

REKOMMENDATION R13

Kassaflödesanalys

November 2018

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll	Denna rekommendation ska tillämpas vid upprättande av kassaflödesanalys. 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>Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysning om skälen för avvikelse från denna rekommendation 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	Kassaflödesanalys regleras i 8 kap. 1 § LKBR.
Definitioner	<p>I denna rekommendation betyder:</p> <p><i>finansieringsverksamhet</i> – förändringar i storleken på kommunens upplåning;</p> <p><i>investeringsverksamhet</i> – förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet likvida medel;</p> <p><i>kassaflöde</i> – in- och utflöde av likvida medel;</p> <p><i>kommun</i> – kommun, region och kommunalförbund;</p> <p><i>likvida medel</i> – kassamedel, disponibla tillgodohavanden hos banker eller andra kreditinstitut, samt kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer;</p>

löpande verksamhet – kommunens huvudsakliga verksamhet förutom investerings- och finansieringsverksamhet samt bidrag till infrastruktur (jfr 5 kap. 7 § LKBR);

rörelsekapital – omsättningstillgångar minskade med kortfristiga skulder.

Kassaflödesanalysens utformning

Enligt 8 kap. 1 § LKBR ska kommunens in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas i kassaflödesanalysen.

Räkenskapsårets kassaflöden ska i kassaflödesanalysen hänföras till följande sektorer:

- löpande verksamhet,
- investeringsverksamhet,
- finansieringsverksamhet, och i förekommande fall
- bidrag till infrastruktur.

Jämförelsetal

För varje post eller delpost i kassaflödesanalysen ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet i 4 kap. 3 § LKBR på en rättvisande bild, behöver sådan omräkning eller ändring inte göras.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

Kommunen ska tillämpa indirekt eller direkt metod vid redovisning av kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten.

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden från den löpande verksamheten:

- inbetalningar av skatt och statsbidrag;

- inbetalningar som avser taxor och avgifter, inklusive förutbetalda intäkter i form av anläggnings- och anslutningsavgifter;
- inbetalningar som avser sålda varor och tjänster;
- utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster;
- utbetalningar av löner och andra personalutgifter;
- utbetalningar av bidrag.

Indirekt metod

Indirekt metod innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som är hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.

Tillämpas indirekt metod, ska nettot av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten beräknas och redovisas genom att resultatet justeras för:

- icke-kassaflödespåverkande poster och alla övriga poster vars kassaflödeseffekt hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten, samt
- periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Exempel på rörelsefordringar och rörelseskulder är periodiseringsposter och utbetalningar av avsättningar.

Exempel på justeringar är avskrivningar, realisationsresultat, gjorda avsättningar, orealiserade valutakursvinster och valutakursförluster.

Direkt metod

Direkt metod innebär att väsentliga slag av in- och utbetalningar ska anges brutto och separat.

Uppgifter om väsentliga slag av betalningar erhålls antingen direkt från kommunens räkenskaper eller

genom att kommunens intäkter och kostnader i resultaträkningen justeras för:

- periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder,
- andra poster som inte har påverkat kassaflödet, samt
- poster vars påverkan på kassaflödena hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten

In- och utbetalningar hänförliga till investeringsverksamheten ska redovisas brutto.

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden från investeringsverksamheten:

- utbetalningar för förvärv av materiella och immateriella anläggningstillgångar;
- inbetalningar från försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar;
- utbetalningar som avser investeringar i aktier och skuldebrev (utom sådana instrument som omfattas av begreppet likvida medel);
- inbetalningar som avser avyttrade aktier eller skuldebrev (såvida inte inbetalningen avser en placering som omfattas av begreppet likvida medel);
- utbetalningar av förskott och lån till utomstående;
- inbetalningar från utomstående av lån och förskott.
- utbetalningar som avser termins-, options- samt swap-avtal, utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.
- inbetalningar som avser termins-, options- samt swap-avtal, utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

Redovisas ett avtal som en säkring, ska betalningar som avser avtalet redovisas

i kassaflödesanalysen på samma sätt som betalningar som hänförs till den säkrade positionen.

Redovisning av kassaflöden från finansieringsverksamheten

In- och utbetalningar hänförliga till finansieringsverksamheten ska redovisas brutto.

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden från finansieringsverksamheten:

- inbetalningar vid emission av obligationslån och reverslån samt andra kort- eller långfristiga lån;
- utbetalningar vid återbetalning av lån;
- utbetalningar som avser amorteringar av låneskulder till följd av finansiella leasingavtal.

