

REKOMMENDATION 10.2

Avsättningar och ansvarsförbindelser

September 2011



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation behandlar redovisning av och upplysningar om avsättningar och ansvarsförbindelser.

Redovisning av pensioner omfattas inte av denna rekommendation.

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

Regler om avsättningar finns i lagen om kommunal redovisning 6 kap.11 §. Upplysningar om ansvarsförbindelser regleras i 5 kap. 2 §.

Definitioner

I denna rekommendation används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Förpliktigande händelse - en händelse som skapar ett åtagande som är så bindande att det inte finns något annat realistiskt alternativ än att infria detta åtagande.

Förpliktelse - en förpliktelse härrör från

- a) ett kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor),
- b) lagstiftning eller
- c) annan laglig grund.

Skuld - en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser.

Avsättning - är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

Ansvarsförbindelse -

a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom kommunen eller landstingets kontroll, inträffar eller uteblir,

b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom någon av följande förutsättningar gäller:

- det är inte troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen,
- förpliktelsens storlek kan inte beräknas med tillräcklig tillförlitlighet, eller

c) en händelse som - på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller tillräckligt utförligt och aktuellt uttalande - har skapat en välgrundad förväntan hos externa parter att

kommunen eller landstinget kommer att vidta åtgärder vilket kan komma att kräva ett utflöde av resurser, men som inte uppfyller villkoren för en förpliktelse enligt denna rekommendation.

AVSÄTTNINGAR Redovisning i balansräkningen

En avsättning, dvs. en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp, **ska redovisas i balansräkningen när**

a) en kommun eller ett landsting har en befintlig förpliktelse som en följd av en eller flera inträffade händelser,

b) det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen samt

c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Om dessa villkor inte är uppfyllda, ska ingen avsättning redovisas i balansräkningen.

Det är endast sådana förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och som finns oberoende av framtida handlande som redovisas som avsättningar. Reservering för utgifter som krävs för den framtida verksamheten får aldrig redovisas i balansräkningen.

En förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte alltid nödvändigt för kommunen eller landstinget att känna till vem motparten är – en förpliktelse kan t.ex. föreligga gentemot ett avgiftskollektiv.

Det räcker inte med att det existerar en befintlig förpliktelse för att en avsättning ska redovisas i balansräkningen. Det måste också vara troligt att det krävs ett utflöde av resurser för att reglera förpliktelsen. I denna rekommendation betraktas ett utflöde av resurser som sannolikt om det är mer troligt att utflödet inträffar än att så inte sker. I det fall det inte är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger kan det istället röra sig om en ansvarsförbindelse. Där det finns flera likartade förpliktelser fastställs sannolikheten för att ett utflöde kommer att äga rum utifrån en sammantagen bedömning.

Avsättningar skiljer sig från andra skulder, exempelvis leverantörsskulder och upplupna kostnader, eftersom det råder osäkerhet om betalningstidpunkt eller beloppets storlek för att reglera avsättningen. Till skillnad från en avsättning är

a) leverantörsskulder skulder för varor och tjänster som har mottagits respektive utförts och för vilka överenskommelse om betalning har träffats och formaliserats, exempelvis genom fakturering, och

b) upplupna kostnader skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts men som ännu inte betalats, fakturerats eller blivit föremål för formell överenskommelse med leverantören. Hit hör vissa ersättningar till anställda (så som intjänad semesterersättning). Även om betalningstidpunkten

för upplupna kostnader eller beloppens storlek ibland måste uppskattas är osäkerheten i allmänhet mycket mindre än för avsättningar.

Värdering

En avsättning ska göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen.

Den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen är det belopp som en kommun eller ett landsting rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part.

Osäkerheter rörande värderingen av avsättningar hanteras på olika sätt, beroende på rådande omständigheter. Där avsättningen avser en stor mängd transaktioner uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter.

De risker och osäkerheter som oundvikligen omgärdar många händelser och förhållanden ska beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättnings värde. Det kan i en del fall också vara nödvändigt att ta kontakt med oberoende experter för att göra relevanta bedömningar.

