

REKOMMENDATION R9

Avsättningar och ansvarsförbindelser

November 2018

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser.

Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Rekommendationen omfattar inte redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser för pensioner.

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 upplysning 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

Avsättningar regleras särskilt i 6 kap. 1, 2 och 8 §§, 7 kap. 11 § och 9 kap. 4 § LKBR.

Ansvarsförbindelser regleras särskilt i 6 kap. 1 och 2 §§.

Definitioner

I denna rekommendation betyder:

ansvarsförbindelse –

- en 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 kommunens kontroll, inträffar eller uteblir;
- en förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte ska redovisas som skuld eller avsättning, och

- det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen;
- förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet; eller
- en händelse som – på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt och aktuellt uttalande – har skapat en välgrundad förväntan hos externa parter att kommunen åtar sig vissa skyldigheter, vilket kan komma att kräva ett utflöde av resurser (informell förpliktelse);

avsättning – en legal förpliktelse som på balansdagen är säker eller sannolik till sin förekomst, men oviss till belopp eller till den tidpunkt då den ska infrias (se 6 kap. 8 § LKBR);

förpliktigande händelse – en händelse som skapar ett åtagande som är så bindande att det inte finns något annat realistiskt alternativ än att infria åtagandet;

kommun – kommun, region och kommunalförbund;

legal förpliktelse – en förpliktelse till följd av

- ett avtal/kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor);
- lagstiftning; eller
- annan laglig grund;

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

AVSÄTTNINGAR

Redovisning

En avsättning ska redovisas i balansräkningen, om

- en kommun har en befintlig legal förpliktelse till följd av en eller flera inträffade händelser;
- det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen; och
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

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

Endast sådana legala förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser under räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, och som finns oberoende av framtida handlande, redovisas som avsättningar. **Reservering för utgifter som krävs för den framtida verksamheten får aldrig redovisas i balansräkningen.**

En legal förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte alltid nödvändigt för kommunen att känna till vem motparten är – en förpliktelse kan t.ex. finnas mot ett avgiftskollektiv.

Det räcker inte med att det existerar en befintlig legal förpliktelse för att en avsättning ska redovisas i balansräkningen. Det måste också vara sannolikt att det krävs ett utflöde av resurser för att reglera förpliktelsen. **Ett utflöde av resurser ska ses som sannolikt, om det är mer troligt att utflödet inträffar än att så inte sker.** I det fall det inte är sannolikt att en legal förpliktelse finns, kan det i stället röra sig om en ansvarsförbindelse.

Om det finns flera likartade förpliktelser, fastställs sannolikheten för att ett utflöde av resurser kommer att ske utifrån en sammantagen bedömning.

Värdering

Av 7 kap. 11 § LKBR framgår att en avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

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

I förarbetena anges att det bör göras en försiktig bedömning och en objektiv värdering som tar hänsyn till eventuell tidigare erfarenhet av liknande transaktioner. Det kan i vissa fall behöva bedömningar av externa experter (prop. 2017/18:149 s. 132 f).

Osäkerheter rörande värderingen av avsättningar hanteras på olika sätt, beroende på rådande omständigheter.

Om avsättningen avser ett stort antal transaktioner, uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter.

De risker och osäkerheter som finns ska beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättnings värde.

Om effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig, ska avsättningen utgöras av nuvärdet av framtida kassaflöden 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 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.

Av 7 kap. 11 § LKBR följer att avsättningar ska omprövas vid varje balansdag. **Om det inte längre är sannolikt 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 och objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter.

En kommun 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 ny lagstiftning beaktas vid beräkning av en förpliktelse när den nya lagen har antagits.

Förväntad avyttring av tillgångar

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

Användning av avsättningar

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

Gottgörelser

Om del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning förväntas bli ersatt av tredje part, ska en gottgörelse redovisas bara när det är så gott som säkert att denna 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 är solidariskt ansvarigt för en förpliktelse, behandlas den del av förpliktelsen som förväntas bli infriad av andra parter som en ansvarsförbindelse.

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

ANSVARSFÖRBINDELSER

Värdering

Ansvarsförbindelser ska bedömas fortlöpande för att avgöra om ett utflöde av resurser

har blivit säkert eller sannolikt. Om det blir sannolikt att en ansvarsförbindelse kommer att regleras samt att kraven på legal förpliktelse uppfylls, redovisas den i stället som en avsättning, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.

NOTER

Avsättningar

Följande upplysningar ska lämnas i not om 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; samt
- det belopp av varje förväntad gottgörelse som har redovisats som tillgång.

Av 9 kap. 4 § första stycket LKBR framgår att upplysning ska lämnas om principerna för värdering av avsättningar.

Följande upplysningar ska lämnas i not om varje avsättning:

- redovisat värde vid periodens början och slut;
- avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar;
- belopp som tagits i anspråk under perioden för att reglera förpliktelsen;
- utnyttjade belopp som har återförts under perioden; samt
- ökning av nuvärdesberäknade belopp under perioden, på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.

Ansvarsförbindelser

För varje slag av ansvarsförbindelse på balansdagen ska kommunen i not lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär. Om det är praktiskt möjligt, ska även följande

upplysningar lämnas:

- en uppskattning av dess finansiella effekt;
- en indikation om osäkerheter beträffande beloppet eller tidpunkten för utbetalningar; och
- möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Om sannolikheten för en reglering av en ansvarsförbindelse är mycket låg, behöver sådana upplysningar inte lämnas.

Upplysningar som ska lämnas enligt ovan kan ibland ha en negativ inverkan på kommunens förhandlingsläge i en tvist med andra parter. I sådana fall behöver uppgifterna inte lämnas. Av upplysningen ska dock framgå att uppgifterna inte har lämnats och skälen till detta samt tvistens allmänna karaktär.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2019. Mindre redaktionella justeringar gjorda november 2020.

