

Praktiska redovisningsfrågor

Torbjörn Tagesson, RKR
Hans Stark och Robert Heed
SKR



1

Innehåll

- RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar
- Statsbidrag
- RKR R19 Lager, förråd mm
- God redovisningssed och rättvisande bild
- Övrigt



2

RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar



3

Förändringar - Förtydliganden

- Anpassning till RKR R4 Materiella anläggningstillgångar
 - Servicepotential och/eller ekonomiska fördelar
 - Utgifter för att få förvärvad tillgång på plats kan aktiveras
 - Samma upplysningskrav
 - Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar
 - Förvärvade immateriella anläggningstillgångar
- Tydliggjort grundkriterier – identifierbar icke-monetär tillgång
 - Tillgången är avskiljbar
 - Tillgången uppkommer ur avtalsenliga eller juridiska rättigheter



6

Förvärvad eller internt upparbetad

- En internt upparbetad immateriell anläggningstillgång är en immateriell anläggningstillgång som framställts genom egen utveckling.
- En förvärvad immateriell anläggningstillgång är en immateriell anläggningstillgång som kommunen kontrollerar genom förvärv från extern part.

Upplysningskrav

Upplysningar ska lämnas för förvärvade och internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar, var för sig

Gränsdragningar - Bedömningar

- Tillgång med både materiella och immateriella delar
 - Sammanhållen tillgång på det slag som dominerar anskaffningsvärdet
- Molntjänster som inte uppfyller kontrollkriteriet
 - Förutbetalad kostnad över nyttjandeperioden – ej immateriell tillgång
- Väsentligt värde
 - Uppdaterad rekommendation påverkar inte uppsatta beloppsgränser
 - Saknas beloppsgräns idag så behöver en bedömning göras

Gränsdragningar - Bedömningar

- Förvärvad immateriell tillgång som krävs för att få internt upparbetad tillgång på plats (licens för utvecklingsverktyg)
 - Specifikt för en ny tillgång eller används för flera – jmf materiella AT

