

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

INFORMATION

Fastställande av ingångsbalansräkning och andra jämförelsetal 2019 i samband med övergång till rapportering enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning – vägledning och exempel

Mars 2019

Bakgrund

Från och med januari 2019 ska lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) tillämpas av samtliga kommuner, landsting/regioner och kommunalförbund. Av lagens 4 kap. 4 § framgår vilka grundläggande redovisningsprinciper som ska tillämpas. En av dessa grundläggande redovisningsprinciper är kontinuitetsprincipen, vilken innebär att den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret. Det framgår också av 5 kap. 6 § andra stycket och 6 kap. 5 § andra stycket LKBR att om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt. Detta kräver att den ingående balansen för 2019 justeras i förhållande till utgående balans för 2018, för att beakta de ändrade redovisningsprinciper som följer av ny lagstiftning och uppdaterad normering. Hur detta ska göras, följer av RKR R12 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel.

Syftet med denna information är att uppmärksamma viktiga poster - och därmed jämförelsetal - som måste justeras med anledning av ändrade redovisningsprinciper samt ge en praktisk vägledning om hur RKR R12 ska tillämpas i de finansiella rapporterna för 2019.

Vilka poster och jämförelsetal som behöver justeras kan variera mellan olika redovisningsskyldiga. Vi har i denna information valt tre exempel som berör områden där det är aktuellt för flera kommuner, landsting/regioner och kommunalförbund att göra justeringar av balansposter och redovisat resultat för 2018. Vi vill dock betona att även andra poster kan vara aktuella att justera med anledning av ändrad redovisningsprincip.

Tre exempel som kräver justeringar av balansposter och föregående års resultat p.g.a. byte av redovisningsprincip

Uppskrivningar

Enligt 7 kap. 1 § LKBR ska samtliga anläggningstillgångar (inkl. finansiella anläggningstillgångar) värderas till anskaffningsvärde. Av 7 kap. 4 § andra stycket LKBR följer att om värdet på balansdagen är lägre än anskaffningsvärdet, så får en nedskrivning göras även om värdenedgången inte kan anses vara bestående.

Enligt tidigare lagstiftning, var det möjligt att göra uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar, då tillgången hade ett tillförlitligt och bestående värde som översteg bokfört värde. Möjligheten att skriva upp finansiella anläggningstillgångar överfördes emellertid inte till LKBR. Det finns inte heller några övergångsbestämmelser. Detta innebär att tidigare gjorda uppskrivningar ska återföras direkt mot eget kapital.

Verkligt värde finansiella instrument

I tidigare lagstiftning skulle finansiella instrument tas upp i balansräkningen till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. I enlighet med 7 kap. 6 § LKBR ska vissa finansiella instrument, som innehåser för att generera avkastning eller värdestegring, från och med 2019 värderas till verkligt värde. Detta kan innebära att värdeförändringar som skett före 2018 påverkar tillgångens värde samt att värdeförändringar under 2018 påverkar såväl tillgångens värde som redovisat resultat för 2018 i de finansiella rapporterna för 2019.

Avsättningar och skulder som inte uppfyller kriterierna

Tidigare redovisade skulder och avsättningar, som inte uppfyller kriterierna för att redovisas på balansräkningens passivsida enligt definitionerna i RKR R9 Avsättningar och ansvarsförbindelser, ska återföras. Om upplösning av sådan avsättning eller skuld gjorts under 2018 och intäktskriteriet i RKR R2 Intäkter, redan då var uppfyllt ska även 2018 års resultat justeras.

Justeringar med anledning av ändrade redovisningsprinciper i Exempelkommunen

För Exempelkommunen gäller följande grundförutsättningar:

- Under 2018 redovisades ett resultat om 30.
- Enligt utgående balans i årsredovisningen för 2018 uppgick finansiella anläggningstillgångar till 226, varav andelar i Kommuninvest ekonomisk förening uppgick till 23.
- Kortfristiga placeringar var värderade till anskaffningsvärde och uppgick till 330.
- Långfristiga skulder uppgick till 757, varav investeringsbidrag från privat aktör uppgick till 50. I årets resultat ingår 10 som en intäkt från tidigare balanserade investeringsbidrag.

Beskrivning av exempel:

1. Återföring av uppskrivning, andelar i Kommuninvest ekonomisk förening

Exempelkommunen har andelar i Kommuninvest ekonomisk förening där det ursprungliga insatskapitalet uppgår till 1. Kommunen har även tillskjutit en särskild insats om 10. Anskaffningsvärdet uppgår därigenom till 11. Under årens lopp har kommunen utöver detta även gjort uppskrivning av andelarnas värde, motsvarande de årliga återbäringarna med 12. Dessa har med stöd av tidigare gällande lagstiftning redovisats som en uppskrivning mot eget kapital. I och med införandet av LKBR har möjligheten till uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar tagits bort och tidigare års uppskrivningar behöver därför återföras. Justering görs genom att tidigare uppskrivna värden om 12 minskar den finansiella anläggningstillgången och samtidigt minskas övrigt eget kapital med motsvarande belopp. Någon resultateffekt uppstår inte med anledning av denna justering.