Redovisning av kassaflöden från bidrag till infrastruktur

Utbetalningar av bidrag till infrastruktur som avses i 5 kap. 7 § LKBR ska redovisas i egen sektor. Om utbetalningen avser flera bidrag, ska dessa specificeras i kassaflödesanalysen eller i upplysning i en not.

Kassaflöden som får nettoredovisas

Följande typer av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten får nettoredovisas:

- a) in- och utbetalningar för kunders räkning, om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än kommunens;
- b) in- och utbetalningar av väsentliga belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

Räntor och utdelningar

Kassaflöden från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.

Räntor och utdelningar ska hänföras till den löpande verksamheten.

Noter

Upplysning ska lämnas i en not om de justeringar som gjorts för poster som utgör skillnaden mellan årets resultat och kassaflödet från den löpande verksamheten.

Upplysning i en not ska också lämnas om väsentliga händelser som påverkar kassaflödet och avviker från det normala.

Av 4 kap. 3 § första och andra styckena LKBR framgår att årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens ekonomiska ställning. Om det behövs för att bilden ska bli rättvisande, ska ytterligare upplysningar lämnas i en not.

Ikraftträdande

Rekommendationen gäller fr.o.m. räkenskapsåret 2019. Mindre redaktionella justeringar gjorda november 2020.

Denna rekommendation ersätter rekommendation 16.2 (från 2010).

Bakgrund

Av 8 kap. 1 § LKBR framgår att kommunens in- och utbetalningar under räkenskapsåret ska redovisas i kassaflödesanalysen. I övrigt saknas någon särskild reglering i lag av kassaflödesanalysens innehåll.

Överväganden och motivering

RKR bedömer att kompletterande normering behövs för att förtydliga vilket innehåll som kassaflödesanalysen ska ha och för att skapa förutsättningar för en rättvisande redovisning och jämförbarhet. Rekommendationen reglerar vad kassaflödesanalysen ska innehålla, men ger inga närmare anvisningar hur kassaflödesanalysen ska ställas upp. I bilaga till rekommendationen ges dock exempel på hur kassaflödesanalysen kan ställas upp. Rekommendationen har medvetet utformats så att den innehållsmässigt har stora likheter med motsvarande avsnitt i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). Det underlättar upprättandet av den sammanställda kassaflödesanalysen.

Bilagor

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

Inget av exemplen nedan utgör en del av rekommendationen. Exempelen utgör varken en maximiversioner med samtliga möjliga rader som kan behöva vara med, eller en minimiversioner med det minsta möjliga rader som kan behöva redovisas. Nedan följer några kommentarer till de redovisade exemplen:

INVESTERINGSVERKSAMHETEN

I exemplet har lagts in rader för investering respektive försäljning av de olika tillgångsslagen. Om delbeloppen är små, kan redovisningen komprimeras till färre rader. Delposterna kan då i stället specificeras i en not. Utgångspunkten är att redovisningen ska ske brutto. Det innebär att om kommunen erhållit investeringsbidrag, bör detta också framgå i analysen.

FINANSIERINGSVERKSAMHETEN

Lån som innehas med avsikten att de löpande ska omsättas hos samma långivare kan nettoredovisas. Upplysning ska i så fall lämnas om att så har skett.

Oavsett om upplåning redovisas som kort- eller långfristig skuld ska upplåning redovisas under finansieringsverksamheten.

UTBETALNING AV BIDRAG TILL STATLIG INFRASTRUKTUR

Utbetalning av bidrag till statlig infrastruktur specificeras på särskild rad och under egen rubrik. Redovisningen avser alltid det år utbetalningen faktiskt sker.

Bilaga 1 Exempel på uppställning av indirekt metod

Kassaflödesanalys						
Alla belopp anges i [mnrk]			Kommunkoncern	Kommunkoncern	Kommun	Kommun
			20X2	20X1	Budget 20X2	20X2
						Kommun
						20X1
DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN	Not					
Årets resultat						
Justering för ej likviditetspåverkande poster	X					
Övriga likviditetspåverkande poster	Y					
Poster som redovisas i annan sektion	Z					
<i>Medel från verksamheten före förändring av rörelsekapital</i>						
Ökning/minskning av periodiserade anslutningsavgifter						
Ökning/minskning av kortfristiga fordringar						
Ökning/minskning av förråd och varulager						
Ökning/minskning av kortfristiga skulder						
Kassaflöde från den löpande verksamheten						
INVESTERINGSVERKSAMHETEN						
Investering i immateriella anläggningstillgångar						
Försäljning av immateriella anläggningstillgångar						
Investering i materiella anläggningstillgångar						
Försäljning av materiella anläggningstillgångar						
Investering i kommunkoncernföretag						
Försäljning av kommunkoncernföretag						
Förvärv av finansiella tillgångar						
Avyttring av finansiella tillgångar						
Kassaflöde från investeringsverksamheten						
FINANSIERINGSVERKSAMHETEN						
Nyupptagna lån						
Amortering av skulder för finansiell leasing						
Amortering av långfristiga skulder						
Kassaflöde från finansieringsverksamheten						
BIDRAG TILL INFRASTRUKTUR						
Utbetalning av bidrag till statlig infrastruktur						
Årets kassaflöde						
Likvida medel vid årets början						
Likvida medel vid årets slut						