Där effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig, ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen. Vid nuvärdeberäkning ökas det redovisade avsättningsbeloppet över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som en finansiell kostnad.

Diskonteringsräntan (eller -räntorna) ska vara den räntesats som återspeglar kommunens eller landstingets villkor för tecknande av lån med motsvarande löptid, såvida inte avtalet reglerar något annat. Diskonteringsräntan ska inte återspegla sådana risker som beaktats i de uppskattade framtida kassaflödena.

Avsättningar ska omprövas vid varje balansdag och justeras så att de återspeglar den bästa uppskattningen vid redovisningstillfället. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, ska avsättningen återföras.

Framtida händelser

Framtida händelser som kan påverka förpliktelsens storlek ska återspeglas i avsättningens värde när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.

Det redovisade beloppet ska återspegla en rimlig förväntan hos tekniskt kunniga, objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter beträffande exempelvis den teknik som kommer att finnas tillgänglig vid tiden för regleringen. En kommun eller ett landsting kan exempelvis anse att framtida

teknikförändringar medför att utgiften för sanering i slutet av en anläggnings nyttjandeperiod kommer att minska. Denna förväntan påverkar det redovisade beloppet. Utvecklingen av ny saneringsteknik får dock inte föregripas såvida den inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter.

Effekten av möjlig ny lagstiftning beaktas vid beräkning av en förpliktelse när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att en ny lag så gott som säkert kommer att införas. I många fall föreligger inte tillräckliga, objektiva omständigheter förrän den nya lagen har antagits.

Förväntad avyttring av tillgångar

Vinster vid förväntad avyttring av tillgångar ska inte beaktas vid beräkning av en avsättning.

ÖVRIGT Användning av avsättningar

En avsättning ska tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

Gottgörelser

Där en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning förväntas bli ersatt av en tredje part, ska en gottgörelse redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om förpliktelsen regleras. Gottgörelsen ska redovisas som en tillgång i balansräkningen. Det belopp som redovisas för gottgörelsen får inte överstiga avsättningen.

I resultaträkningen får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.

Solidariskt ansvar

Om en kommun eller ett landsting är solidariskt ansvarigt för en förpliktelse behandlas den del av förpliktelsen som förväntas bli infriad av andra parter som en ansvarsförbindelse.

Kommunen eller landstinget gör en avsättning för den del av förpliktelsen för vilken ett utflöde av resurser är troligt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.

ANSVARSFÖRBINDELSER Redovisning

En kommun eller ett landsting ska inte redovisa en ansvarsförbindelse som avsättning i balansräkningen.

Upplýsingar læmnas om en ansvarsförbindelse, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

Ansvarsförbindelser ska bedömas fortlöpande för att avgöra om ett utflöde av resurser har blivit troligt. Om det blir sannolikt att en ansvarsförbindelse kommer att regleras samt att kraven på förpliktelse uppfylls, redovisas den i stället som en avsättning (förutom under de ytterst sällsynta omständigheter då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras).

UPPLYSNINGAR Avsättningar

För varje avsättning ska upplysningar lämnas om följande:

- det redovisade värdet vid periodens början och slut,
- de avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar,
- belopp som tagits i anspråk under perioden för att reglera förpliktelsen,
- outnyttjade belopp som har återförts under perioden,
- ökningen under perioden av nuvärdeberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.

Dessutom ska följande upplysningar lämnas för varje avsättning:

- en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till,
- en indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden. Upplysningar ska lämnas om betydelsefulla antaganden som gjorts rörande framtida händelser som påverkat värderingen,
- beloppet av varje förväntad gottgörelse som har redovisats som tillgång.

Ansvarsförbindelser

För varje slag av ansvarsförbindelse på balansdagen ska, såvida inte sannolikheten för en reglering av en ansvarsförbindelse är ytterst liten, kommunen eller landstinget lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt,

- en uppskattning av dess finansiella effekt,
- en indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för utbetalningar samt
- möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Det kan tänkas att upplysningar som ska lämnas enligt ovan anses ha en menlig inverkan på kommunens eller landstingets förhandlingsläge i en tvist med andra parter. I sådana fall behöver uppgifterna inte lämnas, men tvistens allmänna karaktär ska framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtill.