2. Finansiella instrument – värdering till verkligt värde

Enligt LKBR ska vissa finansiella instrument värderas till verkligt värde. Anskaffningsvärdet för de instrument som omfattas av denna regel uppgick per 2018-12-31 till 330 medan verkligt värde (marknadsvärdet) vid motsvarande tidpunkt uppgick till 477. Samtliga aktuella instrument anskaffades före 2018 och hade ett verkligt värde per 2017-12-31 om 480. Förändringen av det verkliga värdet under 2018 är följaktligen minus 3. Vid övergången till värdering till verkligt värde ska en justering göras av mellanskillnaden mellan anskaffningsvärde och verkligt värde per

2018-12-31. Den del av värdeförändringen på minus 3, som avser 2018, påverkar även jämförelsetal i resultaträkningen för 2018 i de finansiella rapporterna för 2019.

3. Tidigare investeringsbidrag från privat aktör

Exempelkommunen har erhållit ett investeringsbidrag på 100 från en privat aktör i samband med en investering i en materiell anläggningstillgång. När tillgången aktiverades under 2014 uppskattades nyttjandeperioden till 10 år, vilket medfört att investeringsbidraget intäktsförts med 1/10-del per år för att återspegla investeringens nyttjande och förbrukning. Fram till och med 2018 har 50 intäktsförts varav 10 har redovisats som intäkt under 2018. Enligt RKR R2 Intäkter ska investeringsbidrag från privata aktörer fr.o.m. 2019 redovisas som intäkt när intäktskriterierna är uppfyllda. De ska därmed inte intäktsföras successivt under investeringens nyttjandeperiod. Vid övergången till ny normering ska tidigare investeringsbidrag från privata aktörer justeras genom att kvarstående skuld återförs mot eget kapital, dvs totalt 50. Den del som intäktsfördes under 2018 ska även påverka jämförelsetalen i resultaträkningen för 2018 i de finansiella rapporterna för 2019.

Figur 1 Justeringar Påverkan på BR, += Debet, -=Kredit	Tillgångar			Avsättningar och skulder		Eget kapital	
	Övriga tillg	Fin anl tillg	Fin oms tillg	Övriga skulder	Avs/skuld	Övrigt EK (inkl RUR)	Årets resultat
UB 2018 enl ÅR	+ 1 269	+226	+330	-1 426	-50	-319	-30
1 Uppskrivning andelar Kommuninvest							
Återföring, tidigare års uppskrivning, Kommuninvest		-12				+12	
2 Finansiella instrument							
Värdeminskning under 2018, verkligt värde			-3				+3
Värdeökning fin instr före 2018, verkligt värde			+150			-150	
3 Upplösning investeringsbidrag/Avsättning							
Återföring intäkt 2018					-10		+10
Återföring, återstående belopp					+60	-60	
Justerat IB 2019	+1 269	+214	+477	-1 426	0	-517	-17

I figur 1 har det gjorts en sammanställning av hur justeringarna, för ovanstående exempel, påverkar posterna i balansräkningen. I figuren markeras debiteringar med plustecken (+) och krediteringar med minustecken (-).

Vidare har det bredvid balans- och resultaträkningen (se figur 2, sist i dokumentet) lagts till en grå kolumn "Justering UB-IB" för att tydliggöra gjorda justeringar. Denna kolumn bör inte ingå i de finansiella rapporterna. Som framgår av figur 2 kan det däremot av pedagogiska skäl vara lämpligt att som jämförelsekolumner inkludera såväl balansräkning och resultaträkning enligt årsredovisning 2018 samt omräknade jämförelsetal för 2019.

Ekonomiska händelser i exempel 1

Av figur 1 (ovan) framgår att finansiella anläggningstillgångarna krediteras med 12 samtidigt som övrigt eget kapital debiteras med 12.

I kolumnen Justering IB-UB (se figur 2 nedan) framgår i enlighet med detta att värdet på finansiella anläggningstillgångar minskar med 12 samtidigt som övrigt eget kapital minskar med motsvarande belopp.

Ekonomiska händelser i exempel 2

Av figur 1 (ovan) framgår att finansiella omsättningstillgångar i ett första steg krediteras med 3, som utgör värdeminskningen för 2018, samtidigt som årets resultat i balansräkningen debiteras med motsvarande belopp. I ett andra steg debiteras finansiella omsättningstillgångar med 150, som utgör värdeökning före 2018, samtidigt krediteras övrigt eget kapital.

I kolumnen Justering IB-UB (se figur 2 nedan) framgår att kortfristiga placeringar ökar med 147 (150-3) samtidigt som raden årets resultat i balansräkningen minskar med 3 och raden övrigt eget kapital ökar med 150.

Ekonomiska händelser i exempel 3

Av figur 1 (ovan) framgår att i ett första steg återläggs de 10 som har intäktsredovisats under 2018 genom att konto för avsättning/skuld krediteras medan årets resultat i balansräkningen debiteras med 10. I ett andra steg debiteras avsättning/skuld med 60 medan övrigt eget kapital krediteras med motsvarande belopp.

