

# REKOMMENDATION 16.2

## Redovisning av kassaflöden

September 2010



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

### Innehåll

Denna rekommendation anger hur redovisningen av kassaflöden ska upprättas.

---

### Rekommendationens bindande verkan

**Text markerad med fet stil** utgör den normerande delen i denna rekommendation. Om avvikelser från rekommendationen görs ska enligt 1 kap. 3 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning i årsredovisningen anges vilken avvikelse som gjorts och skälen för detta.

---

### Lagregler

I 7 kap. lagen om kommunal redovisning anges att kommunens eller landstingets finansiering och investeringar under räkenskapsåret ska redovisas i en finansieringsanalys.

---

### Definitioner

*Kassaflöde* – in- och utflöde av likvida medel

*Likvida medel* – kassamedel, disponibla tillgodohavanden hos banker eller motsvarande institut, samt kortfristiga, likvida placeringar

*Rörelsekapital* – omsättningstillgångar minskat med kortfristiga skulder

*Löpande verksamhet* – de verksamheter som utgör kommunens eller landstingets huvudsakliga verksamhet förutom investerings- och finansieringsverksamhet

*Investeringsverksamhet* – förvärv och avyttring av anläggningstillgångar och sådana placeringar som inte inryms i begreppet likvida medel

*Finansieringsverksamhet* – åtgärder som medför förändringar i storleken och sammansättningen av kommunens eller landstingets långfristiga fordringar och skulder samt minskning av avsättningar på grund av utbetalningar

---

### Kassaflödesanalysens utformning

**Kassaflödesanalysen ska redovisa betalningsflödena uppdelat på sektorerna löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet samt, i förekommande fall, utbetalning av bidrag till statlig infrastruktur. Analysen ska visa förändring av likvida medel.**

**Detaljeringsnivån i uppställningen av analysen ska avvägas utifrån delposternas informationsvärde. Delposter som inte är väsentliga kan redovisas i form av tilläggsupplysningar.**

**Kassaflödesanalysens poster under rubrikerna investeringsverksamheten respektive finansieringsverksamheten ska redovisas brutto.**

Justering för förändring av rörelsekapitalet bör för väsentliga belopp hänföras till respektive sektor. Om detta inte är möjligt får justering för förändring av rörelsekapitalet i sin helhet hänföras till den löpande verksamheten eller redovisas under en egen rubrik.

**De regler i 5 kap. 6 § lagen om kommunal redovisning som gäller jämförelsetal och omräkning ska också tillämpas i kassaflödesanalysen.**

---

## Upplysningar

**Av kassaflödesanalysen eller av upplysningar ska eventuella justeringar av poster som ej är likviditetspåverkande framgå. Rörelsekapitalets förändring ska specificeras. Av upplysningarna ska också framgå väsentliga betalningsflödespåverkande händelser som avviker från det normala.**

---

## Ikraftträdande

**Denna rekommendation ersätter rekommendation 16.1, Redovisning av kassaflöden, juni 2008. Rekommendationen gäller från 2010.**

---

## Bilaga 1

	200x	200x-1
<b>DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN</b>		
Årets resultat	_____	_____
Justering för ej likviditetspåverkande poster, <sup>not 1</sup>	_____	_____
Minskning av avsättningar pga. utbetalningar	_____	_____
<i>Medel från verksamheten före förändring av rörelsekapital</i>	=====	=====
Ökning/minskning kortfristiga fordringar	_____	_____
Ökning/minskning förråd och varulager	_____	_____
Ökning/minskning kortfristiga skulder	_____	_____
<b>Kassaflöde från den löpande verksamheten</b>	=====	=====
<b>INVESTERINGSVERKSAMHETEN</b>		
Investering i immateriella anläggningstillgångar	_____	_____
Försäljning av immateriella anläggningstillgångar	_____	_____
Investering i materiella anläggningstillgångar	_____	_____
Försäljning av materiella anläggningstillgångar	_____	_____
Investering i finansiella anläggningstillgångar	_____	_____
Försäljning av finansiella anläggningstillgångar	_____	_____
<b>Kassaflöde från investeringsverksamheten</b>	=====	=====
<b>FINANSIERINGSVERKSAMHETEN</b>		
Nyupptagna lån	_____	_____
Amortering av långfristiga skulder	_____	_____
Ökning långfristiga fordringar	_____	_____
Minskning av långfristiga fordringar	_____	_____
Minskning av avsättningar pga. utbetalningar	_____	_____
<b>Kassaflöde från finansieringsverksamheten</b>	=====	=====
<b>UTBETALNING AV BIDRAG TILL STATLIG INFRASTRUKTUR</b>		
Utbetalning av bidrag till statlig infrastruktur	_____	_____
<b>Årets kassaflöde</b>	=====	=====
<b>Likvida medel vid årets början</b>	_____	_____
<b>Likvida medel vid årets slut</b>	=====	=====
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
<b>RÄNTEBÄRANDE NETTOTILLGÅNG/SKULD</b>		
<b>Räntebärande nettotillgång/skuld vid årets början</b>	_____	_____
<b>Räntebärande nettotillgång/skuld vid årets slut</b>	=====	=====
<b>Not 1 Specifikation av ej likviditetspåverkande poster</b>		
Justering för av- och nedskrivningar	_____	_____
Justering för gjorda avsättningar	_____	_____
Justering för upplösning av bidrag till statlig infrastruktur	_____	_____
Justering för övriga ej likviditetspåverkande poster	_____	_____