Rekommendationen ersätter rekommendation 10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser (från 2011).

Bakgrund

Det finns bestämmelser om avsättningar och ansvarsförbindelser i LKBR. Det behövs dock kompletterande normering från RKR om bl.a. när en avsättning ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas. Detta avser bl.a. hantering av informella förpliktelser och kostnader för framtida verksamhet.

Överväganden och motiveringar

Innehållet i denna rekommendation överensstämmer i delar med motsvarande avsnitt i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). Det finns dock vissa skillnader, beroende på lagstiftningen och den kommunala särarten.

Informella förpliktelser

En skillnad mellan kommunal redovisning och de principer som gäller för bolagssektorn är redovisningen av informella förpliktelser. RKR har tydliggjort att endast legala förpliktelser kan utgöra grund för att redovisa en avsättning. Detta är en skillnad mot andra regelverk, t.ex. K3. Eftersom rekommendationen gäller för kommunen som juridisk person

samt för kommunkoncernen innebär det att informella förpliktelser som är redovisade som avsättningar i koncernföretag ska omklassificeras till ansvarsförbindelser i de sammanställda räkenskaperna.

Tidigare kunde informella förpliktelser uppstå genom att kommunen fattade beslut om inriktning eller offentliggjorde riktlinjer och gjorde uttalanden som ledde till att en extern part kunde förvänta sig att kommunen skulle fullgöra utlovade skyldigheter. Löften och inriktningsbeslut kan dock snabbt ändras i det politiska systemet, inte minst vid majoritetsskiften i allmänna val. Erfarenheten har också visat att avsättningar grundade på informella förpliktelser vid exempelvis 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 till exempel övertalig personal många gånger hittar andra lösningar, vilket gör att behovet av omstruktureringsutgifter som avgångsvederlag minskar.

Kostnader för framtida verksamhet

Huvuddelen av kommunernas löpande verksamhet är obligatorisk och bedrivs på uppdrag av staten. Uppdraget innebär att kommunerna har åtaganden, dvs. skyldigheter gentemot medborgarna att tillhandahålla olika slag av service. Ibland kan dessa åtaganden inte fullgöras omedelbart, utan kösituationer uppkommer för exempelvis plats i barnomsorgen, i särskilt boende och för operation. Bearbetandet av dessa köer tillhör den normala löpande verksamheten. Denna typ av åtaganden som är hänförliga till den löpande verksamheten kan därmed enligt 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 regionen. Andra exempel på information som kan vara värdefull att lämna är antalet barn som inte kunnat anvisas plats i barnomsorgen och åtaganden för beviljat ekonomiskt bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453), där besluten löper över årsskiftet.

Bilagor

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

Bilaga 1 – Exempel på notupplysningar

Avsättning

Not X Övriga avsättningar	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1

Avsatt för återställande av deponi *)				
Redovisat värde vid årets början				
Nya avsättningar				
lanspråkta avsättningar				
Outnyttjade belopp som återförts				
Förändring av nuvärdet				
Utgående avsättning				
Avsatt för omstrukturingsåtgärder **)				
Redovisat värde vid årets början				
Nya avsättningar				
lanspråkta avsättningar				
Outnyttjade belopp som återförts				
Utgående avsättning				
Summa övriga avsättningar				

<p>*) Avsättningen avser återställande av deponin x-tippen. Återställandet påbörjas 20X1 och beräknas pågå t.o.m. 20X5.</p> <p>***) Avser dels avsättning för den omstrukturering av bostadsbolaget som slutförts under 20X2 och dels en ny avsättning 20X2 för avveckling av kommunens medlemskap i Räddningstjänstförbundet som beräknas slutföras under 20X3 eller 20X4. Avsättningen för omstrukturering avser avgångsvederlag avtalade med fackliga organisationer. Utträdesavgiften är fastställd i avtal med övriga medlemmar i förbundet.</p>				

Ansvarsförbindelse

Not X Övriga ansvarsförbindelser	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1

Borgensåtaganden				
Folketshusföreningen				

Folketshusföreningen har förbrukat sitt eget kapital. En avveckling av verksamheten pågår. I skrivande stund går det inte avgöra om tillgångarna täcker skulderna. Som mest kan kommunen tvingas infria borgen med 25 mnkr, men sannolikt är att huvuddelen av skulderna kan finansieras med befintliga tillgångar.

Uppllysningar om redovisningsprinciper

Avsättningar för deponi har tagits upp till det belopp som bedöms krävas för att reglera förpliktelsen på balansdagen. Beloppet baserar sig på en projektering som gjordes 20X6. Kalkylen har därefter uppdaterats årligen. Åtagandet är nuvärdesberäknat med en ränta på 4 %. En ny projektering av det slutliga återställandet pågår för närvarande och kan komma att leda till ökade kostnader, samtidigt som användningstiden för deponin kan komma att utökas med 5–10 år.

Åtgärder för omstrukturering i bostadsbolaget avser kostnader för avveckling av personal och är beräknad utifrån avtalsenliga avgångsvederlag i 20X2 års löneläge. Ett nytt löneavtal under 20X3 kan komma att öka beloppet, om avveckling inte skett innan dess.

Kommunens avsättning för utträde ur Räddningstjänstförbundet är beloppsmässigt reglerad i avtal. Förhandlingar pågår dock om tidpunkten.

Kommentar

Uppllysningar om redovisningsprinciper m.m. är viktiga för avsättningar eftersom posten till sin karaktär bygger på bedömningar. Frågor som bör besvaras förutom de obligatoriska uppgifterna är: Vilken sorts kostnader avser avsättningen? Vad baserar sig beräkningen på? Är den nuvärdesberäknad, och i så fall med vilken räntesats?