

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

## Redovisningsfrågor för landsting 2015 och 2016

Som ett stöd för arbetet med årsredovisningen 2015 och för redovisningen för år 2016 ges här information om ett antal aktuella redovisningsfrågor.

- Rådet för kommunal redovisning (RKR)
- L-Bas 2013
- Statsbidrag
- AFA Försäkring
- Landstingens Ömsesidiga Försäkringsbolag (LÖF)
- Beräkning och redovisning av balanskravsresultat
- Komponentredovisning
- Redovisning av negativ ränta
- 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 2015. Mer upplysningar om RKR samt alla rekommendationer, utkast, skrifter, nyhetsbrev, yttranden 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.

## Omarbetade rekommendationer under 2015

### Nr 2.2 Särskild avtalspension, visstidspension och omställningsstöd m.m.

Rekommendationen ersätter rekommendation 2.1 och gäller från det att den publicerades.

Rekommendationen har uppdaterats med anledning av de nya bestämmelserna kring OPF-KL, Bestämmelser om omställningsstöd och pension för förtroendevalda. I de nya pensionsbestämmelserna är reglerna om visstidspension ersatta av ett omställningsstöd.

Ett förtydligande har även gjorts kring att rekommendationen inte behandlar förtroendevaldas ålderspension. Denna regleras i rekommendation 17.1 Värdering och upplysningar om pensionsförpliktelser.

### Nr 17.1 Värdering och upplysningar om pensionsförpliktelser

Rekommendationen ersätter rekommendation 17 och gäller från räkenskapsår 2015.

Rekommendationen har uppdaterats med anledning av de nya bestämmelserna kring OPF-KL, Bestämmelser om omställningsstöd och pension för förtroendevalda. Av rekommendationen framgår bland annat hur ålderspension till förtroendevalda ska värderas enligt OPF-KL.

## Informationer

### Beräkning och redovisning av balanskravsresultat

I lagen (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) formaliserades kraven avseende redovisning av balanskravet i samband med införandet av resultatutjämningsreserv. Trots detta har det uppmärksammats att det finns behov av klaggörande och förtydligande kring redovisning av balanskravet.

I informationen görs en uppräkningslista av poster som ska ingå i beräkningen av balanskravsresultatet. Dessa utgör en fullständig uppräkningslista vilket medför att synnerliga skäl inte får ingå. Synnerliga skäl får hanteras på rader efter balanskravsresultatet.

*Se avsnitt Beräkning och redovisning av balanskravsresultat för mer information.*

## Yttranden

### Yttrande om redovisning och periodisering av statsbidrag som ges som tillfälligt stöd till kommuner och landsting för att hantera den rådande flyktingsituationen

Yttrande har lämnats med anledning av det tillfälliga stödet till kommuner och landsting på grund av den rådande flyktingsituationen. I yttrandet har RKR lämnat följande ställningstagande:

”Enligt Rådet för kommunal redovisning (RKR) bör inkomsten periodiseras antingen med en jämn fördelning fr.o.m. december 2015 (regeringsbeslut om regleringsbrev för anslaget 1:5 inom UO25) eller från den månad 2015 när kommunen eller landstinget bedömt att kostnaderna för

flyktingsituationen började öka i betydande omfattning, t.o.m. 2016. Bidragets storlek samt hur periodiseringen har skett ska framgå av not till resultaträkningen.

Bidraget ska i resultaträkningen klassificeras som generellt.”

*För kommentarer och tolkningar kring ovanstående ställningstagande, se vidare under Statsbidrag – Tillfälligt statsbidrag för mottagning av flyktingar.*

## **L-Bas 2013**

En uppdaterad version av L-Baskontoplanen, L-Bas 2013 samt dokument över aktuella kontoförändringar finns tillgänglig på kontoplanens sida i SKL:s webbutik: <http://webbutik.skl.se/sv/artiklar/l-bas-2013.html>. Förändringarna gäller från 2016.

I år har bland annat kompletteringar gjorts med anledning av det nya pensionsavtalet OPF-KL samt förtydliganden avseende konton för läkemedel. Utöver detta har kontogrupp 77 Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar av anläggningstillgångar flyttats till kontogrupp 79.

## **Statsbidrag**

### **Klassificering av statsbidrag för att stärka hälso- och sjukvården**

I budgetpropositionen för 2016 återfinns en förstärkning av hälso- och sjukvården med 1 miljard kronor. Statsbidraget byter sedan utgiftsområde från och med år 2017, då landstingen erhåller 500 miljoner kronor per år som en del av generella statsbidrag och utjämning.

