

Agenda

- RKR – Uppgift och mandat (Nicholas Prigorowsky)
- Reglering och god redovisningssed – konsekvenser för normering och praxis (Torbjörn Tagesson och Mikael Sjölander)
- Praktisk tillämpning (Christer Lindberg, Solna stad)
- Bikupa/diskussion
- Aktuellt från RKR (Torbjörn Tagesson)

1

Vad gör RKR?

Nicholas Prigorowsky

2

Rådet för kommunal redovisning

En ideell förening bildad 1997 av Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) och staten.

Organisering:

- Styrelse
- Expertgrupp
- Kansli



3

Styrelsen

Ordförande

Nicholas Prigorowsky, ekonomidirektör, Region Sörmland

Vice ordförande

Niclas Johansson, sektionschef, Sveriges Kommuner och Landsting

Övriga ledamöter

Klara Cederlund, departementsråd, Finansdepartementet

Elisabeth Eklund, redovisningschef, Malmö stad

Eva Olin, ekonomidirektör, Nacka kommun

Stefan Pärnhem, kanslichef, Bokföringsnämnden

Karin Selander, revisionschef, Region Värmland



4

Expertgruppen

Ordförande

Mikael Sjölander, auktoriserad revisor och certifierad kommunal revisor, EY

Övriga ledamöter

PerÅke Brunström, certifierad kommunal revisor, EY

Pär Falkman, redovisningsspecialist, KPMG

Karin Gustafsson, ämnesråd, Finansdepartementet

Robert Heed, ekonom, Sveriges Kommuner och Landsting

Curt Johansson, redovisningsexpert, Ekonomistyrningsverket

Marcus Johansson, redovisningsspecialist, Aspia

Mattias Johansson, auktoriserad revisor och certifierad kommunal revisor, PwC

Hans Kenttä, ekonomichef, Haparanda kommun

Annika Hjertkvist Nilsson, redovisningschef, Region Östergötland

Carola Nilsson, redovisningschef, Ystad kommun

Hans Stark, ekonom, Sveriges Kommuner och Landsting

Torbjörn Tagesson, **kanslichef RKR**, professor i företagsekonomi, Linköpings universitet

Ur RKR:s stadgar

Rådet för kommunal redovisning har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting i enlighet med lag om kommunal bokföring och redovisning.

Rådet skall inom ramen för huvuduppgiften

- göra uttolkningar av god redovisningssed (jfr 1 kap. 3 § LKBR)
- utarbeta rekommendationer i redovisningsfrågor som är av principiell betydelse eller av större vikt
- sprida innehållet i sina rekommendationer och uttolkningar
- följa upp den egna verksamhetens genomslag på kommuners och landstings externa redovisning
- följa utvecklingsarbetet på redovisningsområdet i Sverige och internationellt

Kommunikationskanaler

- Rekommendationer
- Informationer
- Yttranden
- Idéskrifter
- www.rkr.se

Ur direktiven till Komred:

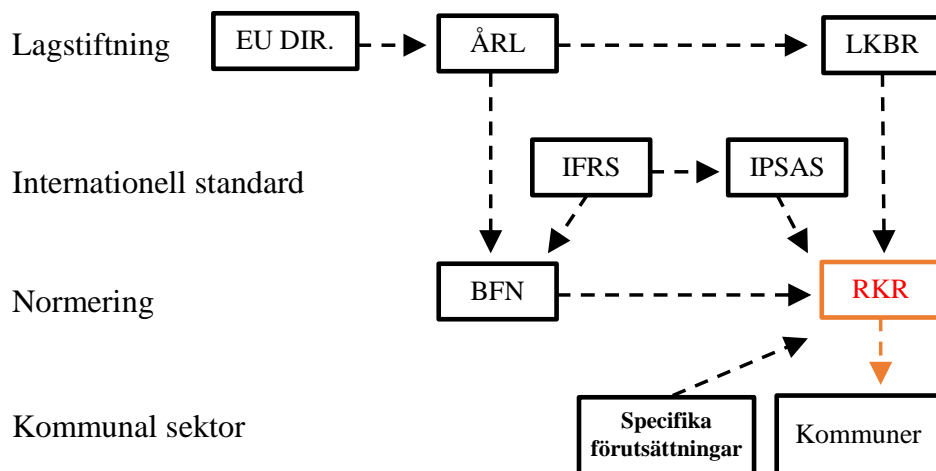
Närmare reglering av kommuner och landstings bokföring och redovisning (externredovisning) finns i lagen om kommunal redovisning som trädde i kraft den 1 januari 1998. Utgångspunkten för lagens tillkomst var att det grundläggande synsättet på redovisningen ska vara detsamma såväl i privat som i kommunal sektor, men att den kommunala särarten kan motivera särskilda krav på den kommunala redovisningen.

