

”En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning”

**Övergripande sammanställning av ny redovisningslag
samt**

Att tänka på vid övergång till ny lag!

Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning

Allmänt

Riksdagen beslutade den 16 maj 2018 om en ny kommunal bokförings- och redovisningslag utifrån förslagen i utredningen "En ändamålsenlig kommunal redovisning" (SOU 2016:24)

Ny lag om kommunal bokföring och redovisning:

- Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning
- Vissa nya bestämmelser införs samt delar av nuvarande normering förs in i lagtexten. Det tillkommer även flera nya paragrafer och rubriker. Språket har också moderniserats.
- Har kvar karaktär som ramlag där RKR är normgivande organ
- Lagen träder i kraft 1 januari 2019 och gäller from räkenskapsår 2019

Kommentar:

I materialet presenteras tankar kring vad som kan vara bra att tänka på inför den nya lagen. Dessa är inte uttömmande utan kan komma att kompletteras löpande.

Ny lag och ny struktur

Kapitel

- 1 kap Inledande bestämmelser
- 2 kap Ord och uttryck i lagen
- 3 kap Bokföring och arkivering
- 4 kap Allmänna bestämmelser om årsredovisning
- 5 kap Resultaträkning
- 6 kap Balansräkning
- 7 kap Värdering
- 8 kap Kassaflödesanalys
- 9 kap Noter
- 10 kap Drift- och investeringsredovisning
- 11 kap Förvaltningsberättelse
- 12 kap Sammanställda räkenskaper
- 13 kap Delårsrapport

Kommentar

Lagens innehåll mm

Kommenteras under respektive avsnitt

För övriga delar se separata bilder

Bokföring mm

Krav:

- Bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed
- Jämförelsetal för det närmast föregående räkenskapsåret ska räknas om eller ändras, om det behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster
- Bokföringen ska vara ordnad så att det finns förutsättningar för kontroll av ekonomi och verksamhet och så att statistik kan lämnas enligt lag eller författning
- Kravet på rättvisande bild och andra grundläggande redovisningsprinciper som ska beaktas när årsredovisningen upprättas införs i lag

Att tänka på:

- Den nya lagen innebär ingen ändring i sak inom detta område utan det sker ett tydliggörande genom att vissa frågor som idag är normerade förs in i lag
- Behov kan finnas att ta fram nya jämförelsetal för 2018 inför årsredovisning 2019 med anledning av införande av nya redovisningsprinciper (nya värderingsprinciper)

Arkivering

Krav:

- Arkiveringstiden förkortas från 10 år till 7 år. Detta gäller även maskinutrustning och system för att presentera räkenskapsinformationen.
- Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation får förstöras om informationen på ett betryggande sätt överförs till annat sådant material. I dessa fall får material som kommunen tagit emot eller ursprungligen själv har upprättat förstöras först från och med fjärde året efter utgången av räkenskapsåret.

Att tänka på:

- En anpassning av reglerna i den nya lagen har gjorts till gällande regler i Bokföringslagen
- Till skillnad mot utredningen har en regel införts vid överföring av räkenskapsinformation mellan olika medier
- Behov av uppdatering av dokumenthanteringsplan mm
- **OBS!** Tänk på att det finns andra lagar och förordningar, till exempel Arkivlagen, som styr hur länge räkenskapsinformation ska sparas

Årsredovisning

Krav:

- Årsredovisning ska bestå av resultat- och balansräkning, kassaflödesanalys, förvaltningsberättelse, noter samt drift- och investeringsredovisning. Sammanställda räkenskaper ska även ingå om sådana upprättas.
- Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhet och ekonomisk ställning
- Vilka grundläggande redovisningsprinciper som ska beaktas när årsredovisningen upprättas har införts i lag (se även bild "Noter – övrigt")

Att tänka på:

- Den nya lagen medför att årsredovisningen till delar får en ny struktur
- Drift- och investeringsredovisningen ska inte längre ingå i förvaltningsberättelsen utan utgöra egna delar av årsredovisningen (se även bild "Drift- och investeringsredovisning")

Resultaträkning

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret och ställas upp enligt följande:

Verksamhetens intäkter
Verksamhetens kostnader
Avskrivningar

Verksamhetens nettokostnader

Skatteintäkter
Generella statsbidrag och utjämning

Verksamhetens resultat

Finansiella intäkter
Finansiella kostnader

Resultat efter finansiella poster

Extraordinära poster (netto)