Det föreslagna bidraget:

- Är avsett för hälso- och sjukvård i bred bemärkelse, vilket medför att syftet är av mer generell karaktär där landstingen/regionerna fritt kan fördela resurserna
- Utbetalas utan någon form av motprestation eller krav på återrapportering
- Fördelas proportionellt utifrån befolkningens mängd
- Ingår från och med 2017 i posten generella statsbidrag och utjämning

Om ett bidrag ändrar klassificering mellan två år, men i grunden utgör samma bidrag, påverkar detta jämförbarheten i redovisningen. Utifrån ovanstående grunder bedömer vi att det föreslagna statsbidraget för att stärka hälso- och sjukvården bör redovisas som ett generellt statsbidrag år 2016.

Redovisning för 2016 sker på konto **829 Generella bidrag från staten**.

### **Tillfälligt statsbidrag för mottagning av flyktingar**

I det ställningstagande som RKR lämnat med anledning av det tillfälliga statsbidraget för mottagning av flyktingar anges:

”Enligt Rådet för kommunal redovisning (<http://www.rkr.se/dokument/yttranden/>) bör inkomsten periodiseras antingen med en jämn fördelning fr.o.m. december 2015 (regeringsbeslut om regleringsbrev för anslaget 1:5 inom UO25) eller från den månad 2015 när kommunen eller landstinget bedömt att kostnaderna för flyktingsituationen började öka i betydande omfattning, t.o.m. 2016.”

Enligt RKR:s ställningstagande ska i första hand en tidsmatchning ske från beslutstidpunkten, det vill säga från december 2015 genom att en trettondel redovisas på 2015 medan resterande tolv trettondelar redovisas på 2016. Om situationen uppstod tidigare under 2015 finns det dock möjlighet att fördela bidraget med upp till 12 månader under 2015 och resterande del över tolv månader under 2016.

Redovisning av flyktingersättningen görs på konto **829 Generella bidrag från staten**.

Via frågor har vi förstått att det finns de som gärna vill se detta statsbidrag som en avgränsad finansiering av framtida och fleråriga verksamhetsprojekt inom flyktingområdet. Man undrar därför om bidraget kan periodiseras under flera år än 2015 och 2016. Utifrån redovisningsmässiga utgångspunkter är det dock klart att bidraget är riktat till åren 2015 och 2016, det innebär att de i externredovisningen ska intäktsföras under denna period.

### **En förbättrad förlossningsvård och insatser för kvinnors hälsa**

För 2015 utbetalas till landstingen stimulansmedel om 200 miljoner kronor i syfte att förbättra förlossningsvården och för att stärka insatserna för kvinnors hälsa. Bedömningen är att medlen bör redovisas på 2015.

### **AFA Försäkring**

AFA Försäkrings styrelse beslutade i mars 2015 om återbetalning av inbetalda premier för kollektivavtalad sjukförsäkring AGS-KL samt avgiftsbefrielseförsäkring avseende år 2004. Återbetalningen för kommuner, landsting och regioner genomfördes under november 2015. För övriga kommer den ske under år 2016.

Återbetalda premier ska redovisas som verksamhetens intäkter i resultaträkningen, enligt L-Bas i kontogrupp 39. Det bör även bli aktuellt att klassificera posten som en jämförelsestörande post enligt rekommendation 3.1.

### **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.

Under året har både inbetalning av nytt garantikapital och lösen av reverser genomförts. Det ökade garantikapitalet ska bokföras som finansiell anläggningstillgång medan reverslösen ska bokföras som en minskad skuld.

I de försäkringsavtal som finns mellan LÖF och landstingen/regionerna har LÖF:s styrelse rätt att besluta om tilläggspremier. För att säkerställa att de nya reglerna kring Solvens II uppnås vid årsskiftet har styrelsen under året beslutat om en tilläggspremie för 2015. Tilläggspremien ska redovisas som en premiekostnad för 2015.

## Beräkning och redovisning av balanskravsresultat

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.

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.

RKR har under 2015 utkommit med en information ”Beräkning och redovisning av balanskravsresultat” (<http://www.rkr.se/dokument/informationer/>), där det definieras hur denna uppställning ska göras och vilka poster som kan ingå i respektive rad i uppställningen. I tidigare praxis har denna uppställning och redovisning ofta kallats Balanskravsutredning, RKR använder sig dock inte av denna benämning.

Jämfört med viss tidigare praxistillämpning bör man nu särskilt observera att raden ”Reducering av samtliga realisationsvinster” enbart ska redovisa vinster som uppkommit vid försäljningar av anläggningstillgångar. Summeringsraden ”Balanskravsresultat” får inte innehålla andra poster än de som anges i uppställningen. Eventuell förekomst av synnerliga skäl och andra öronmärkningar kan tillföras uppställningen men ska då placeras under summeringsraden ”Balanskravsresultat”. För ytterligare detaljer se RKR:s information.