Ikraftträdande

Denna rekommendation ersätter rekommendation 10.1 Redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser, november 2007. Rekommendationen gäller från 2011.

Bilaga

Bilagan utgör inte en del av rekommendationen utan syftar endast till att underlätta tillämpningen.

Omstruktureringar Omstrukturering av verksamhet medför ofta förpliktelser och åtaganden av olika slag: Legala förpliktelser ska bokföras som avsättningar när de uppstår medan andra former av åtaganden, vilka inte uppfyller kriterierna för avsättning enligt denna rekommendation, ska kostnadsföras i de perioder de realiserar.

Förutsättningar: Kommunen har i juli tecknat avtal om överlåtelse verksamhet till en privat entreprenör. Övertagandet ska ske per 1 mars nästkommande år och är förenat med kostnader enligt nedan.

Personal

Kommunens tio medarbetare i den aktuella verksamheten blir övertaliga och har erbjudits avgångsvederlag. Vi bokslutstillfället har fem avtal tecknats. Två medarbetare kommer att övergå i anställning hos den nya leverantören och tre kommer att omskolas till annan tjänst i kommunen.

- Avtalade kostnader för avgångsvederlag är en legal förpliktelse som ska bokföras som avsättning vid tecknandet.
- Omskolning av personal till annan tjänst, är ett normalt arbetsgivaransvar och kostnaderna för sådan utbildning ska redovisas den period utbildningen sker.

Fastigheter

Kommunen disponerar tre fastigheter där den överlåtna verksamheten bedrivs. Med entreprenören har ett köpkontrakt tecknats, en av fastigheterna övergår i entreprenörens ägo 1 mars. För en av fastigheterna har ett rivningsbeslut fattats. Rivning sker efter att verksamhetens överförts till entreprenören. Den tredje fastigheten hyrs och kommunen är bunden vid hyreskontraktet hela nästkommande år. Kommunen har ingen användning av fastigheten sedan verksamheten övergått till entreprenören.

- Rivningsbeslutet innebär inte en förpliktelse enligt denna rekommendation och de kostnader som följer av det ska bokföras vid rivningen. Rivningsbeslutet kan emellertid utgöra en händelse som skapat en välgrundad förväntan hos externa parter. Det finns därför anledning att som ansvarsförbindelse redovisa vilket utflöde av resurser som kommer att krävas när och om rivningen verkligen genomförs.
- Hyreskostnaderna för den period då fastigheten inte nyttjas utgör en förpliktelse som ska bokföras när avtalet med entreprenören tecknas.

Skadeståndsmål Ett landsting har i ett skadeståndsärende blivit dömd i första instans att betala skadestånd med 10 mnkr. Landstinget har överklagat domen, men ärendet är inte avgjort vid bokslutstillfället. Utgången i nästa instans är oviss.

En avsättning ska göras i bokslutet därför att det finns en förpliktelse baserad på en inträffad händelse (skadan och domen i första instans).

Det är också troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet. Beloppet framgår också av domen.

Vårdgaranti

Landstinget har utfärdat remisser under året för åtgärder som omfattas av vårdgarantin. Vid årsskiftet finns en mängd inte åtgärdade remisser som antingen kan komma att regleras av annan vårdgivare eller genom att landstinget själv genomför vårdåtgärden under kommande år.

Åtagandet redovisas inte som en avsättning eftersom:

- en förpliktelse mot annan vårdgivare är beroende av den framtida händelsen att vårdåtgärden utförs
 - avsättningar för egen framtida verksamhet inte får göras
-

Förlustkontrakt

En kommun har tecknat ett 10-årigt kontrakt på förhyrning av en lokal för restaurangutbildning. Efter fyra år beslutar kommunen att lägga ner utbildningen på grund av bristande elevunderlag. Någon alternativ användning av lokalen har man inte.