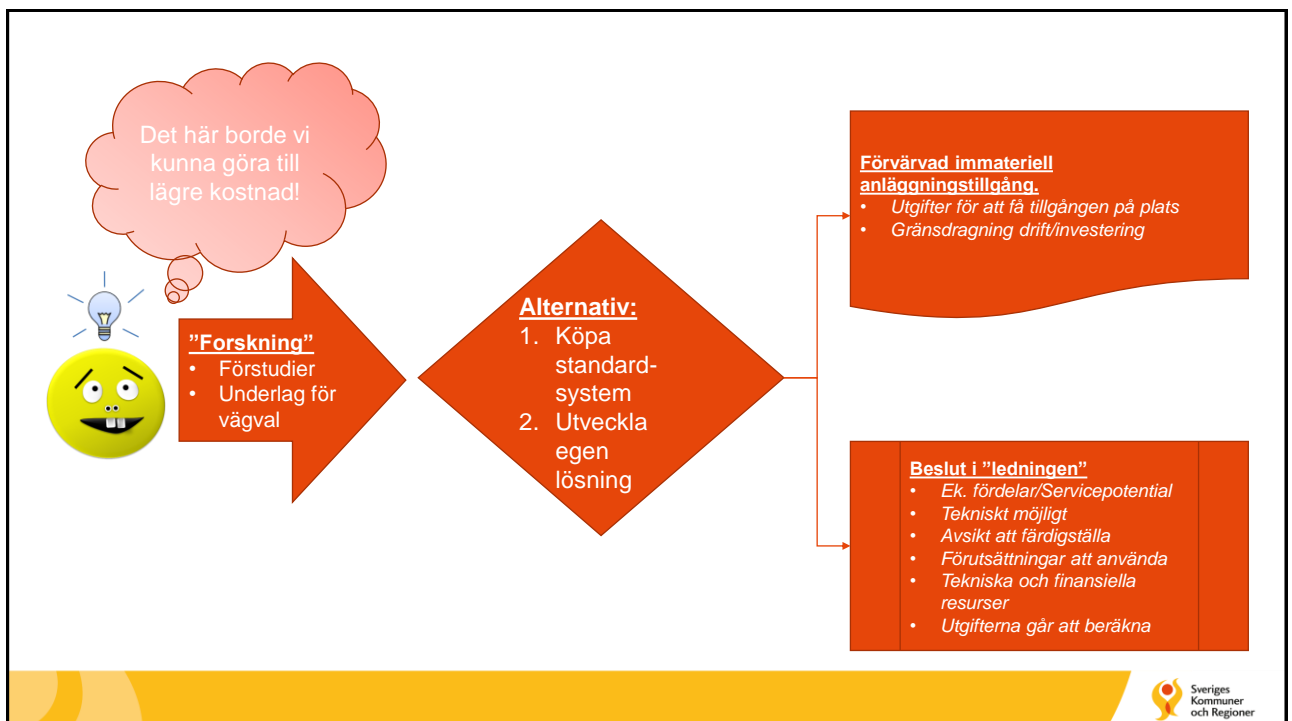
Vägledande exempel, ESV

- Egenutveckling av IT-system
 - Förstadiet – Forskningsfasen => Ej aktiveringsbart
 - Utveckling => Aktiveras om förutsättningarna för aktivering är uppfyllda
 - Drift – Underhålls- och utbildningskostnader => Ej aktiveringsbart
 - Drift – Uppgraderingar med förbättrad funktion => Kan vara aktiveringsbart
- Ekonomisystem
 - Licenskostnad och kostnader för att få systemet på plats => Aktiveras
 - Supportavgift och nya versioner => Kostnadsförlöpande
 - Tillkommande delsystem/moduler => Kan vara aktiveringsbart

Vägledande exempel, ESV

- Office-paket och andra standardprogram
 - Kontrollkriteriet är inte uppfyllt => Kostnadsförs löpande
- Webbplatser och intranät
 - Utveckling av teknisk plattform => Kan vara aktiveringsbart
 - Informationsinläggning och underhåll => Kostnadsförs löpande
- Processer, modeller och liknande
 - Utveckling av interna processer, kvalitetssäkringssystem => Kostnadsförs löpande
- Vid tveksamhet => Kostnadsredovisning!

11



12

Övergång till ny normering

**Rekommendationen gäller från och med räkenskapsåret 2024.
Tillämpning från och med räkenskapsåret 2023 uppmuntras.**

Rekommendationen är tidigast tillämplig på utgifter från och med år 2023, med normerande verkan från och med år 2024.

Utgifter för en immateriell anläggningstillgång som har kostnadsförts tidigare räkenskapsår ska inte ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång.

Hur göra om man har ett pågående projekt som pågår under 2022 och 2023?

Statsbidrag

Statsbidrag

Definitioner

RKR R2 Intäkter

Statsbidrag redovisas enligt det aktuella bidragets villkor och restriktioner

villkor	krav på prestation från bidragsmottagaren att genomföra vissa avgränsade åtgärder för att få tillgodogöra sig bidraget
restriktion	dels tidpunkt för när bidraget får börja intäktsredovisas, dels tidpunkt för när bidraget ska vara intäktsredovisat

Statsbidrag

Klassificering

Klassificering

Om ett statsbidrag ska klassificeras som generellt eller riktat beror på om det finns något villkor avseende krav på prestation (med risk för återbetalning om villkoren inte uppfylls).