Uppställning och beräkning av balanskravsresultat	Exempel
<b>Årets resultat enligt resultaträkningen</b>	<b>100</b>
Reducering av samtliga realisationsvinster	-10
Justering för realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet	4
Justering för realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet	3
Orealiserade förluster i värdepapper	1
<u>Justering för återföring av orealiserade förluster i värdepapper</u>	<u>0</u>
<b>Årets resultat efter balanskravsjusteringar</b>	<b>98</b>
Reservering av medel till resultatutjämningsreserv	-28
<u>Användning av medel från resultatutjämningsreserv</u>	<u>0</u>
<b>Balanskravsresultat</b>	<b>70</b>

Om man har valt att avstå från att använda sig av resultatutjämningsreserver behöver man inte redovisa dessa rader i uppställningen. Summeringsraderna Årets resultat efter balanskravsjusteringar och Balanskravsresultat sammanfaller då till en summeringsnivå.

Upplysningar ska i förkommande fall även lämnas om hur tidigare års negativa balanskravsresultat regleras och det balanskravsresultat som är kvar att reglera.

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

## **Komponentredovisning**

2013 utgav RKR en rekommendation (nr 11.4) med ett explicit krav på komponentredovisning. Under våren 2014 utgav RKR ett yttrande där vissa förtydliganden om hur en successiv anpassning till rekommendationen kan gå till.

Sedan 2014 har kommuner och landsting arbetat med att anpassa redovisningen till denna 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 och investeringarna ökar. Efter hand kommer dock avskrivningskostnaderna att öka. Det finns skäl att även beakta denna förändring i budgetsammanhang.

Det finns ingen handgriplig normgivning som t ex anger vilka komponenter olika typer av anläggningstillgångar ska delas upp i. SKL har bland annat tagit fram en idéskrift, Komponentredovisning av fastigheter i förvaltningar. I skriften ges tips och exempel på hur komponentredovisningen kan tillämpas. Denna kan laddas ner från vår webbplats ([www.skl.se](http://www.skl.se)).

I årsredovisningen för 2015 bör upplysningar lämnas om hur långt man har kommit i sitt arbete med att tillämpa komponentredovisning (RKR 11.4).

## **Redovisning av negativ ränta**

Den negativa räntan medför att det uppstår behov av principer för hur denna ska redovisas både när det gäller placerade och upplånade medel. Vad vi känner till finns i dagsläget ingen normering av detta vare sig för den privata sektorn eller för kommuner/landsting. I ett försök att få sektorn att hantera detta på ett enhetligt sätt i avvaktan på eventuell normering föreslår vi följande:

### **Negativ avkastning/ränta på placeringar**

Enligt rekommendation 18.1, Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar, ska en intäkt redovisas när bland annat villkoret att de ekonomiska fördelarna med transaktionen kommer att tillfalla kommunen. Eftersom en negativ avkastning istället medför ett utflöde av resurser är inte definitionen för intäkt uppfylld.

Tolkningen blir utifrån detta att negativ ränta på placerade medel bör redovisas som en finansiell kostnad/räntekostnad.

### **Negativ ränta på upplåning**

En ränteintäkt utgör i normalfallet avkastning på egna medel. I det fall man istället erhåller ersättning för lånade medel uppstår frågan om en skuld kan generera en intäkt.

Tolkningen blir att negativ ränta på lånade medel löpande bör redovisas som en minskad finansiell kostnad/räntekostnad.

### **Översyn av den kommunala redovisningslagen**

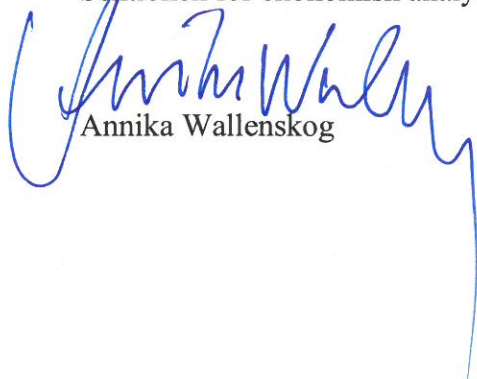
Sedan 2014 pågår en statlig utredning med uppgift att göra en översyn av den kommunala redovisningslagen (En ändamålsenlig kommunal redovisning). Utredare är Gunvor Pautsch, f.d. kanslichef hos Bokföringsnämnden och f.d. ledamot i RKR:s styrelse. Utredningen ska lämna sina förslag i mars 2016. Utredningsförslagen kommer sannolikt att remissbehandlas under 2016. En ny lagstiftning kan bli tillämplig fr.o.m. 2018.

Utredningsdirektiven är allmänt hållna. Några ämnesområden är särskilt utpekade, pensionsredovisningen både avseende skulder/avsättningar/ansvarsförbindelse och tillgångar, sammanställd redovisning, delårsrapporter, anpassningar till förändringar i bokföringslag och årsredovisningslag samt beaktande av kommunal särart m.m.

**Frågor** med anledning av detta EkonomiNytt besvaras av Robert Heed, tfn 08-452 71 41, och Anders Nilsson, tfn 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

Sektionen för ekonomisk analys



Annika Wallenskog



Robert Heed