

REKOMMENDATION R11

Extraordinära och jämförelsestörande poster

November 2018

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll	Denna rekommendation ska tillämpas vid redovisning av extraordinära och jämförelsestörande poster. Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).
Rekommendationens bindande verkan	<p>Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.</p> <p>Rådet för kommunal redovisning (RKR är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.</p> <p>Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.</p> <p>Av 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR följer att upplysning om skälen för avvikelse från denna rekommendation ska lämnas i en not.</p> <p>Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).</p>
Lagregler	Redovisningen av extraordinära poster regleras i 5 kap. 2 och 5 §§ samt 9 kap. 12 § LKBR. I 5 kap. 3 § andra stycket finns reglering om delposter.
Definition	<i>Kommun</i> – kommun, landsting och kommunalförbund.
EXTRAORDINÄRA POSTER Klassificering	<p>Enligt 5 kap. 5 § LKBR ska intäkter eller kostnader i annan verksamhet än kommunens normala verksamhet redovisas som extraordinära poster.</p> <p>En post ska klassificeras som extraordinär om:</p> <ul style="list-style-type: none">• händelsen eller transaktionen som ger upphov till posten saknar ett tydligt samband med kommunens normala verksamhet,• händelsen eller transaktionen är av sådan typ att den inte kan förväntas inträffa ofta eller regelbundet, och• posten uppgår till ett väsentligt belopp.

De allra flesta intäkter och kostnader som påverkar resultatet orsakas av händelser i kommunens normala verksamhet.

Redovisning och upplysningar

Av 5 kap. 2 § LKBR framgår det att extraordinära poster ska redovisas på separat rad i resultaträkningen.

Enligt 9 kap. 12 § LKBR ska de extraordinära posterna i not specificeras till belopp och art i upplysning. **Av noten ska framgå belopp för varje enskild extraordinär intäkt eller kostnad, samt vad posten avser.**

JÄMFÖRELSESTÖRANDE POSTER

Klassificering

Jämförelsestörande poster är resultat av händelser eller transaktioner som inte är extraordinära, men som är viktiga att uppmärksamma vid jämförelser med andra perioder.

NOTER

Upplysning om resultateffekten av händelser eller transaktioner som är jämförelsestörande ska lämnas

- i not till berörda resultatposter i resultaträkningen, eller
- i en egen delpost i resultaträkningen. Av delpostens rubricering ska framgå vad den avser.

Om det finns flera jämförelsestörande poster på samma resultatnivå, får de slås samman under rubriceringen *Jämförelsestörande poster*. Upplysning ska i så fall lämnas i not om ingående delkomponenter specificerade som intäkter och kostnader.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2019.

Rekommendationen ersätter rekommendation 3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål (från 2006).

Bakgrund

Av förarbetena till LKBR framgår att regeringen anser att det finns en kommunal särart vad gäller extraordinära intäkter och kostnader och att det finns en viktig demokratispekt. Det handlar om att synliggöra dessa intäkter och kostnader för att underlätta för den enskilde kommunmedlemmens eller förtroendevaldas förståelse av den kommunala redovisningen och därmed den kommunala ekonomin (prop. 2017/18:149 s. 59).

Överväganden och motivering

För att underlätta förståelsen för den kommunala ekonomin samt skapa förutsättningar för jämförelser, såväl över tid som mellan olika redovisningsenheter, behövs normering av RKR om redovisningen av extraordinära och jämförelsestörande poster. I denna rekommendation har RKR förtydligat distinktionen mellan extraordinära och jämförelsestörande poster samt normerat hur de ska redovisas.

Bilagor

Bilagorna syftar till att underlätta tillämpning av rekommendationen, men utgör inte en del av denna.

Bilaga 1 - Exempel på jämförelsestörande poster

Exempel på poster som kan vara viktiga att uppmärksamma för att man ska kunna analysera och göra jämförelser är:

- nedskrivningar
- valutakursförändringar
- försäljning av anläggningstillgångar
- förändringar och omstrukturering av verksamheter
- arbetskonflikter – ändringar i uppskattningar och bedömningar
- rättelser av fel i tidigare års räkenskaper.

I normalfallet gäller kravet på upplysningar för jämförelseändamål för denna typ av poster.

Bland dessa poster förekommer även sådana som – när de uppfyller de tre kriterierna enligt denna rekommendation – får klassificeras som extraordinära poster. Försäljning av aktier i ett kommunägt företag kan vara ett sådant exempel eftersom det inte kan anses vara en kommunal angelägenhet att köpa och sälja företag.

Andra poster som saknar samband med den ordinarie verksamheten kan i normalfallet förväntas inträffa ofta eller regelbundet och kan därför inte betraktas som extraordinära. Valutakursförändringar är ett sådant exempel.

Bilaga 2 - Exempel på notupplysningar

Not X Extraordinära poster [mnkr]	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Realisationsvinst vid försäljning av Energiverket AB till Stadshus AB	100	0	0	0
Summa extraordinära poster	100	0	0	0

Not X Jämförelsestörande poster [mnkr]	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Brandbackens skola				
Försäkringsersättning	40	0	40	0
Utrangering	-24	0	-24	0
Övriga kostnader	-4	0	-4	0
Summa jämförelsestörande poster	12	0	12	0
Brandbackens skola brann ner i maj 20X2. Skolan kommer inte att byggas upp igen. För skadan har en försäkringsersättning på 40 mnkr betalats ut. Skolan med inventarier hade ett bokfört värde på 24 mnkr. Övriga kostnader avser rivning och sanering samt kostnader för tillfälliga ersättningslokaler.				