Ur direktiven till Komred:

I sitt arbete med att utforma rekommendationer för svensk kommunal sektor vägleds rådet av såväl nationell normgivning från Bokföringsnämnden som av internationell normgivning, exempelvis från International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). De ekonomiska och legala förutsättningarna skiljer sig emellertid åt mellan olika länder och olika sektorer. Krav på likformighet måste därför betraktas med hänsyn tagen till de specifika förutsättningar som gäller för den svenska kommunala sektorn.

Sammanfattning:

- Det grundläggande synsättet på redovisning i privat och kommunal sektor bör vara lika.
- LKBR ska ta hänsyn till den kommunala särarten.
- RKR normerar inom ramen för LKBR.
- I det arbetet inspireras och vägleds RKR av BFN och internationell normgivning.
- Rådet ska även i sin normering ta hänsyn till specifika förutsättningar för sektorn.



Ny redovisningslag i maj 2018

- RKR har under hösten 2018 fokuserat på att omarbeta och uppdatera rekommendationer inför ikraftträdande 2019.
- Rekommendation *Pensioner* juni 2019.
- Rekommendation *Intäkter* beslutad nov 2018 men föremål för fortsatt diskussion. Nytt beslut juni 2019 och seminarier/remiss under hösten 2019.
- Utkast till rekommendationerna *Förvaltningsberättelse* samt *Drift- och investeringsredovisning* har varit på remiss inför beslut under hösten 2019.

Reglering och god redovisningssed – konsekvenser för normering och praxis

Mikael Sjölander och Torbjörn Tagesson



13

Ny lagstiftning mer precis och mer detaljerad

- Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) är mer detaljerad och mer omfattande än vad lag (1997:617) om kommunal redovisning (KRL) var.
- Från 54 §§ till 103 §§!
- Mer specifik än tidigare lagstiftning, vilket ger mindre utrymme för tolkning hos både redovisningsskyldiga och normgivare.
- Lagstiftningen har varit på remiss.



14

Ny lagstiftning

- Bygger [tydligare] på bokföringsmässiga grunder och periodisering.
- Uttalat krav på rättvisande bild av resultat och ställning
- I direktiven tydligt att det ska vara samma goda sed som i bolagen utom där det finns en tydlig särart.
- Följer regelverk enligt bl a ESV, IPSAS, IFRS, ÅRL/K3.
- Gåva regleras explicit

7:10 § Tillgångar som har tagits emot utan ersättning, eller till en ersättning som väsentligt understiger tillgångarnas verkliga värde, ska redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten.

Kommentar: Innebörden i transaktionen är densamma i flera fall när det gäller exempelvis bidrag [som är en gåva av finansiell tillgång] och andra former av ersättningar.

Skillnader att uppmärksamma (gentemot privat sektor)

- Blandmodellen
- Bidrag till statlig infrastruktur
- Uppställningsformer och rapporter
- Finansiella instrument
 - Företag *kan* tillämpa verkligt värde eller LVP
 - Kommunen *ska* tillämpa verkligt värde tillämpas på vissa finansiella tillgångar
- Immateriella tillgångar
 - Bolag *kan* tillämpa kostnadsföring eller aktivering (måste ske konsekvent)
 - Bolag ska vid egenutveckling redovisa motsvarande fond under EK
 - Kommunen ska aktivera när vissa förutsättningar är uppfyllda
- Avsättningar
 - Succesiv avsättning ej tillåten i kommun
 - Ej informella förpliktelser i kommun
- Offentliga bidrag till anläggningstillgångar– bolag *får* nettoredovisa (i juridisk person)
- Uppskrivningar - Uppskrivningsförbud i kommuner (gäller retroaktivt)
- Nedskrivningar
- Tillgångsdefinitionen

Likheter att uppmärksamma

- Samma definitioner av:
 - Skuld
 - Intäkt
 - Kostnad

LKBR 4:3 Rättvisande bild

Årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller landstingets ekonomiska ställning.

