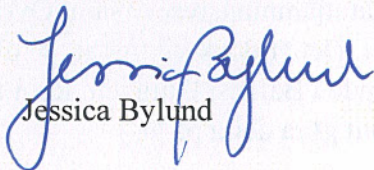
Under hösten 2014 har regeringen tillsatt en utredning med uppgift att göra en översyn av den kommunala redovisningslagen (En ändamålsenlig kommunal redovisning). Utredare är Gunvor Pautsch som tidigare varit kanslichef hos Bokföringsnämnden och varit ledamot i RKR:s styrelse. SKL:s representant i utred-

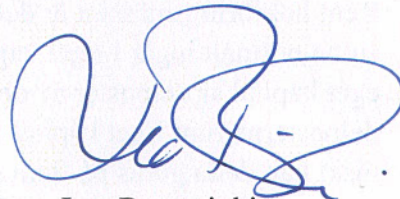
ningen är Anders Nilsson. Utredningen ska lämna sina förslag i mars 2016. En förändras lagstiftning kan bli tillämplig till år 2018.

Utredningsdirektiven är allmänt hållna med ett beaktande av den kommunala särarten, några ämnesområden är särskilt utpekade. Det handlar bland annat om pensionsredovisningen både avseende skulder och tillgångar, koncernredovisning, delårsrapporter, särredovisning av vissa kommunala verksamhetsgrenar, beakta förändringar i bokföringslag och årsredovisningslag. Utredningen ska även undersöka hur lagar och normgivning efterlevts samt utreda behovet av åtgärder för att förbättra efterlevnaden. Se utredningen direktiv på webbplatsen: <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/245901/>.

**Frågor** med anledning av detta EkonomiNytt besvaras av Leo Ruostejoki, tfn 08-452 78 97, och Anders Nilsson, tfn 08-452 76 42. Båda kan nås via e-post på mönstret: [fornamn.efternamn@skl.se](mailto:fornamn.efternamn@skl.se).

SVERIGES KOMMUNER OCH LANDSTING  
Sektionen för ekonomisk analys

  
Jessica Bylund

  
Leo Ruostejoki