Åtagandet för den återstående hyresperioden redovisas som en avsättning eftersom:

- det finns en befintlig förpliktelse i form av ett hyreskontrakt
- några framtida ekonomiska fördelar eller fördelar i form av servicepotential inte kan identifieras, dvs. utgifterna har inte samband med någon framtida verksamhet.

Om kommunen gör bedömningen att det kan finnas vissa förutsättningar för att hitta alternativa användningsområden för lokalerna som för närvarande utreds, då finns servicepotential kvar och någon avsättning ska inte ske förrän förutsättningarna för en alternativ användning utretts klart.

Deponier

Förutsättningar

År 1

X kommun har anlagt ny deponi som ska tas i bruk vid årsskiftet. Det tillstånd för deponi, som erhållits av länsstyrelsen, med stöd av Miljöbalken (1998:808) samt föreskrifter meddelade med stöd av balken, kräver att kommunen återställer deponin genom täckning när

deponin inte längre kan eller får användas för deponeringsändamål. Deponin förväntas användas i 25 år, varefter den ska återställas. Utgifterna för detta beräknas till 40 mnkr som ska läggas ut jämt fördelade år 25-29, dvs. 8 mnkr per år. Diskonteringsräntan är 5%.

I balansräkningen för år 1 tas följande upp:

- Avsättning: Det diskonterade nuvärdet av utbetalningarna år 25-29 = 10,7 mnkr
- Tillgångar: Bland materiella tillgångar tas motsvarande belopp upp som en del av anskaffningsutgiften för deponin. Tillgången skrivs av på 25 år.

I noten till övriga avsättningar redovisas följande:

IB	0
Avsatt under perioden	10,7
UB	10,7

Dessutom anges att avsättningen avser återställande av deponi och att återställandet väntas ske under åren 25-29 till en beräknad utgift om 40 mnkr, ett belopp som på grund av tidsfaktorn behäftas med viss osäkerhet.

År 2

Samma förutsättningar som år 1

I resultaträkningen tas följande poster upp:

- Avskrivning på tillgången 428 tkr (10,7/25)
- Förändring av avsättningen som finansiell kostnad pga. 1 år mindre att diskontera, 537 tkr.

I noten till övriga avsättningar redovisas följande:

IB 10,7	
Nya avsättningar under perioden	0
Ökning av nuvärde	0,5
UB	11,2

År 5

År 5 ändras diskonteringsräntan i januari till 4 %.

Detta innebär att avsättningen stiger med 3.2 mnkr på grund av diskonterings-ränteförändringen och 0,6 mnkr på grund av tidsfaktorn.

I noten till övriga avsättningar redovisas följande:

IB 13,1	
Nya avsättningar under perioden	0
Ökning av nuvärde	3,8
UB	16,9

Lämpligen förklaras den stora ökningen av nuvärdet genom att ange att diskonteringsräntan ändrats med en procent.

RKR 10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser

Anskaffningsvärdet för deponin justeras också upp med 3,2 mnkr och avskrivningsplanen anpassas så att beloppet blir avskrivet under den återstående nyttjandeperioden.

År 10

En ny beräkning av återställningsutgifterna i samband med bokslut år 10 visar att utgiften kommer att bli lägre än förväntat. Utgiften sjunker med sammanlagt 5 mnkr (1 mnkr per år 25-29).

I noten till övriga avsättningar redovisas följande:

IB 19,8	
Nya avsättningar under perioden	0
Outnyttjat återfört	-2,6
Ökning av nuvärde	0,8
UB	18,0

Upplysning lämnas också om varför 2,6 mnkr återförts.

Anskaffningsvärdet för deponin ska också justeras. I det ursprungliga anskaffningsvärdet för deponin till nuvarande diskonteringsränta 4 % utgör 1 mnkr per år 25-29 1,7 mnkr. Detta värde minskar ursprungligt anskaffningsvärde. Dessutom ska de ackumulerade avskrivningarna på detta värde justeras med (här avrundat) 0,7 ($1,7/25 \cdot 10$).