Villkor i form av återrapportering samt konsekvens i form av återbetalning om villkoren inte uppfylls



Riktat statsbidrag
Verksamhetens intäkter
Konto KB 351 / RB 381

Inga villkor som kan leda till återbetalning



Generellt statsbidrag
Generella statsbidrag o utjämning
Konto KB 829 / RB 829

Statsbidrag

Exempel klassificering

Bidrag	Generellt	Riktat
Skolmiljarden	X	
Minskad andel timanställda inom vård och omsorg om äldre	X	
Utökad bemanning av sjuksköterskor på särskilda boenden	X	
Ökad specialistundersköterskekompetens inom vård och omsorg om äldre	X	
Statsbidrag för kommunernas medverkan vid 2022 års val till riksdagen, region- och kommunfullmäktige	X	
Tillfälligt stöd till kommuner med anledning av kriget i Ukraina	X	
Tillfälligt stöd för ökade kostnader för finansiering	X	
Statsbidraget för att säkerställa en god vård o omsorg av äldre personer 2022		X

Statsbidrag

Intäcksredovisning/periodisering

Huvudprincip

Huvudprincipen är att en intäkt redovisas när intäktskriterierna är uppfyllda.

Restriktion – RKR R2

Om bidraget eller kostnadsersättningen avser två eller flera redovisningsperioder, men det inte framgår hur mycket av bidraget eller kostnadsersättningen som avser respektive period, ska bidraget periodiseras med jämn fördelning fr.o.m. den tidpunkt då bidraget enligt restriktionerna får börja intäcksredovisas t.o.m. den tidpunkt då hela bidraget ska vara intäcksredovisat.

Statsbidrag

Exempel intäktsredovisning/periodisering - Restriktion

Minskad andel timanställda inom vård och omsorg om äldre

- Kommunerna får fritt använda medlen under 2022 och 2023.

I beslutet återfanns en preliminär fördelning som inte utgjorde något garanterat belopp utan slutligt belopp byggde på inrapporterade uppgifter. Tilldelning från Socialstyrelsen beslutades under juni 2022.

RKR:S bedömning: Tillförlitlig beräkning av bidragets storlek kunde inte göras förrän Socialstyrelsen meddelat tilldelningen.

Intäktsredovisning	2022	2023
Intäktsredovisas (periodiseras) med en jämn fördelning	Juni =>	=> December

RKR:s ställningstagande: [Statsbidrag_intaktsredovisning.pdf \(rkr.se\)](#)



19

Statsbidrag

Exempel intäktsredovisning/periodisering - Restriktion

Utökad bemanning av sjuksköterskor på särskilda boenden

- Kommunerna får fritt använda medlen under 2022 och 2023.

I beslutet återfanns en preliminär fördelning som även utgjorde ett garanterat grundbelopp. De tillkommande medlen beslutades först under juni månad 2022.

RKR:s bedömning: Olika tidpunkter för garanterat belopp och tilläggsbelopp!

Garanterat grundbelopp	2022	2023
Intäktsredovisas (periodiseras) med en jämn fördelning	Januari =>	=> December
Skillnad mellan grundbelopp och tilldelade medel	2022	2023
Intäktsredovisas (periodiseras) med en jämn fördelning	Juni =>	=> December

RKR:s ställningstagande: [Statsbidrag_intaktsredovisning.pdf \(rkr.se\)](#)



20

Statsbidrag

Exempel intäktsredovisning/periodisering - Restriktion

Tillfälligt stöd till kommunerna med anledning av kriget i Ukraina

- "Anslagsposten får användas för statsbidrag till kommuner för kostnader under 2022 och 2023 som avser mottagandet av personer som har beviljats tillfälligt skydd i Sverige på flykt från Ukraina."

Bedömning: Tillförlitlig beräkning av bidragets storlek kunde göras i samband med beslutet i juni eftersom fördelningslista presenterades i samband med detta.

Intäktsredovisning	2022	2023
Intäktsredovisas (periodiseras) med en jämn fördelning	Juni =>	=> December

Statsbidrag

Intäktsredovisning/periodisering under löpande år

RKR R17 Delårsrapport (uppdaterad december 2021)

Riktade bidrag och kostnadsersättningar intäktsredovisas i takt med att villkoren uppfylls.