I kolumnen Justering IB-UB (se figur 2 nedan) framgår att raden årets resultat i balansräkningen minskar med 10. Vidare framgår att raden övrigt eget kapital ökar med 60 samtidigt som långfristiga skulder minskar med 50 (60-10).

Figur 2 - Balans- och resultaträkning					
		Enl ÅR		Enl ÅR	Justering
Balansräkning	Not	UB2019	IB2019	UB2018	UB-IB
TILLGÅNGAR					
<i>Anläggningstillgångar</i>					
Immateriella		7	9	9	
Materiella anläggningstillgångar					
Mark, byggnader och tekniska anläggningar		1 004	950	950	
Maskiner och inventarier		42	41	41	
Finansiella anläggningstillgångar		214	214	226	-12
Summa anläggningstillgångar		1 267	1 214	1 226	
<i>Omsättningstillgångar</i>					
Förråd och exploatering		85	63	63	
Fordringar		107	140	140	
Kortfristiga placeringar		457	477	330	+147 (150-3)
Kassa och bank		148	66	66	
Summa omsättningstillgångar		797	746	599	
Summa tillgångar		2 064	1 960	1 825	
EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER					
<i>Eget kapital</i>					
Årets resultat	X	53	17	30	-13 (-3-10)
Resultatjämningsreserv		15	15	15	
Övrigt eget kapital		519	502	304 98	(-12+150+60)
Summa eget kapital		587	534	349	
<i>Avsättningar</i>					
Avsättning för pensioner		430	439	439	
Andra avsättningar		84	62	62	
Summa avsättningar		514	501	501	
<i>Skulder</i>					
Långfristiga skulder		743	707	757	-50 (-60+10)
Kortfristiga skulder		220	218	218	
Summa skulder		963	925	975	
Summa eget kapital, avsättningar och skulder		2 064	1 960	1 825	
		Enl ÅR	Justerad ÅR	Enl ÅR	Justering
Resultaträkning		2019	2018	2018	2018
Verksamhetens intäkter		386	406	416	-10
Verksamhetens kostnader		-1 452	-1 405	-1 405	
Avskrivningar		-35	-31	-31	
Verksamhetens nettokostnad		-1 101	-1 030	-1 020	
Skatteintäkter		1 034	985	985	
Generella statsbidrag och utjämning		113	100	100	
Verksamhetens resultat		46	55	65	
Finansiella intäkter		33	15	15	
Finansiella kostnader		-26	-53	-50	-3
Resultat efter finansiella poster		53	17	30	
Extraordinära poster, netto					
Årets resultat		53	17	30	-13 (-10-3)

Not 1 – Redovisningsprinciper

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och rekommendationer utgivna av Rådet för kommunal redovisning (RKR)...

Ändrade redovisningsprinciper

Från och med räkenskapsår 2019 tillämpas LKBR vilket innebär att följande ändringar har gjorts i förhållande till tidigare redovisningsprinciper:

- Återföring av tidigare uppskrivningar av finansiella anläggningstillgångar
Tidigare år har uppskrivning gjorts av värdet på andelar i Kommuninvest ekonomisk förening om 12. Med anledning av att LKBR inte medger uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar har dessa nu återförts. Detta har inte påverkat jämförelsetalen för resultaträkningen 2018.
- Redovisning av verkligt värde av vissa finansiella instrument
Enligt LKBR ska vissa finansiella instrument värderas till verkligt värde. Med detta som bakgrund har värdet på dessa tillgångar omräknats från anskaffningsvärde till verkligt värde, vilket har inneburit att de finansiella omsättningstillgångarna har ökat med 147. Under 2018 har jämförelsetalen i resultaträkningen justerats med den värdenedgång som skedde under 2018 med 3.
- Återföring av tidigare skuldförda investeringsbidrag
Enligt rekommendation RKR R2 Intäkter, får endast offentliga bidrag initialt skuldredovisas för att sedan successivt intäktsredovisas över tillgångens nyttjandeperiod. De bidrag som erhållits från privata aktörer och som tidigare har hanterats på detta sätt, har nu återförts och minskat långfristiga skulder med 50 samt påverkat jämförelsetalen genom minskade intäkter år 2018 med 10.

Jämförelsetalen för föregående år har omräknats enligt de nya redovisningsprinciperna.

I not X framgår effekten på eget kapital av de ändrade redovisningsprinciperna.

För att tydliggöra effekterna av de ändrade redovisningsprinciperna återfinns i årets balans- och resultaträkning förutom omräknade jämförelsetal för 2018 även motsvarande uppgifter från 2018-års årsredovisning.

Not X - Förändring eget kapital	Årets resultat	Resultatutjämningsreserv	Övrigt eget kapital	Summa eget kapital
Utgående balans enligt 2018-års årsredovisning	30	15	304	349
Justeringar ändrade redovisningsprinciper				
- Återföring finansiella anläggningstillgångar			-12	-12
- Omvärdering till verkligt värde	-3		150	147
- Omklassificering investeringsbidrag	-10		60	50
Dispositioner föregående års resultat	-17		17	0
Årets resultat	53			53
Belopp vid årets utgång	53	15	519	587