

INFORMATION

Beräkning och redovisning av balanskravsresultat

Maj 2024

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Beräkning och redovisning balanskravsresultat

Bakgrund

I samband med att beslut fattades år 2012 om att kommuner (med kommuner menas kommuner, regioner och kommunalförbund) skulle få möjlighet att reservera medel i resultatutjämningsreserver formaliserades kravet på hur balanskravet skulle beräknas och redovisas. Hur redovisning och beräkning av balanskravsresultatet ska göras framgår av lagstiftningen. De formaliserade kraven avseende redovisningen av balanskravsresultatet åstadkommer en likformighet som möjliggör jämförelser mellan olika kommuner (prop. 2011/12:172 s. 34).

Övervägandena i denna information har gjorts utifrån tolkningar av relevanta bestämmelser i lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och kommunallagen (2017:725) (en sammanställning av berörda paragrafer finns i bilaga 1), bl.a. med hänsyn till förarbetsuttalanden.

Grundprinciperna för beräkningen av balanskravsresultatet ändrades inte i och med införandet av LKBR. Däremot genomfördes en förändring i redovisningen i och med krav på värdering av vissa finansiella instrument till verkligt värde. Detta medför att såväl realiserade vinster som förluster på finansiella instrument inte ska medräknas i resultatet efter balanskravsjusteringar.

Genom de ändringar som infördes i kommunallagen fr.o.m. räkenskapsåret 2024 avvecklas resultatutjämningsreserven (RUR) (ingen ny reservering får ske, men kvarstående medel får tas i anspråk fram till år 2033) och istället införs en resultatreserv (RER). Med anledning av detta har denna information uppdaterats.

Beräkning och redovisning av balanskravsresultatet

Enligt 11 kap. 10 § LKBR ska uppgifter om årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet redovisas i förvaltningsberättelsen. Vidare framgår att vid beräkningen av balanskravsresultatet, som är kopplat till kommunallagens balanskrav, ska årets resultat rensas för vissa poster som inte härrör från den egentliga verksamheten.

Denna beräkning ska ske enligt följande:

- = Årets resultat enligt resultaträkningen
- reducering av samtliga realisationsvinster (1)
- + justering för realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet (2)
- + justering för realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet (3)
- /+ realiserade vinster och förluster i värdepapper (4)
- +/- återföring av realiserade vinster och förluster i värdepapper (5)
- = Årets resultat efter balanskravsjusteringar
- reservering av medel till resultatreserv (6)
- + användning av medel från resultatreserv (7)
- + användning av medel från resultatutjämningsreserv (8)
- = Balanskravsresultat

Beräkning och redovisning balanskravsresultat

- Huvudprincipen är att en realisationsvinst som uppkommit vid försäljning av anläggningstillgång, inte ska räknas in i balanskravet. Årets resultat reduceras därför med samtliga realisationsvinster (1 p.).

Kommentar: Motiveringen är att realisationsvinster ska användas för att investera i andra anläggningstillgångar eller för att betala skulder som tagits för att förvärva sådana tillgångar. Balanskravsresultatet, som är kopplat till kommunallagens krav på återställande, är därmed rensat för vissa poster som inte härrör från den egentliga verksamheten. Balanskravsresultatet kan därmed vara positivt även om det egna kapitalet minskar och vice versa (prop. 2011/12:172 s. 26).

- Återföring får dock ske av realisationsvinster och realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet (2 och 3 p.).

Kommentar: Det är i vissa särskilda fall möjligt att få använda medel från försäljning av en anläggningstillgång för löpande behov utan att det kan anses strida mot god ekonomisk hushållning. Det kan t.ex. vara då försäljningen är ett led i en omstrukturering, vilket kan vara fallet när en verksamhet inte längre ska bedrivas på grund av befolkningsstrukturella förändringar och då en försäljning medför lägre framtida kostnader (prop. 2003/04:105 s. 9).

- Orealiserade vinster och förluster i värdepapper, samt återföringar av orealiserade vinster och förluster i värdepapper vid en efterföljande uppgång på marknaden, ska inte ingå i det justerade resultatet. Detta gäller även vid värdering av förvaltningstillgångar som överförs till pensionsstiftelser. (4 och 5 p.).

Kommentar: Då orealiserade förluster i värdepapper inte är föremål för något politiskt beslut bör dessa enligt regeringen föranleda en justering av årets resultat. Av samma anledning bör inte återföringar av orealiserade förluster i värdepapper vid en efterföljande uppgång på marknaden medräknas i balanskravsresultatet (prop. 2011/12:172 s. 34). Det är inte rimligt att kortsiktiga upp- och nedgångar i marknadsvärden på värdepapper ska påverka förutsättningarna att uppnå balanskravet. Effekten skulle t.ex. kunna bli oönskade verksamhetsneddragningar.

I samband med att värdepapper realiserats ska även tidigare års orealiserade vinster och förluster i dessa värdepapper återföras enligt punkt 5. Denna återföring omfattar även den del av orealiserade vinster och förluster i värdepapper som redovisades som byte av redovisningsprincip mot eget kapital vid övergången till ny lagstiftning 2019.

- Det lägsta av antingen årets resultat eller årets resultat efter balanskravsjusteringar används vid bedömning om reservering till resultatreserv får göras enligt 11 kap. 14 § kommunallagen (6 och 7 p.).
- Möjligheten att reservera medel till en resultatutjämningsreserv (RUR) upphör i och med räkenskapsåret 2023. Under en övergångsperiod fram till år 2033 finns dock möjlighet för en kommun som har en RUR att ta i anspråk medel ur reserven i enlighet med tidigare regelverk, dvs. för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel. (8 p.)

Denna uppställning ska ses om en fullständig uppräknings av de poster som ska ingå vid beräkningen av balanskravsresultatet. Detta innebär att inga andra poster får ingå i beräkningen av balanskravsresultatet.

Beräkning och redovisning balanskravsresultat

Negativt balanskravsresultat

Kommuner som vill ta hänsyn till andra bedömningar som man anser vara förenliga med god ekonomisk hushållning får hantera dessa inom ramen för kommunallagens regler för synnerliga skäl (prop. 1996/97:52 s. 38 och 94). Sådana eventuella justeringar får emellertid hanteras på raderna efter balanskravsresultatet. Det handlar då om fall där ett frångående är mycket väl motiverat och där det grundläggande kravet i 11 kap. 1 § kommunallagen om god ekonomisk hushållning har beaktats.

Enligt 11 kap. 11 § LKBR ska förvaltningsberättelsen innehålla

- upplysningar om när och på vilket sätt kommunen avser att göra en reglering av ett negativt resultat
- skälen för att helt eller delvis inte reglera ett negativt resultat
- uppgift om negativa resultat från tidigare år som kvarstår att återställa (se exempel i bilaga 2).

Bilagor

BILAGA 1

Bestämmelser i kommunallagen och LKBR som berör balanskravsresultatet

God ekonomisk hushållning

Enligt 11 kap. 1 § kommunallagen (2017:725) ska kommuner ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer som avses i 10 kap. 2 och 6 §§. Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen. Om kommunen har en sådan resultatreserv som avses i 14 §, ska riktlinjerna även omfatta hanteringen av den. Det bör av riktlinjerna framgå när medel ska reserveras till resultatreserven, hur de reserverade medlen får användas och villkoren för användningen.

Om det finns kvarvarande medel i en resultatutjämningsreserv som man har för avsikt att ta i anspråk efter bokslut/årsredovisning 2023 ska riktlinjerna även omfatta denna hantering.

Balanskrav

Enligt 11 kap. 5 § andra stycket kommunallagen ska kommuner upprätta budgeten så att intäkterna överstiger kostnaderna.

Resultatreserv

Enligt 11 kap. 14 § kommunallagen får kommuner under vissa förutsättningar reservera medel i en resultatreserv för att en god ekonomisk hushållning ska uppnås.

Vidare anges att en reservering endast får göras om resultatreserven efter reserveringen uppgår till ett belopp som motsvarar högst fem procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och utjämning.

Reservering av medel till resultatreserv kan tidigast göras i bokslut/årsredovisning för 2024.

Resultatutjämningsreserver

Enligt tidigare lydelse av 11 kap. 14 § kommunallagen fick kommuner under vissa förutsättningar reservera medel i en resultatutjämningsreserv för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

Efter räkenskapsår 2023 får ingen ytterligare reservering göras. Kvarstående medel i en resultatutjämningsreserv får dock tas i anspråk till utgången av 2033 i enlighet med det regelverk som gällde fram till och med 2023, det vill säga för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

Negativt balanskravsresultat

I 11 kap. 12 § kommunallagen anges att om balanskravsresultatet enligt 11 kap. 10 § LKBR är negativt för ett visst räkenskapsår, ska det regleras under de närmast följande tre åren. Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen ska ske. Beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

Enligt 11 kap. 13 § kommunallagen får fullmäktige besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras, om det finns synnerliga skäl.

Upplyningskrav

Enligt 11 kap. 10 § LKBR ska förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatreserven samt i förekommande fall ianspråktagande av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning
3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper.

Vidare anges 11 kap. 10 § LKBR att i de fall medel från en resultatreserv har använts ska det av förvaltningsberättelsen framgå till vad och varför medlen har använts.

Enligt 11 kap. 11 § LKBR ska det i förvaltningsberättelsen anges när och på vilket sätt kommunen avser att göra en reglering av det negativa resultatet. Om en kommun anser att det finns synnerliga skäl för att helt eller delvis inte reglera ett negativt resultat, ska skälen till detta redovisas i förvaltningsberättelsen.

BILAGA 2

Exempel på redovisning av ackumulerade negativa resultat

Nedan följer ett exempel på hur uppgift om negativa resultat från tidigare år kan redovisas:

Exempel på redovisning av ackumulerade negativa resultat	20X2	20X3	20X4
IB ackumulerade ej återställda negativa resultat	-100	-140	-100
- Varav från 20X0	-20	-20	0
- Varav från 20X1	-80	-80	-60
- Varav från 20X2		-40	-40
- Varav från 20X3			
Årets balanskravsresultat enligt balanskravsutredningen	-60	40	60
+ Synnerliga skäl att inte återställa	20		
+ Synnerliga skäl för att återställa under längre tid	40		
UB ackumulerade negativa resultat att återställa inom tre år	-100	-60	0
UB Synnerliga skäl som ska återställas över längre tid	-40	-40	-40
UB ackumulerade ej återställda negativa resultat	-140	-100	-40
- Varav från år 20X0, återställs senast 20X3	-20	0	0
- Varav från år 20X1, återställs senast 20X4	-80	-60	0
- Varav från år 20X2, återställs senast 20X9, synnerliga skäl hävdas för att inte återställa inom tre år	-40	-40	-40