

REKOMMENDATION R16

Sammanställda räkenskaper

November 2018

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid upprättande av sammanställda räkenskaper. Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Rekommendationen omfattar inte upplysningskrav i förvaltningsberättelsen enligt 11 kap. LKBR. Dessa behandlas i stället i rekommendationen om Förvaltningsberättelse.

Rekommendationens bindande verkan

Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysningar om skälen för avvikelse från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).

Lagregler

Sammanställda räkenskaper regleras i 12 kap. LKBR. Definition av kommunalt koncernföretag och kommunal koncern finns i 2 kap. 5 och 6 §§.

Definitioner

I denna rekommendation betyder:

förvärv – en transaktion/ekonomisk händelse genom vilken kommunen direkt eller indirekt får ett betydande inflytande över en annan juridisk person;

förvärvsanalys – en utredning där köpeskillingen och den kommunala koncernens anskaffningsvärde för tillgångar, skulder och avsättningar i de kommunala koncernföretagen fastställs. Förvärvsanalysen ligger till grund för eliminering av de kommunala koncernföretagens aktier eller

andelar och eget kapital vid förvärvstidpunkten. Till förvärvsanalysen hör även avskrivnings- och upplösningssplaner för koncernmässiga över- och undervärden;

kapitalandelsmetod – konsolideringsmetod som innebär att det koncernmässiga anskaffningsvärdet för nettotillgångarna i det kommunala koncernföretaget initialt redovisas som finansiell anläggningstillgång. Den kommunala koncernens värde i företaget ökas eller minskas därefter, så att värdet avspeglar den kommunala koncernens andel i företagets förändring av eget kapital samt de förändringar i ev. koncernmässiga justeringar som är hänförliga till det kommunala koncernföretaget;

kommun – kommun, landsting och kommunalförbund;

kommunal angelägenhet – obligatorisk eller frivillig uppgift för kommuner enligt kommunallagen (2017:725), lag (2009:47) om vissa kommunala befogenheter eller annan lagstiftning;

kommunal koncern – kommunen tillsammans med de kommunala koncernföretagen (se 2 kap. 6 § LKBR);

kommunalt koncernföretag – juridisk person över vars verksamhet, mål och strategier kommunen har ett varaktigt betydande inflytande. Kommunen kan utöva ett sådant inflytande själv eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag. Om inflytandet inte är betydande, anses den juridiska personen ändå vara ett kommunalt koncernföretag, om den har särskild betydelse för kommunens verksamhet eller ekonomi (se 2 kap. 5 § LKBR);

mellanhavanden inom den kommunala koncernen – ekonomiska händelser och relationer mellan den kommunala förvaltningen och kommunala koncernföretag eller företagen emellan. Exempel på händelser och relationer är intäkter och kostnader, fordringar och skulder, vinster och förluster, utdelningar, borgensförbindelser samt leasingavtal;

proportionell konsolidering – konsolideringsmetod (klyvningsmetoden) som innebär att endast ägd andel av de kommunala koncernföretagens räkenskapsposter medtas i de sammanställda räkenskaperna;

sammanställda räkenskaper – sammanställning av kommunens och de kommunala koncernföretagens resultaträkningar, balansräkningar, kassaflödesanalyser och noter (se 12 kap. 1 § LKBR).

Den kommunala koncernen och betydande inflytande

Enligt 12 kap. 2 § första stycket LKBR ska sammanställda räkenskaper upprättas för den kommunala koncernen.

Av 2 kap. 6 § LKBR framgår att den kommunala koncernen består av kommunen tillsammans med de kommunala koncernföretagen.

Enligt 2 kap. 5 § första stycket LKBR är ett kommunalt koncernföretag en juridisk person över vars verksamhet, mål och strategier en kommun har ett varaktigt betydande inflytande. En kommun kan utöva ett sådant inflytande själv eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag. Enligt paragrafens andra stycke ska betydande inflytande anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna.

Vid bedömningen av inflytandets grad bör avtal om hur övrigt ägande är fördelat, liksom andra faktorer som begränsar eller inskränker inflytandet, beaktas. Tillfälliga innehav av t.ex. aktier i andra juridiska personer bör inte kunna leda till att dessa ska ingå i de sammanställda räkenskaperna. Regeringen har ansett att en förutsättning därför är att inflytandet ska vara varaktigt (prop. 2017/18:149 s. 79).

Enligt 2 kap. 5 § tredje stycket LKBR ska – om inflytandet inte är betydande – den juridiska personen ändå anses vara ett kommunalt koncernföretag, om den har särskild betydelse för kommunens verksamhet eller ekonomi.