## Kommentarer till exemplet

Exemplet utgör inte en del av rekommendationen. Exemplet utgör vare sig en maximiversion med samtliga möjliga rader som kan behöva vara med eller minimiversion med det minsta möjliga som kan behöva redovisas. Nedan följer några kommentarer till det redovisade exemplet:

### DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN

I exemplet startar analysen med Årets resultat. Ett alternativ är att bruttoredovisa även denna post och börja med verksamhetens intäkter etc.

Justering för ej likviditetspåverkande poster har i exemplet lagts på en rad och specificerats i not. I exemplet har alla förändringar av rörelsekapitalet hänförs till den löpande verksamheten.

### INVESTERINGSVERKSAMHETEN

I exemplet har lagts in rader för investering respektive försäljning av de olika tillgångslagen. Om delbeloppen är små kan redovisningen komprimeras till endast *raderna investering i anläggningstillgångar respektive försäljning av anläggningstillgångar*. Delposterna kan då specificeras i en not i stället. Utgångspunkten är att redovisningen ska ske brutto. Det innebär att om kommunen eller landstinget erhållit investeringsbidrag bör detta också framgå i analysen. Anskaffningar med hjälp av finansiell leasing specificeras antingen på egna rader eller i not.

### FINANSIERINGSVERKSAMHETEN

Nyupptagna lån genom finansiell redovisning kan specificeras antingen på egen rad eller i not. Lån som innehas med avsikten att de löpande ska omsättas hos samma långivare kan nettoredovisas. Upplysning ska i så fall lämnas om att så har skett.

### UTBETALNING AV BIDRAG TILL STATLIG INFRASTRUKTUR

Utbetalning av bidrag till statlig infrastruktur specificeras på särskild rad och under egen rubrik.

### MINSKNING AV AVSÄTTNINGAR

Minskning av avsättningar kan ske antingen på grund av att utbetalningar skett eller därför att avsättningsbehovet omvärderats. Minskningar av avsättningar på grund av att utbetalningar skett tas upp under den löpande verksamheten eller finansieringsverksamheten beroende på vad utbetalningen avser.

### RÄNTEBÄRANDE NETTOTILLGÅNG/SKULD

Specifikation av hur *räntebärande* nettotillgång eller nettoskuld förändrats har lagts in i exemplet. Ett annat alternativ är att visa förändringen av totala nettotillgången eller nettoskulden.

## Bilaga

---

### Överväganden och motiveringar till rekommendationens utformning

Enligt 7 kap. 7 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning ska kommunens eller landstingets finansiering och investeringar under året redovisas i en finansieringsanalys. I författningskommentaren poängterar lagstiftaren att en ständig utveckling pågår inom området för finansieringsanalys och att en reglering bör ske med hänsyn tagen till detta. Den närmare utformningen bör prövas inom ramen för god redovisningssed.

Av författningskommentaren framgår att:

”En naturlig utgångspunkt kan dock vara att det i finansieringsanalysen lämnas en beskrivning av den likvidmässiga hanteringen som utvisar flödet av betalningarna. I normalfallet kan en finansieringsanalys lämpligen innehålla uppgifter om betalningsflödet från den löpande verksamheten, försäljning av anläggningstillgångar, ökning och minskning av långfristiga skulder respektive avsättningar samt investeringar.”