Noter då indirekt metod används:

	Kommunkoncern	Kommunkoncern	Kommun	Kommun
Alla belopp anges i [mnrk]	20X2	20X1	20X2	20X1
Not X Justering för ej likviditetspåverkande poster				
Avskrivningar				
Nedskrivningar				
Utrangeringar				
Gjorda avsättningar				
Återförda avsättningar				
Intäktsförda ej likvida gåvor				
Orealiserade kursförändringar				
Upplösning av bidrag till infrastruktur				
Övriga ej likviditetspåverkande poster				
Not Y Övriga likviditetspåverkande poster som tillhör den löpande verksamheten				
Utbetalning av avsättningar för pensioner				
Utbetalning av övriga avsättningar (exkl. bidrag till infrastruktur)				
Not Z Poster som redovisas i annan sektion				
Realisationsresultat vid försäljning av anläggningstillgångar				

Bilaga 2 Exempel på uppställning av direkt metod

Kassaflödesanalys						
Alla belopp anges i [mnkr]			Kommunkoncern	Kommunkoncern	Kommun	Kommun
			20X2	20X1	Budget 20X2	20X2
						Kommun
						20X1
DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN	Not					
Inbetalningar från staten						
Inbetalningar av räntor och utdelningar						
Inbetalningar från exploateringsverksamheten						
Övriga inbetalningar för den löpande verksamheten						
Utbetalningar till anställda						
Utbetalningar till leverantörer						
Utbetalningar av räntor						
Övriga utbetalningar						
Kassaflöde från den löpande verksamheten	D					
INVESTERINGSVERKSAMHETEN						
Investering i immateriella anläggningstillgångar						
Försäljning av immateriella anläggningstillgångar						
Investering i materiella anläggningstillgångar						
Försäljning av materiella anläggningstillgångar						
Investering i kommunkoncernföretag						
Försäljning av kommunkoncernföretag						
Förvärv av finansiella tillgångar						
Avyttring av finansiella tillgångar						
Kassaflöde från investeringsverksamheten						
FINANSIERINGSVERKSAMHETEN						
Nyupptagna lån						
Amortering av skulder för finansiell leasing						
Amortering av långfristiga skulder						
Kassaflöde från finansieringsverksamheten						
BIDRAG TILL INFRASTRUKTUR						
Utbetalning av bidrag till statlig infrastruktur						
Årets kassaflöde						
Livida medel vid årets början						
Likvida medel vid årets slut						

Not till direkt metod

Not D Skillnaden mellan kassaflöde från den löpande verksamheten och årets resultat

	Kommunkoncern	Kommunkoncern	Kommun	Kommun
Alla belopp anges i [mnkr}	20X2	20X1	20X2	20X1
Kassaflöde från den löpande verksamheten				
<i>Resultatpåverkande periodiseringsposter:</i>				
Avskrivningar				
Nedskrivningar				
Utrangeringar				
Gjorda avsättningar				
Återförda avsättningar				
Intäktsförda ej likvida gåvor				
Orealiserade kursförändringar				
Upplösning av bidrag till infrastruktur				
Övriga ej likviditetspåverkande poster				
Summa resultatpåverkande periodiseringsposter				
<i>Övriga likviditetspåverkande poster:</i>				
Utbetalning av avsättningar för pensioner				
Utbetalning av övriga avsättningar (exkl. bidrag till infrastruktur)				
Summa övriga likviditetspåverkande poster:				
<i>Resultateffekt av poster som redovisas i annan sektion:</i>				
Realisationsresultat vid försäljning av anläggningstillgångar				
Summa resultateffekt avseende poster som redovisas i annan sektion				
<i>Förändring av rörelsekapital:</i>				
Ökning/minskning av periodiserade anslutningsavgifter				
Ökning/minskning av kortfristiga fordringar				
Ökning/minskning av förråd och varulager				
Ökning/minskning av kortfristiga skulder				
Summa resultateffekt av förändrat rörelsekapital				
Årets resultat				