Den totala resultateffekten av de sänkta återställningskostnaderna blir alltså:

Återförd avsättning	+2,6
Justering av bokfört värde (1,7-0,7)	-1,0
Resultateffekt	+1,6

Bakgrund

Denna rekommendation ersätter rekommendation 10.1 Avsättningar och ansvarsförbindelser, november 2007.

Denna nya rekommendation innebär en väsentlig principförändring genom att avsättningar endast kan göras för legala förpliktelser. Möjligheten att göra avsättningar som en följd av informella förpliktelser har tagits bort. I den mån en kommun eller landsting sedan tidigare redovisat avsättningar till följd av informella förpliktelser, ska dessa i 2011 års bokslut hanteras som byte av redovisningsprincip i enlighet med rekommendation 14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel. Anledningen till denna förändring i inställning från Rådet för kommunal redovisning är att erfarenheten visat att avsättningar som grundar sig på informella förpliktelser öppnar för en godtycklighet i bedömning och möjlighet att reglera resultaten på ett inte önskvärt sätt.

Rekommendationen gäller för kommuner som juridisk person och koncern. Detta innebär att informella förpliktelser redovisade som avsättningar i koncernföretag - i enlighet med exempelvis IAS 37, RR 16 eller kommande K3 regelverk från Bokföringsnämnden - ska omklassificeras till ansvarsförbindelser i den sammanställda redovisningen.

Enligt de tidigare reglerna skulle informella förpliktelser kunna uppstå genom att kommunen/landstinget fattade beslut om inriktning eller offentliggjorde riktlinjer och gjorde uttalanden som ledde till att en extern part kunde förvänta sig att kommunen/landstinget skulle fullgöra utlovade skyldigheter. Löften och inriktningsbeslut kan snabbt ändras i det politiska systemet, inte minst vid majoritetsskiftet i allmänna val.

Erfarenheten har också visat att avsättningar grundade på informella förpliktelser vid t ex omstruktureringar ofta övervärderas. Omstruktureringar får sällan de effekter som man från början tror. Tidsaspekten i sådant förändringsarbete och det faktum att verkligheten hela tiden förändras gör att t ex övertalig personal många gånger hittar andra lösningar, vilket gör att behovet av omstruktureringsutgifter i form av t ex avgångsvederlag minskar.

Rådet för kommunal redovisning har i Informationen Redovisning av åtaganden för framtida verksamhet, december 2003, förtydligat innebörden av gränsdragning mellan kostnader för inträffade händelser och kostnader för löpande verksamhet.

”Huvuddelen av kommunernas och landstingens löpande verksamhet är obligatorisk och bedrivs på uppdrag av staten. Uppdraget innebär att kommunerna och landstingen har åtaganden, dvs. skyldigheter gentemot medborgarna att tillhandahålla olika slag av service. I bland kan dessa åtaganden inte fullgöras omedelbart, utan kösituationer uppkommer för exempelvis plats i barnomsorgen, i särskilt boende, för operation, etc. Bearbetandet av dessa köer tillhör den normala löpande verksamheten. Denna typ av åtaganden som är hänförliga till den löpande verksamheten kan därmed enligt Rådets uppfattning inte påverka redovisningen annat än i samband med fullgörandet av åtagandet. Även om åtaganden för framtida verksamhet inte ska återspeglas i de finansiella Rapporterna, kan det ändå finnas skäl att redovisa förhållandet på annat sätt i årsredovisningen. För att ge beslutsfattare, patienter och andra intressenter en bild av sjukvårdens tillgänglighet kan det vara värdefullt att i förvaltningsberättelsen lämna information om exempelvis kösituationen i landstinget. Andra exempel på information som kan vara värdefull att lämna är antalet barn som inte kunnat anvisas plats i barnomsorgen, åtaganden för beviljade socialbidrag där besluten löper över årsskiftet, etc. Rådet hänvisar till utvecklingen av praxis för hur dessa upplysningar ska lämnas.”

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 för
kommunal redovisning, såsom vägledningar och idéskrifter är
inte normerande, men kan vara till hjälp vid behov av tolkning
av vad som är god redovisningssed.



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING