

## INFORMATION

### Beräkning och redovisning av balanskravsresultat

November 2018

#### **Bakgrund**

I samband med att beslut fattades om att kommuner och landsting skulle få möjlighet att reservera medel i resultatutjämningsreserver formaliserades kravet på hur balanskravet skulle beräknas och redovisas. Hur redovisning och beräkning av balanskravsresultatet ska göras framgår av lagstiftningen. De formaliserade kraven avseende redovisningen av balanskravsresultatet åstadkommer en likformighet som möjliggör jämförelser mellan olika kommuner och landsting (prop. 2011/12:172 s. 34).

Övervägandena i denna information har gjorts utifrån tolkningar av relevanta bestämmelser i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och kommunallagen (2017:725) (en sammanställning av berörda paragrafer finns i bilaga 1), bl.a. med hänsyn till förarbetsuttalanden.

Grundprinciperna för beräkningen av balanskravsresultatet har inte ändrats i och med införandet av LKBR. Däremot sker en förändring i redovisningen i och med att krav införs på värdering av vissa finansiella instrument till verkligt värde. Detta medför att såväl orealiserade vinster som förluster på finansiella instrument inte ska medräknas i resultatet efter balanskravsjusteringar.

#### **Beräkning och redovisning av balanskravsresultatet**

Enligt 11 kap. 10 § LKBR ska uppgifter om årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet redovisas i förvaltningsberättelsen. Vidare framgår att vid beräkningen av balanskravsresultatet, som är kopplat till kommunallagens 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 vinster och förluster i värdepapper (4)  
-/+ återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper (5)  
= Årets resultat efter balanskravsjusteringar  
– reservering av medel till resultatutjämningsreserv (6)  
+ användning av medel från resultatutjämningsreserv (7)  
= Balanskravsresultat

- 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.).  
*Kommentar:* Motiveringen är att realisationsvinster ska användas för att investera i andra anläggningstillgångar eller för att betala skulder som tagits för att förvärva sådana tillgångar. Balanskravsresultatet, som är kopplat till kommunallagens krav på återställande, är därmed rensat för vissa poster som inte härrör från den egentliga verksamheten. Balanskravsresultatet kan därmed vara positivt även om det egna kapitalet minskar och vice versa (prop. 2011/12:172 s. 26).
- Återföring får dock ske av realisationsvinster och realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet (2 och 3 p.).  
*Kommentar:* 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. (prop. 2003/04:105 s. 9)
- Orealiserade vinster och förluster i värdepapper, samt återföringar av orealiserade vinster och förluster i värdepapper vid en efterföljande uppgång på marknaden, ska inte ingå i det justerade resultatet (4 och 5 p.).  
*Kommentar:* Då orealiserade förluster i värdepapper inte är föremål för något politiskt beslut bör dessa enligt regeringen föranleda en justering av årets resultat. Av samma anledning bör inte återföringar av orealiserade förluster i värdepapper vid en efterföljande uppgång på marknaden medräknas i balanskravsresultatet (prop. 2017/18:149 s. 74). Det är inte rimligt att kortsiktiga upp- och nedgångar i marknadsvärden på värdepapper ska påverka förutsättningarna att uppnå balanskravet. Effekten skulle t.ex. kunna bli oönskade verksamhetsneddragningar.

I samband med att värdepapper realiseras ska även tidigare års orealiserade vinster och förluster i värdepapper återföras enligt punkt 5. Denna återföring omfattar även den del av orealiserade vinster och förluster i värdepapper som redovisas som byte av redovisningsprincip mot eget kapital vid övergången till ny lagstiftning 2019.

- Det lägsta av antingen årets resultat eller årets resultat efter balanskravsjusteringar används vid bedömning om reservering till resultatutjämningsreserv får göras enligt 11 kap. 14 § kommunallagen (6 och 7 p.).

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

### **Negativt balanskravsresultat**

Kommuner och landsting som vill ta hänsyn till andra bedömningar som man anser vara förenliga med god ekonomisk hushållning får hantera dessa inom ramen för kommunallagens regler för synnerliga skäl (prop. 1996/97:52 s. 38 och 94). 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 11 kap. 1 § kommunallagen om god ekonomisk hushållning har beaktats.

Enligt 11 kap. 11 § LKBR ska förvaltningsberättelsen 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 exempel i bilaga 2).

# Bilagor

## BILAGA 1

### Bestämmelser i kommunallagen och LKBR som berör balanskravsresultatet

#### God ekonomisk hushållning

Enligt 11 kap. 1 § kommunallagen (2017:725) ska kommuner och landsting ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer som avses i 10 kap. 2-6 §. Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller landstinget. Om kommunen eller landstinget har en sådan resultatutjämningsreserv som avses i 14 §, ska riktlinjerna även omfatta hanteringen av den.

#### *Balanskrav*

Enligt 11 kap. 5 § andra stycket kommunallagen ska kommuner och landsting upprätta budgeten så att intäkterna överstiger kostnaderna.

#### *Resultatutjämningsreserver*

Enligt 11 kap. 14 § kommunallagen får kommuner och landsting under vissa förutsättningar reservera medel i en resultatutjämningsreserv för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

#### *Negativt balanskravsresultat*

I 11 kap. 12 § kommunallagen anges att om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § LKBR 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 11 kap. 13 § kommunallagen får fullmäktige besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras, om det finns synnerliga skäl.

#### *Upplysningskrav*

Enligt 11 kap. 10 § LKBR 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 vinster och förluster i värdepapper, och
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper.

Enligt 11 kap. 11 § LKBR 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 20X0	-20	-20	0
- Varav från 20X1	-80	-80	-60
- Varav från 20X2		-40	-40
- Varav från 20X3			
Årets balanskravsresultat enligt balanskravsutredningen	-60	40	60
+ Synnerliga skäl att inte återställa	20		
+ Synnerliga skäl för att återställa under längre tid	40		
<b>UB ackumulerade negativa resultat att återställa inom tre år</b>	<b>-100</b>	<b>-60</b>	<b>0</b>
UB Synnerliga skäl som ska återställas över längre tid	-40	-40	-40
<b>UB ackumulerade ej återställda negativa resultat</b>	<b>-140</b>	<b>-100</b>	<b>-40</b>
- Varav från år 20X0, återställs senast 20X3	-20	0	0
- Varav från år 20X1, återställs senast 20X4	-80	-60	0
- Varav från år 20X2, återställs senast 20X9, synnerliga skäl hävdas för att inte återställa inom tre år	-40	-40	-40