Lagens förarbeten ställer inte några ytterligare preciserade krav på innehållet i finansieringsanalysen.

I lagen om kommunal redovisning används begreppet finansieringsanalys. I denna rekommendation benämns rapporten kassaflödesanalys.

En normering av uppställning och innehåll av kassaflödesanalysen i kommuner och landsting är önskvärd eftersom den säkerställer att tillräcklig information lämnas samt att jämförelser underlättas.

En kassaflödesanalys kan upprättas antingen genom direkt metod eller indirekt metod. Direkt metod innebär att in- och utbetalningar fångas direkt i redovisningen medan indirekt metod innebär att betalningsflödena härleds från redovisade kostnader och intäkter genom att justeringar görs för poster som ej påverkar likviditeten och rörelsekapitalets förändring. Båda metoderna kan användas men den indirekta metoden är i dag den som oftast tillämpas.

De justeringar som görs för att härleda betalningsflödena bör redovisas öppet. Detta kan ske antingen genom att posterna läggs in direkt i analysen eller i form av tilläggsupplysningar.

Detaljeringsnivån i uppställningen av analysen bör avvägas utifrån delposternas informationsvärde. Delposter som inte är väsentliga kan med fördel i stället redovisas i form av tilläggsupplysningar.

Den information som lämnas i analysen avseende investerings- och finansieringsverksamheten, samt i förekommande fall utbetalning av bidrag till statlig infrastruktur, bör lämnas brutto för att på så sätt bäst spegla de verkliga kassaflödena. Med brutto menas att in- och utbetalningar inte kvittas mot varandra. Förvärv och försäljning av anläggningstillgångar bör redovisas per tillgångsslag, antingen direkt i analysen eller i form av tilläggsupplysningar. Investeringsbidrag redovisas på egen rad i analysen under rubriken investeringsverksamheten. Bidrag till statlig infrastruktur redovisas under egen rubrik och på egen rad. Anledningen till att bidrag till statlig infrastruktur ska redovisas under egen rubrik och på egen rad är att den ekonomiska händelsen inte är entydigt hänförlig till någon av de andra sektorerna samt att en separat redovisning underlättar jämförelsen såväl över tiden som mellan olika redovisningsenheter.

Förändringar av rörelsekapitalet bör hänföras till respektive sektor. Saknas förutsättningar för detta eller om beloppen är oväsentliga får justering för förändring av rörelsekapitalet i sin helhet hänföras till den löpande verksamheten.

Lagen om kommunal redovisning innehåller inga bestämmelser om jämförelsetal och krav på omräkning vid ändrad redovisningsprincip för kassaflödesanalysen. Motsvarande krav som gäller för balans- och resultaträkning enligt 5 kap 6 § beträffande jämförelsetal och omräkning, bör dock ställas även för denna rapport.

För att underlätta förståelsen och informationsvärdet av kassaflödesanalysen bör tilläggsupplysningar lämnas i tillräcklig omfattning. Väsentliga betalningsflödespåverkande händelser som avviker från det normala bör kommenteras. Till exempel bör effekterna av en omfattande exploateringsverksamhet särredovisas i tilläggsupplysningarna. Investeringar och finansiering via finansiell leasing bör specificeras i not. Mått som används i kommunens eller landstingets styrning, t.ex. räntebärande nettolåneskuld/nettotillgång, kan också redovisas som tilläggsupplysning.

### Rådet för Kommunal Redovisning

är normgivande organ för redovisningen på det kommunala området, dvs. för kommuner, landsting och kommunalförbund.

Bokföring och redovisning

skall fullgöras enligt god redovisningssed.

Till god sed hör att följa rekommendationer som ges av normgivande organ. Om man avviker från dessa skall upplysning om detta och skälen för avvikelsen anges i årsredovisningen.

### Rådet för Kommunal Redovisning

publicerar normerande text under rubriken

”Rekommendationer”. Vad som i övrigt publiceras av Rådet, såsom vägledningar och idéskrifter är inte normerande, men kan vara till hjälp vid behov av tolkning av vad som är god redovisningssed.