Den ekonomiska betydelsen för kommunen kan bedömas utifrån mått som t.ex. andel av den juridiska personens omsättning och omslutning, i förhållande till skatteintäkter och generella statsbidrag. Det kan finnas fall där den juridiska personen har en särskild betydelse för den kommunala verksamheten och därför bör ingå i de sammanställda räkenskaperna. Krav på att det ska finnas ett varaktigt inflytande över det kommunala koncernföretaget gäller dock alltiämt (prop. 2017/18:149 s. 79).

Särskild ekonomisk betydelse föreligger, om den kommunala koncernens andel av företagets omsättning eller omslutning överstiger 5 procent av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag.

Företag som samägs med annan kommun och vars verksamhet är en kommunal angelägenhet, ska anses ha särskild betydelse för kommunens verksamhet.

Undantag från skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper samt företag som ska eller kan undantas.

Enligt 12 kap. 2 § andra stycket LKBR behöver sammanställda räkenskaper inte upprättas för den kommunala koncernen, om samtliga kommunala koncernföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse för kommunen.

Av 12 kap. 3 § LKBR framgår att ett enskilt koncernföretag inte behöver omfattas av de sammanställda räkenskaperna, om det är utan väsentlig betydelse för kommunen. Om två eller flera av dessa kommunala koncernföretag tillsammans bedöms ha väsentlig betydelse för kommunen, ska de dock omfattas av de sammanställda räkenskaperna.

Följande kommunala koncernföretag ska (a och b) eller kan (c) undantas från de sammanställda räkenskaperna:

- a) företag som förvärvats i syfte att avyttras inom ett år;**
- b) företag där det finns ett betydande och varaktigt hinder mot att utöva det kommunala inflytandet;**

c) företag vars verksamhet är av obetydlig omfattning, vilket definieras som företag där den kommunala koncernens andel av omsättning eller omslutning är mindre än 2 procent av skatteintäkter och generella statsbidrag. Den sammanlagda kommunala koncernens andel av omsättningen eller omslutningen hos de företag som undantas, får dock inte överstiga 5 procent av skatteintäkter och generella statsbidrag.

Förvärvsanalys

Enligt 12 kap. 4 § LKBR ska en förvärvsanalys upprättas första gången ett kommunalt koncernföretag ska omfattas av de sammanställda räkenskaperna. Förvärvsanalysen ska fastställa anskaffningsvärdet på det förvärvade kommunala koncernföretagets tillgångar och skulder. En sådan förvärvsanalys ska också upprättas vid förvärv av aktier och andelar i en juridisk person.

Förvärvsanalysen ska ligga till grund för elimineringen av kommunens aktier i det kommunala koncernföretaget och det egna kapital som företaget hade vid förvärvstillfället.

Koncernmässiga över- eller undervärden som uppkommer vid ett förvärv av ett kommunalt koncernföretag ska i första hand hänföras till identifierbara tillgångar, skulder och avsättningar i det förvärvade företaget med beaktande av uppskjuten skatt.

Kan ett direkt förvärvat över- eller undervärde inte hänföras till en eller flera identifierbara balansposter, ska värdet tas upp som goodwill eller negativ goodwill. Det finns aldrig uppskjuten skatt som är hänförlig till goodwill eller negativ goodwill.

Av förvärvsanalysen ska minst följande framgå:

- förvärvspris,
- eget kapital,
- obeskattade reserver och dess fördelning på uppskjuten skatt respektive eget kapital, och
- koncernmässiga över- och undervärden och deras fördelning på balansposter samt uppskjuten skatt kopplade till dessa över- och undervärden.

Till förvärvsanalysen ska även avskrivnings- och upplösningssplaner till koncernmässiga över- och undervärden fogas.

Avskrivning och upplösning av det koncernmässiga över- och undervärdet ska anpassas till den underliggande tillgångens, skuldens eller avsättningens nyttjandeperiod. Eventuell goodwill redovisas som immateriell tillgång.

Av rekommendationen om Immateriella anläggningstillgångar framgår hur nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar ska fastställas.

Justeringar för skillnader i redovisningsprinciper

De sammanställda räkenskaperna ska upprättas med enhetliga redovisningsregler och principer.

De regler och principer som tillämpas av kommuner har företräde framför de kommunala koncernföretagens. Om de kommunala koncernföretagens regler och principer avviker från kommunens, ska de justeras före konsolidering.

Undantag från detta får göras för pensionsredovisningen. Pensionsåtaganden för de kommunala koncernföretagen ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt de regler och principer som gäller för dem, dvs. enligt fullfonderingsmodellen.

Pensionsredovisningen i kommuner ska i de sammanställda räkenskaperna ske enligt blandmodellen (jfr prop. 1996/97:52 s. 90 f.; se prop. 2017/18:149 s. 89 och prop. 2018/19:7 s. 24 ff.).

Om de kommunala koncernföretagens regler och principer avviker från kommunens, och detta har en väsentlig påverkan på de sammanställda räkenskaperna, ska dessa justeras före konsolidering.

Följande är andra exempel på avvikelser gällande redovisningsprinciper:

- LKBR medger inte uppskrivning av värdet på finansiella och materiella anläggningstillgångar, vilket företagets redovisningsregler i vissa fall

gör. Uppskrivningar av koncernföretagens finansiella och materiella anläggningstillgångar och avskrivningar av dessa återförs därför före konsolidering.

- Beroende på vilka redovisningsregler som företagen följer kan de redovisa leasing på annat sätt än enligt rekommendationen om Leasing. Justering av företagens räkenskaper före konsolidering kan därför vara nödvändig.
- Finansiella instrument som kommunen innehar för att generera avkastning eller värdestegring värderas som huvudregel till verkligt värde. Företagen kan ha en redovisning av dessa poster som bygger på anskaffningsvärden. Justering av företagens räkenskaper före konsolidering kan därför vara nödvändig.

Företag som redovisar enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3) ges olika valmöjligheter t.ex. vid redovisning av avsättningar, immateriella anläggningstillgångar, offentliga investeringsbidrag och låneutgifter. Oftast sammanfaller ett av alternativen med kommunens redovisningsprinciper. I de fall företaget redovisar enligt ett alternativ som avviker från kommunens redovisningsprinciper ska justering ske.

Metod

Av 12 kap. 5 § andra stycket LKBR framgår att proportionell konsolidering (klyvningsmetoden) normalt ska tillämpas vid konsolidering av kommunala koncernföretag i de sammanställda räkenskaperna.

I bestämmelsen anges att konsolidering ska ske i proportion till kommunens ägda andel av det kommunala koncernföretaget. Om det kommunala koncernföretaget är ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund enligt lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser, ska konsolidering ske i proportion till kommunens andel av det kommunala koncernföretagets tillgångar och skulder. Om det kommunala koncernföretaget är en stiftelse, ska konsolidering ske i proportion till den andel av stiftelsens kapital som kommunen har bidragit med.

Vid upprättande av de sammanställda räkenskaperna ska mellanhavanden inom den kommunala koncernen elimineras.

Till den del obeskattade reserver (förvärvade eller genererade) utgörs av uppskjuten skatt ska denna redovisas som avsättning i de sammanställda räkenskaperna. Resterande del av obeskattade reserver ska redovisas som eget kapital.

Om ett kommunalt koncernföretag tillämpar brutet räkenskapsår, ska periodbokslut per den 31 december utgöra underlag för de sammanställda räkenskaperna.

Varje enskilt kommunalt koncernföretag ska som huvudregel konsolideras vart och ett för sig. Alternativt kan civilrättsliga underkoncerners bokslut konsolideras, under förutsättning att nödvändiga justeringar görs. Det alternativa sättet kan vara arbetsbesparande när underkoncernens företag i huvudsak består av helägda företag som inte har varit föremål för interna förvärv.

Av 12 kap. 5 § tredje stycket LKBR framgår att om det finns särskilda skäl, och det är förenligt med kravet på en rättvisande bild, får kapitalandelsmetoden användas.

Särskilda skäl finns i följande situationer:

- a) kommunkoncernen saknar betydande inflytande, men företaget har en särskild ekonomisk betydelse för kommunkoncernen (se avsnittet "Den kommunala koncernen och betydande inflytande"),**
- b) företaget samägs med ett börsnoterat bolag, eller**
- c) när samtliga av följande kriterier är uppfyllda:**
 - företagets verksamhet är vinstsyftande och bedrivs enligt affärsmässiga principer;**
 - merparten av företagets försäljning av varor och tjänster sker till slutkunder som**

inte är medlemmar eller fastighetsägare i den egna kommunen;

- företagets verksamhet bedrivs normalt inte inom ramen för kommunal verksamhet;
- företagets verksamhet är av ytterst betydande omfattning, vilket definieras som företag där kommunens andel av omsättning eller omslutning utgör mer än 30 procent av skatteintäkter och generella statsbidrag.

Specifikationer

Av 12 kap. 6 § andra stycket och 4 kap. 6 § LKBR följer att för varje sammandragen post i den sammanställda balansräkningen ska de belopp som ingår i postens sammansättning specificeras i en särskild förteckning, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

Av den särskilda förteckningen ska det framgå hur enheternas räkenskaper har sammanställts och eventuellt justerats i resultat- och balansräkningar, kassaflödesanalys och noter inför konsolideringen. För detaljer kring respektive enhets del av balansräkningsposten hänvisas till enhetens egna specifikationer.

Av den särskilda förteckningen ska också eventuella justeringar som gjorts efter det att enheternas räkenskaper sammanställts, elimineringar inom den kommunala koncernen och konsolidering av de sammanställda räkenskapernas poster framgå.

Av rekommendationen om Bokföring och arkivering framgår hur den särskilda förteckningen ska dokumenteras.

Resultat- och balansräkningarnas uppställningsform

Av 12 kap. 6 § första stycket LKBR följer att den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska ställas upp enligt samma form som kommunens resultat- och balansräkningar.

Den sammanställda resultaträkningen och den sammanställda balansräkningen ska ställas upp jämte kommunens. Motsvarande jämförelse ska göras för det närmast föregående räkenskapsåret.

Hantering av bolagsspecifika poster i resultaträkningen:

- Skatt på årets resultat ingår i *Verksamhetens kostnader*.
- I de undantagsfall som kapitalandelsmetoden tillämpas ingår andelen i kommunala koncernföretags resultat i *Finansiella intäkter* eller *Finansiella kostnader*.

Hantering av bolagsspecifika poster i balansräkningen:

- Uppskjutna skatter ingår i posten *Andra avsättningar*.
- I de undantagsfall som kapitalandelsmetoden har tillämpats ingår kapitalandelar i kommunala koncernföretag i posten *Finansiella anläggningstillgångar*.

Sammanställd kassaflödesanalys

Av 12 kap. 7 § och 8 kap. 1 § LKBR följer att i fråga om upprättande av den sammanställda kassaflödesanalysen, ska kommunkoncernens in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas.

Den sammanställda kassaflödesanalysen ska ställas upp jämte och enligt samma form som kommunens kassaflödesanalys.

Kassaflödesanalys regleras närmare i rekommendationen Kassaflödesanalys.

Noter

I 12 kap. 8 § LKBR regleras upprättande av noter i de sammanställda räkenskaperna. Av paragrafen framgår att bestämmelserna i 9 kap. om noter, med undantag för bestämmelserna i 9 kap. 8 § om bidrag till infrastruktur och 9 kap. 13 § om räkenskapsrevision, ska tillämpas vid upprättandet av noterna i de sammanställda räkenskaperna.

Enligt 9 kap. 14 § LKBR ska upplysning lämnas om vilka kommunala koncernföretag som ingår i den kommunala koncernen och skälen för detta. Av upplysningen ska det också framgå hur den kommunala koncernens sammansättning har förändrats under räkenskapsåret.

Av 9 kap. 15 § LKBR följer vidare att en upplysning ska lämnas om vilka kommunala koncernföretag

som enligt 12 kap. 3 § inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna och skälen för detta.

Av 9 kap. 16 § LKBR följer att upplysning ska lämnas om de företag som har konsoliderats enligt kapitalandelsmetoden (12 kap. 5 § tredje stycket) och skälen för vald konsolideringsmetod.

Dessutom ska följande upplysningar lämnas i not:

- **specificering av skattekostnader avseende bolagsskatt som ingår i posten *Verksamhetens kostnader*;**
- **specificering av uppskjutna skatter. Upplysningen ska lämnas i noten till posten *Andra avsättningar*.**

Det finns även upplysningskrav som framgår av rekommendationen om Avsättningar och ansvarsförbindelser.

Ikraftträdande

Rekommendationen gäller fr.o.m. räkenskapsåret 2019.

Denna rekommendation ersätter rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning (från 2009).

Bakgrund

Eftersom en betydande del av den kommunala verksamheten bedrivs i andra juridiska personer än den kommunala förvaltningen bör den samlade kommunala verksamheten ses som en beslutsenhet för vilken kommunfullmäktige har politiskt och ekonomiskt ansvar.

Överväganden och motivering

Syftet med sammanställda räkenskaper är att ge en helhetssyn på kommunens verksamhet och ekonomi och att åstadkomma en organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommunerna.

Den traditionella budgeteringen och redovisningen i kommunen ger inte en helhetssyn på den kommunala ekonomin. Med undantag för kommunallagens krav på god ekonomisk hushållning fokuserar regelverken för den kommunala ekonomin på den kommunala förvaltningen. Det finns t.ex. inga regler om budgetering för verksamheter som bedrivs utanför den kommunala förvaltningsorganisationen, samtidigt som det s.k. balanskravet omfattar endast förvaltningsorganisationen.

Den kommunala förvaltningens redovisningsprinciper avviker på ett antal områden från företagens redovisningsregler. Likaså avviker privaträttslig koncernredovisning från de metoder som används för sammanställda räkenskaper i kommuner. Av förarbetena framgår att de sammanställda räkenskaperna ska bygga på kommunens redovisningsprinciper och att det vid olikheter ska göras justeringar av de kommunala koncernföretagens räkenskaper före konsolidering. Pensionsredovisningen ska dock bygga på respektive enhets principer.