Årets resultat

Att tänka på:

- Nya resultatnivåer i form av "Verksamhetens resultat" samt "Resultat efter finansiella poster"
- Extraordinära intäkter och kostnader ska netto redovisas i resultaträkningen som "Extraordinära poster"
Posterna behöver dock även fortsättningsvis redovisas på skilda konton som extraordinära intäkter och kostnader
- Finansiella intäkter och kostnader kvarstår som begrepp (skiljer sig mot utredningens förslag)

Noter

- Not som avser enskilda poster i resultaträkningen ska vara i samma ordning som posterna
- Uppllysning ska lämnas om storlek och art av extraordinära poster

Balansräkning - tillgångar

TILLGÅNGAR

A. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar
2. Maskiner och inventarier
3. Övriga materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

B. Bidrag till infrastruktur

C. Omsättningstillgångar

I. Förråd m.m.

II. Fordringar

III. Kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

Att tänka på:

- Den nya lagen innebär ingen ändring i sak avseende balansräkningens uppställningsform

Noter

- Not som avser enskilda poster i balansräkningen ska vara i samma ordning som posterna
- Uppllysning ska lämnas om bidrag till infrastruktur
- Uppllysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post av materiell anläggningstillgång
- Uppllysning ska lämnas om värdeförändring av finansiella instrument

Balansräkning - skulder

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR O SKULDER

A. Eget kapital

- I. Årets resultat
- II. Resultatutjämningsreserv
- III. Övrigt eget kapital

B. Avsättningar

- I. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
- II. Andra avsättningar

C. Skulder

- I. Långfristiga skulder
- II. Kortfristiga skulder

PANTER OCH ANSVARFÖRBINDELSER

1. Panten och därmed jämförliga säkerheter
2. Ansvarförbindelser
 - a) Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna
 - b) Övriga ansvarförbindelser

Att tänka på:

- Den nya lagen innebär ingen ändring i sak avseende balansräkningens uppställningsform
- Ingen ändring kring dagens principer för redovisning av pensioner, den sk bland-modellen kvarstår. Frågan om effekter av ändrad pensionsredovisning på god ekonomisk hushållning och balanskrav ska utredas vidare.
- Uppställningen av eget kapital kvarstår enligt tidigare princip (dvs ingen ändring utifrån önskemål i remissvar)
- Kravet på att redovisa panten och ansvarsförbindelser som poster inom linjen kvarstår därigenom

Noter

- Upplysning ska lämnas om pensionsförpliktelser minskat till följd av tecknande av försäkring eller överföring till stiftelse

Balansräkning – vissa poster

Några övriga poster:

Pensioner

- Ingen ändring kring dagens principer för redovisning av pensioner, den sk blandmodellen kvarstår. Frågan ska utredas vidare.
- Om en avsättning eller ansvarsförbindelse för pensionsförpliktelser har minskat till följd av försäkring eller pensionsstiftelse ska upplysning om detta lämnas

Immateriella tillgångar

- Utgörs av utgifter för utvecklingsarbete av väsentligt värde samt koncessioner, patent, licenser och liknande rättigheter
- Utgifter för forskning får inte aktiveras
- Avskrivningstiden ska anses uppgå till fem år, om inte annan längre tid med rimlig grad kan fastställas

Att tänka på:

- Man har inte tagit ställning till pensionsredovisningen så den sk blandmodellen kvarstår
- Upplysning ska lämnas om förändringar i pensionsförpliktelsen med anledning av tecknande av försäkring eller överföring till stiftelse
- Redovisning av immateriella tillgångar ändras inte i sak i jämförelse med dagens normering, men det förtydligas vad som får aktiveras samt avskrivningstid
- Om nyttjandeperioden bestäms till längre tid än fem år ska upplysning lämnas om skälen för detta

Värdering – Vissa finansiella instrument

Värdering till verkligt värde:

Finansiella instrument som innehas för att generera avkastning eller värdestegring ska som huvudregel värderas till verkligt värde.

Följande finansiella instrument ska dock inte värderas till verkligt värde:

1. finansiella instrument för vilka ett tillförlitligt verkligt värde inte kan fastställas
2. finansiella instrument som hålls till förfall
3. fordringar som härrör från verksamheten och som inte innehas för handelsändamål
4. aktier eller andelar i kommunala koncernföretag, samt
5. skulder som inte ingår som en del i en handelsportfölj

Värdeförändringen sedan föregående balansdag ska redovisas i resultaträkningen.

Att tänka på:

- Vid en övergång till värdering enligt verkligt värde kommer skillnaden mellan bokfört värde och verkligt värde att hanteras som byte av redovisningsprincip vilket innebär att förändringen redovisas direkt mot eget kapital
- Löpande förändring från och med lagens införande redovisas sedan över resultaträkningen vilket kan medföra större fluktuationer i resultatet
- Orealiserade vinster och förluster undantas vid beräkningen av årets balanskravsresultat
- Övergången till ny värderingsprincip kan även få effekt på principerna för konsolidering

Noter

- Uppllysning ska lämnas om värdeförändringen

Värdering – Övrigt

Omräkning av utländsk valuta

- Fordringar och skulder i utländsk valuta ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med god redovisningssed och kravet på en rättvisande bild

Vissa övriga värderingsfrågor:

- Begreppet nyttjandeperiod ersätter ekonomisk livslängd när det gäller avskrivningstid
- Gåvor eller tillgångar som erhållits väsentligt understigande verkliga värdet ska redovisas till verkligt värde vid förvärvstidpunkten
- Avsättningar ska värderas till den bästa uppskattningen av vad som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen

Att tänka på:

- Förslaget innebär att samma princip gäller för fordringar och skulder i utländsk valuta till skillnad mot nuvarande regler i KRL
- I princip medför inte regleringen något nytt i sak utan frågan har tidigare normerats av RKR
- Uppskrivningsmöjligheten av finansiella anläggningstillgångar tas bort som en följd av övergången till värdering till verkligt värde för vissa finansiella instrument

Kassaflödesanalys

Krav:

- I kassaflödesanalysen ska redovisas in- och utbetalningar under räkenskapsåret

Att tänka på:

- Den nya lagen innebär ingen ändring i sak inom detta område

Noter – Övrigt

Krav:

- Uppllysning ska lämnas om vilka särredovisningar som upprättats till följd av bestämmelser i lag eller annan författning
- Uppllysning ska lämnas om den sammanlagda kostnaden för de kommunala revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport samt årsredovisning
- Om avvikelse görs från redovisningsprinciper ska uppllysning lämnas om skälen för detta samt en bedömning av effekterna på resultat och ekonomisk ställning

Att tänka på:

- Några nya krav på notuppgifter har tillkommit
- När det gäller kostnader för räkenskapsrevision avses endast kommunen. Uppllysning ska inte lämnas om de kommunala koncernföretagen.
- Se information om krav på notuppgifter under respektive avsnitt

Drift- och investeringsredovisning

Krav:

- Driftredovisningen ska redovisa hur utfallet förhåller sig till budget
- Investeringsredovisningen ska innehålla en samlad redovisning av investeringsverksamheten

Att tänka på:

- Drift- och investeringsredovisningen ska inte vara en del av förvaltningsberättelsen utan utgöra egna delar av årsredovisningen
- Den nya lagen innebär ingen ändring i sak på själva rapporterna

Förvaltningsberättelse

Krav:

Förvaltningsberättelsen ska innehålla:

- Utveckling av verksamheten
- Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning
- Händelser av väsentlig betydelse
- Förväntad utveckling
- Väsentliga personalförhållanden
- Andra förhållanden av betydelse för styrning och uppföljning
- God ekonomiska hushållning
- Ekonomisk ställning
- Balanskravsresultat
- Den kommunala koncernen och privata utförare

Att tänka på:

- Drift- och investeringsredovisningen utgör inte en del av förvaltningsberättelsen, utan är egna delar av årsredovisningen (se även "Drift- och investeringsredovisning")
- För balanskravsutredning (se även "Balanskravsutredning")
- Uppgifter om anställdas sjukfrånvaro enligt dagens regler kvarstår

Förvaltningsberättelse – Koncern

Krav

- För koncernen ska motsvarande upplysningar lämnas som för kommunen förutom om balanskravsresultat och sjukfrånvaro
- För privata utförare (dvs de som inte utgör ett kommunalt koncernföretag) ska information lämnas om sådana förhållanden som är av väsentlig betydelse för kommunens verksamhet eller ekonomi

Att tänka på:

- Mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning ska följas upp och utvärderas för hela den kommunala koncernen
- Kravet på den information som ska lämnas om privata utförare blir inte lika omfattande som idag

Balanskravsutredning

Balanskravsutredning

Årets resultat enligt resultaträkningen

Realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med GEH*

Realisationsförluster som inte står i överensstämmelse med GEH*

Orealiserade *vinster och* förluster i värdepapper

Återföring av orealiserade *vinster och* förluster i värdepapper

Årets resultat efter balanskravsjusteringar

Reservering av medel till RUR

Användning av medel från RUR

Balanskravsresultat

* God ekonomisk hushållning

Att tänka på:

- Balanskravsutredningen kompletteras med att justering även ska ske av orealiserade vinster i värdepapper
- Detta genom att kravet på värdering av finansiella instrument till verkligt värde införs (se "Värdering – Vissa finansiella instrument")

Sammanställda räkenskaper

Definitioner:

- Kommunalt koncernföretag utgörs av en juridisk person där man har varaktigt betydande inflytande
- Riktvärdet för betydande inflytande är minst 20% av rösterna alternativt om det är av särskild betydelse
- Kommunal koncern utgörs av kommunen tillsammans med de kommunala koncern-företagen
- Definitionen privata utförare införs för övriga

Konsolidering

- Enligt huvudregeln ska klyvningsmetoden (proportionell metod) användas
- Kapitalandelsmetoden får användas om det finns särskilda skäl och är förenligt med rättvisande bild

Att tänka på:

- Den nya lagen innebär i stort ingen ändring i sak inom detta område utan merparten är det som redan idag är normerade
- Begreppet sammanställda räkenskaper ska ersätta begreppet sammanställd redovisning
- Begreppet gemensam förvaltningsberättelse tas bort, finns bara en förvaltningsberättelse
- Konsolideringsprinciperna är som huvudregel samma som idag, men möjligheten har införts att använda kapitalandelsmetoden, vilket endast kan göras i undantagsfall
- Stiftelse konsolideras i proportion till andel av stiftelsens kapital man har bidragit med

Noter

- Om kapitalandelsmetoden används ska upp-lysning lämnas i not om vilka företag som omfattar denna metod samt skälen till detta

Sammanställda räkenskaper

Sammanställda räkenskapers delar:

- Sammanställda räkenskaper ska bestå av:
 - > Resultat och Balansräkning
 - > Kassaflödesanalys
 - > Noter

Undantag för upprättande

- Man har inte skyldighet upprätta sammanställda räkenskaper om samtliga koncernföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse

Övrigt

- Förvärvsanalys ska upprättas första gången ett koncernföretag omfattas
- Krav kring specifikation av balansräkningens poster

Att tänka på:

- Sammanställda räkenskaper ska upprättas med enhetliga redovisningsregler där regler för kommunen har företräde, undantag görs för pensionsredovisningen

Noter

- Uppllysning ska lämnas om vilka koncernföretag som inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna och varför de undantas

Delårsrapport

Krav:

- Delårsrapport för verksamhet och ekonomi ska upprättas minst en gång under räkenskapsåret och upprättas per juni, juli eller augusti
- Delårsrapporten ska innehålla:
 - > Resultaträkning och Balansräkning
 - > Förenklad förvaltningsberättelse
- Jämförelsetal resultaträkning
 - > Belopp för motsvarande period fg år
 - > Prognos för helåret
 - > Budget för innevarande år
- Jämförelsetal balansräkning
 - > Belopp för motsvarande post utgången fg år
- Styrelsen ska inom två månader överlämna delårsrapporten till fullmäktige och revisorerna
- Delårsrapporten utgör räkenskapsinformation

Att tänka på:

- Dagens krav på antal delårsrapporter samt period den ska omfatta kvarstår
- De tydliggörs i lag att delårsrapporten ska omfatta resultaträkning, balansräkning samt en förenklad förvaltningsberättelse. Detta kan medföra delvis ny struktur på delårsrapporten.
- Nuvarande kravet på att begrepp och termer så långt som möjligt ska stämma överens med de man använder i årsredovisningen tas bort

- Nya krav ställs på att delårsrapporten ska beslutas i styrelsen inom två månader. Detta krav införs genom en ändring i kommunal-lagen.