

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

INFORMATION

Beräkning och redovisning av balanskravsresultat

Oktober 2015

Bakgrund

Hur redovisning och beräkning av balanskravsresultatet ska göras framgår av lagstiftningen.

Genomförda praxisundersökningar samt frågor från kommunrepresentanter och revisorer visar emellertid på ett behov av klargörande och förtydligande, då det finns en stor variation i praxis vad gäller beräkning och redovisning av balanskravsresultatet.

Anledningen till de mer formaliserade kraven i lagen (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) avseende redovisningen av balanskravsresultatet var att åstadkomma en likformighet som möjliggör jämförelser mellan olika kommuner och landsting. (4 kap. 3 a § KRL om hur balanskravsresultatet ska beräknas, prop. 2011/12:172 s. 34).

De överväganden som gjorts i denna information har tolkats utifrån förarbeten till KRL:s och kommunallagens (KL) regler om balanskravet (en sammanställning av berörda paragrafer finns i bilaga 1).

Beräkning och redovisning av balanskravsresultatet

Enligt 4 kap. 3 a § KRL ska uppgifter om årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet redovisas i förvaltningsberättelsen. Vidare framgår att vid beräkningen av balanskravsresultatet, som är kopplat till KL:s balanskrav, ska årets resultat rensas för vissa poster som inte härrör från den egentliga verksamheten. Denna beräkning ska ske enligt följande:

= Årets resultat enligt resultaträkningen
– reducering av samtliga realisationsvinster (1)
+ justering för realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet (2)
+ justering för realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet (3)
+ orealiserade förluster i värdepapper (4)
– justering för återföring av orealiserade förluster i värdepapper (5)
= Årets resultat efter balanskravsjusteringar
– reservering av medel till resultatutjämningsreserv (6)
+ användning av medel från resultatutjämningsreserv (7)
= Balanskravsresultat

Denna uppställning ska ses om en fullständig uppräkningslista av de poster som ska ingå vid beräkningen av balanskravsresultatet. Detta innebär att inga andra poster får ingå i beräkningen av balanskravsresultatet.

- Huvudprincipen är att en realisationsvinst – som uppkommit vid försäljning av anläggningstillgång – inte ska räknas in i balanskravet. Årets resultat reduceras därför med samtliga realisationsvinster (1 p.). *Motiveringen är att realisationsvinster ska användas för att investera i andra anläggningstillgångar eller för att betala skulder som tagits för att förvärva sådana tillgångar.*
- Återföring får dock ske av realisationsvinster och realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet (2 och 3 p.). *Det är i vissa särskilda fall möjligt att få använda medel från försäljning av en anläggningstillgång för löpande behov utan att det kan anses strida mot god ekonomisk hushållning. Det kan t.ex. vara då försäljningen är ett led i en omstrukturering, vilket kan vara fallet när en verksamhet inte längre ska bedrivas på grund av befolkningsstrukturella förändringar och då en försäljning medför lägre framtida kostnader.*
- Orealiserade förluster i värdepapper, samt återföringar av orealiserade förluster i värdepapper vid en efterföljande uppgång på marknaden, ska inte ingå i det justerade resultatet (4 och 5 p.). *Det är inte rimligt att kortsiktiga nedgångar i marknadsvärden på värdepapper som kommunen eller landstinget enligt sin placeringspolicy har ett långsiktigt syfte med ska påverka förutsättningarna att uppnå balanskravet. Effekten skulle i så fall kunna bli oönskade verksamhetsneddragningar.*
- Det lägsta av antingen årets resultat eller årets resultat efter balanskravsjusteringar används vid bedömning av huruvida reservering till resultatutjämningsreserv får göras enligt 8 kap. 3 d § KL (6 och 7 p.).

Enligt 4 kap. 4 § KRL ska förvaltningsberättelsen även innehålla:

- upplysningar om när och på vilket sätt kommunen eller landstinget avser att göra en reglering av ett negativt resultat,
- skälen för att helt eller delvis inte reglera ett negativt resultat, och
- uppgift om negativa resultat från tidigare år som kvarstår att återställa (se exemplifiering i bilaga 2).

Kommuner och landsting som vill ta hänsyn till andra bedömningar som man anser vara förenliga med god ekonomisk hushållning (prop. 1996/97:52 s. 38) får hantera dessa inom ramen för KL:s regler för synnerliga skäl. Sådana eventuella justeringar får emellertid hanteras på raderna efter balanskravsresultatet. Det handlar då om fall där ett frångående är mycket väl motiverat och där det grundläggande kravet i 8 kap. 1 § KL har beaktats.

BILAGA 1

Sammanställning av berörda paragrafer i lagen:

Enligt 8 kap. 1 § kommunallagen (1991:900; KL) ska kommuner och landsting ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller landstinget. Om kommunen eller landstinget har en resultatutjämningsreserv, ska riktlinjerna även omfatta hanteringen av denna.

Enligt 8 kap. 4 § KL ska kommuner och landsting budgetera så att intäkterna överstiger kostnaderna.

Enligt 8 kap. 3 d § KL får kommuner och landsting under vissa förutsättningar reservera medel i en resultatutjämningsreserv för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

I 8 kap. 5 a § KL anges att om balanskravsresultatet enligt 4 kap. 3 a § KRL är negativt för ett visst räkenskapsår, ska det regleras under de närmast följande tre åren. Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske. Beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Enligt 8 kap. 5 b § KL får fullmäktige besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras, om det finns synnerliga skäl.

Enligt 4 kap. 3 a § KRL ska förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
3. orealiserade förluster i värdepapper, och
4. återföring av orealiserade förluster i värdepapper.

Enligt 4 kap. 4 § KRL ska det i förvaltningsberättelsen anges när och på vilket sätt kommunen eller landstinget avser att göra en reglering av det negativa resultatet. Om en kommun eller ett landsting anser att det finns synnerliga skäl för att helt eller delvis inte reglera ett negativt resultat, ska skälen till detta redovisas i förvaltningsberättelsen.

BILAGA 2

Exempel på redovisning av ackumulerade negativa resultat

Nedan följer ett *exempel* på hur uppgift om negativa resultat från tidigare år kan redovisas:

	20x2	20x3	20x4
IB ackumulerade ej återställda negativa resultat	-100	-140	-100
varav från år 20x0	-20	-20	0
varav från år 20x1	-80	-80	-60
varav från år 20x2		-40	-40
varav från år 20x3			-
Årets balanskravsresultat enligt balanskravsutredningen	-60	40	60
+ Synnerliga skäl att inte återställa	+20		
+ Synnerliga skäl för att återställa under en längre tid	+40		
UB ackumulerade negativa resultat att återställa inom tre år	-100	-60	0
UB Synnerliga skäl som ska återställas (över längre tid)	-40	-40	-40
UB ackumulerade ej återställda negativa resultat	-140	-100	-40
varav från år 20x0 – (återställs senast år 20X3)	-20	0	0
varav från år 20x1 – (återställs senast år 20X4)	-80	-60	0
varav från år 20x2 – (återställs senast år 20X9 – synnerliga skäl hävdas för att inte återställa inom tre år)	-40	-40	-40