Om det behövs för att bilden ska bli rättvisande, ska ytterligare upplysningar lämnas i en not.

Om kommunen eller landstinget i årsredovisningen avviker från det som följer av en rekommendation från normgivande organ på det kommunala området, ska en upplysning om skälen för avvikelsen lämnas i en not.

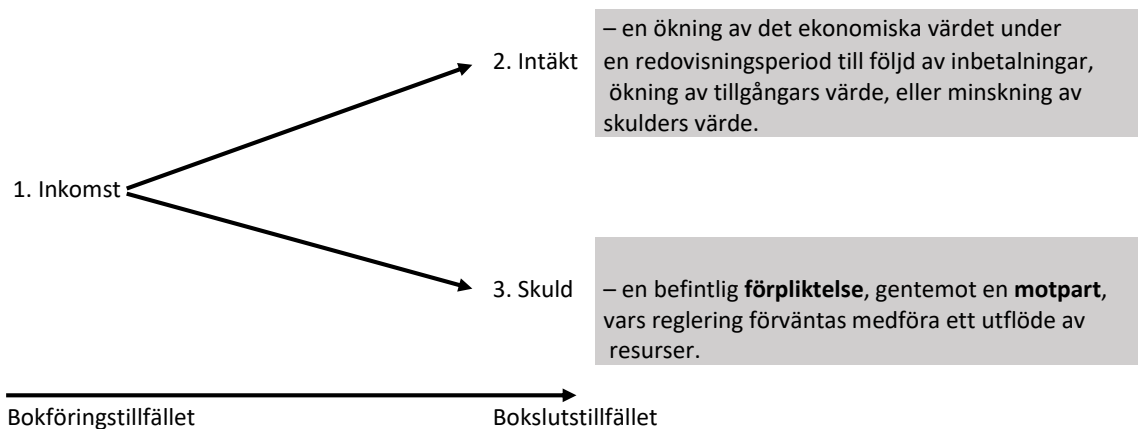
Redovisningsprinciper

1. Fortlevnadsprincipen
2. Konsekvensprincipen
3. Försiktighetsprincipen
- 4. Periodiseringsprincipen**
5. Principen om post för postvärdering
6. Kvittningsförbud (hantering undantag)
7. Kontinuitetsprincipen
8. Kongruensprincipen

Periodisering av inkomster

- Intäkt – en ökning av det ekonomiska värdet under redovisningsperioden till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skuldens värde (med en ökning av eget kapital som följd).
- Skuld – en befintlig **förpliktelse** som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser.
- En inkomst får inte skuldredovisas om skuldkriterierna inte är uppfyllda
- En inkomst ska redovisas som intäkt när följande förutsättningar är uppfyllda:
 - inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt;
 - det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förenliga med transaktionen kommer att tillfalla kommunen; och
 - de eventuella utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och **villkoren för den ekonomiska uppgörelsen** har i allt väsentligt fullgjorts (dvs. det finns ingen förpliktelse)

Periodisering av inkomst *(förutbetald intäkt)*



RKR R2 Intäkter

- ”I den mån en avgift eller ett offentligt bidrag är **hänförbart** till en investering, ska inkomsten intäktsföras på ett sätt som återspeglar investeringens nyttjande och förbrukning.”
- ”Den del av en inkomst som **inte uppfyller kriterierna för intäkt** periodiseras och redovisas som skuld i balansräkningen.”

Tidigare normering

- ”I den mån en avgift eller ett bidrag är **hänförbart** till en investering, ska inkomsten intäktsföras på ett sätt som återspeglar investeringens nyttjande och förbrukning.”
- ”Den del av inkomsten som **inte uppfyller kriterierna för intäkt**, periodiseras och redovisas som skuld på balansräkningen.”

Skillnad mellan nuvarande och tidigare normering?

- Jämfört med KRL så uttrycker LKBR explicit krav på att redovisningen ska ge en rättvisande bild och att utpekade redovisningsprinciper ska följas. Uttalad reglering i LKBR om redovisning av exempelvis gåvor.
- RKR R2 talar om offentliga bidrag medan RKR 18.1 endast om bidrag. RKR R2 följer samma goda sed som BFN, IFRS, m fl. Finns inte någon reglerad särart i LKBR jämfört med bolagssektorn.

Gatukostnadsersättning vs Exploateringsersättning (genom avtal)

- Gatukostnadsersättning (PBL 6: 24 – 27)
 - Ersättningsbelopp hänförbart till **investeringsutgiften**.
 - Ska intäktsredovisas när investeringen fullgjorts (periodiseringsprincipen)
 - Med tidigare lagstiftning (som inte var så specifik) och normering fanns det implicit stöd för att skuldredovisa och succesivt intäktsredovisa DELAR av gatukostnadsersättningen över nyttjandeperioden (Bilaga RKR 18.1 samt Kommunal markexploatering, 2 uppl., s 21).
- Exploateringsavtal (PBL 6: 39 – 47)
 - PBL talar här inte om bidrag utan om att exploateringsavtal får avse åtagande för en byggherre eller en fastighetsägare att **vidta eller finansiera** åtgärder för anläggande av gator, vägar och andra allmänna platser.
 - Byggherrens eller fastighetsägarens åtagande ska stå i rimligt förhållande till dennes **nytta** av planen. *Lag (2017:181) (Dvs. sådana ersättningar är inte bidrag/gåvor).*
 - Sådana här inkomster har det INTE funnits stöd för att redovisa som skuld - när förpliktelser mot motpart inte längre förelegat - enligt KRL, RKR 18.1 eller den tidigare skriften om redovisning av markexploatering-
 - PBL har uppdaterats med kap 6 §§ 39-42 under senare år (2017) och finansiering från byggherrar har, utan stöd i reglering eller normering, i praxis behandlats analogt med gatukostnadsersättningar.

Exempel från ett exploateringsavtal

§ 3 Allmänna förutsättningar

Villkoren i detta avtal träder i kraft när följande krav är uppfyllda

Att kommunfullmäktige beslutat att godkänna detta avtal genom beslut som vinner laga kraft

Att kommunfullmäktige antar förslaget till detaljplan genom beslut som vinner laga kraft.

Är dessa krav inte uppfyllda senast datum X så är avtalet förfallet

....

§12 Finansiering – allmänna anläggningar

Som bidrag till den övergripande trafikinfrastruktur som krävs till området erlägger exploitören till kommunen X miljoner kronor.

Ersättningen betalas efter att villkoren i §3 är uppfyllda.

Exempel från Finland: Kommunsektionens utlåtande (i sammandrag)

- Penningersättningen och överlåtelsen av markområdena intäktsförs som avgifter för samhällstjänster per räkenskapsperiod enligt hur kostnaderna för planläggning, planering och byggande realiserats i förhållande till den totalsumma som kommunen har förbundit sig till i markanvändningsavtalet
- I det fall att markägaren bygger kommunaltekniken som ersättning för stadens planläggning och planering, aktiveras byggkostnaderna för kommunaltekniken vid tidpunkten för överlåtelsen av den kommunalteknik som markägaren byggt bland bestående aktiva och intäktsförs samtidigt som avgift för samhällstjänster

https://www.kommunforbundet.fi/sites/default/files/media/file/Bilaga%203_Utlatande94.pdf

Yttranden från bokföringsnämnden

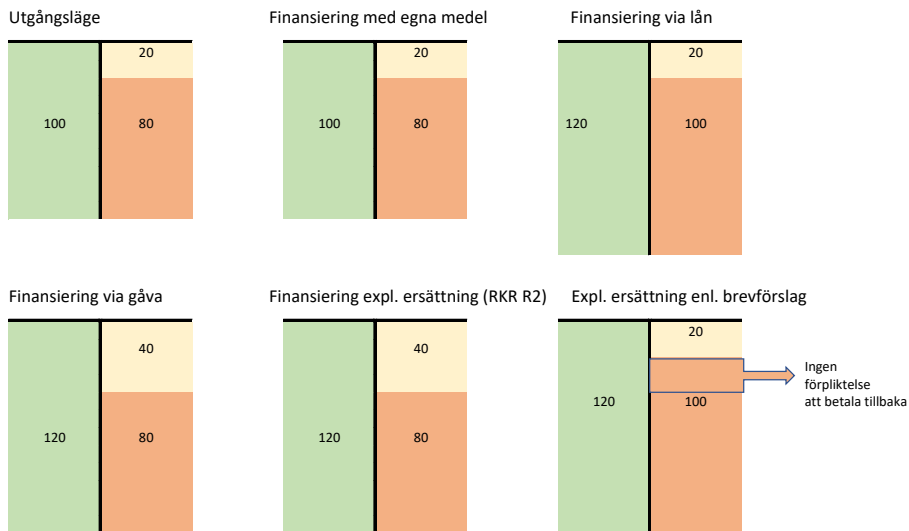
- Yttrande i ärende XXX-XX/X angående redovisning av anslutningsavgifter för ett fibernät (2014)

Enligt Bokföringsnämnden (BFN) är det avgörande för hur en inkomst ska periodiseras vilken prestation som ska utföras och om prestationen i allt väsentligt har utförts eller inte. Till den del prestationen avser att ansluta (inklusive gräva och dra fiberkabel) fastigheter till ett stadsnät av öppen fiber **är det enligt BFN förenligt med god redovisningssed att intäktsredovisa anslutningsavgiften när arbetet med anslutningen har utförts. Avser delar av anslutningsavgiften framtida tjänster [dvs. det finns en förpliktelse] som utförs senare år ska dessa delar av anslutningsavgiften periodiseras.**

Intäktsredovisningen påverkas inte av de principer som tillämpas för avskrivningar.



Olika finansieringsalternativ och deras effekt på ekonomisk ställning

Investering 20



29

Är förmögenheten (ekonomisk ställning) den samma för dessa familjer?

<p>Andersson</p> 	<p>Familjen Andersson har ärvt ett hus som är värderat till 3 miljoner kronor.</p>
<p>Bengtsson</p> 	<p>Familjen Bengtsson fick 3 miljoner kronor (i bidrag) av en snäll släkting för att köpa ett hus för motsvarande värde.</p>
<p>Carlsson</p> 	<p>Familjen Carlsson har lånat 3 miljoner kronor av banken. För pengarna köpte man ett hus.</p>

30

Nuvarande lösning (RKR R2)

- **Fördelar:**
 - I linje med övrig nationell och internationell normering
 - Speglar bättre den ekonomiska händelsen
 - Rättvisande bild av resultat och ställning
 - Bättre jämförbarhet
 - Neutralitet i förhållande till finansieringsform
 - Mindre utrymme för resultatstyrning
 - (incitament att bättre efterleva RKR R4 Materiella anläggningstillgångar)
- **Nackdelar:**
 - Risk för ökad volatilitet i det redovisade resultat
 - ”Inlåsnings av kapital” pga. tolkning och tillämpning av balanskravet

Offentliga bidrag – varför hanteras de annorlunda?

- Ses ej som bidrag i syfte att hjälpa till med själva finansieringen
- Bidraget ses snarare som ett politiskt uttalat mål att kompensera för ökade kostnader som en specifik investering kan innebära. Offentliga sektorn vill gynna vissa investeringar som annars inte skulle göras i samma omfattning

IAS 20 — Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

The grant is recognised as income over the period necessary to match them with the related costs, for which they are intended to compensate, on a systematic basis. [IAS 20.12]

A grant receivable as compensation for costs already incurred or for immediate financial support, with no future related costs, should be recognised as income in the period in which it is receivable. [IAS 20.20]

A grant relating to assets may be presented in one of two ways: [IAS 20.24]

- as deferred income, or
- by deducting the grant from the asset's carrying amount

Bokföringsnämnden – K3-regelverket: Kapitel 24 — Offentliga bidrag

BFN har samma synsätt som IFRS (även om man inte explicit förklarar varför).

24.2 Offentliga bidrag är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

24.5 Ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad intäkt.

- Av exempelvis PwC:s handbok *K3 i praktiken* framgår att bidrag från privat aktör avseende anläggningstillgång *inte* får redovisas enligt punkt 24.5 i K3-regelverket. Vid sådana bidrag ska gängse tillämpning av periodiseringsprincipen och intäktskriterierna tillämpas



35

På RKR:s agenda

- RKR R14 Drift- och investeringsredovisning
- RKR R15 Förvaltningsberättelse
- Blandmodellen och tryggande genom stiftelse
- Idéskrift förvaltningsberättelse/årsredovisningsmall
- Översyn/uppdatering informationer
- Exempel i bilaga till rekommendationer

36