Generella statsbidrag intäktsredovisas succesivt med jämn fördelning över den tid som bidraget avser, dvs. fr.o.m. den tidpunkt då intäktskriterierna enligt RKR R2 intäkter är uppfyllda t.o.m. den tidpunkt när bidraget ska vara intäktsredovisat.

Dvs. ett generellt statsbidrag som avser hela året, intäktsredovisas med en tolfedel varje månad medan ett generellt statsbidrag som beslutas under året intäktsredovisas med lika del från den månad då regeringsbeslut om regleringsbrev för anslaget fattades t.o.m. den tidpunkt då bidraget ska vara intäktsredovisat enligt restriktionerna.

Kostnadsersättningar

Definition

är ersättning för kostnader som kommunen har med anledning av en statligt beslutad skyldighet att utföra eller tillhandahålla något.

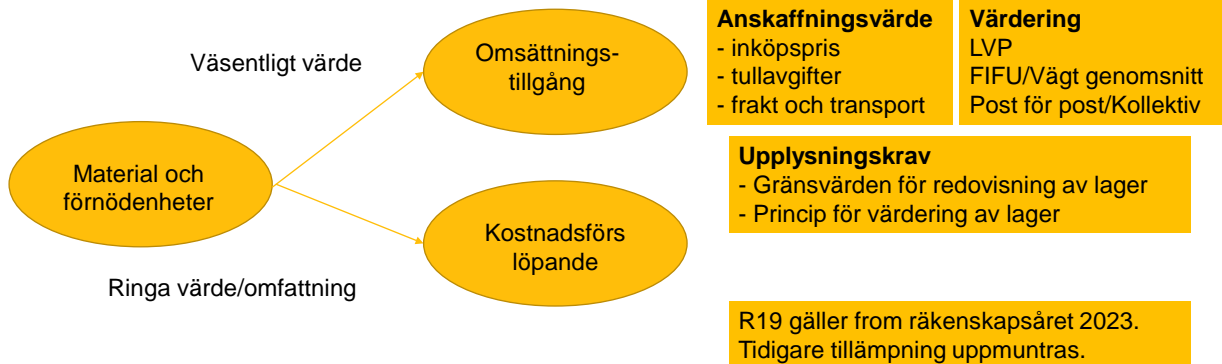
Redovisning: Kostnadsersättningar utgör verksamhetens intäkter!

Exempel – Boenden för mottagande från Ukraina

- Schablonersättningarna för iordningställande av platser
10 tkr (per iordningställd plats) samt 15 tkr (per mottagen person)
 - Schablonersättningarna för iordningställda platser samt mottagna personer under 2022 redovisas som en intäkt 2022
- Ersättning per anvisad person och dygn samt för ensamkommande barn som betalas i efterskott och redovisas på den månad ersättningen avser

RKR R19 Lager, förråd mm

RKR R19 Förråd, lager mm



RKR R19 Förråd, lager mm

Bestämd mängd fast värde

Bestämd mängd fast värde

- Den ursprungliga anskaffningsutgiften aktiveras
- Avskrivning görs inte utan de utgifter som krävs för att ersätta befintliga delar kostnadsförs

Förutsättning

- Värdet och/eller sammansättningen av varorna ska inte varieras väsentligt mellan åren

Upplysningskrav

- Ange på vilka typer av material eller förnödenheter detta används

RKR R19 Förråd, lager mm

Inventering och inkurans

Inventering

- Minst en gång per år
- Redovisas till aktuellt värde på balansdagen
- För lager av bestämd mängd fast värde ska årlig kontroll göras av att schablonen inte ger ett väsentligt annat värde än en fullständig värdering

Inkurans

- Inkuransbedömning görs enligt huvudprincipen post för post
- För inkuranta tillgångar av homogen karaktär kan kollektiv bedömning utföras genom uppskattning av hur stor andel av tillgångarna som beräknas kunna omsättas eller förbrukas



30

RKR R19 Förråd, lager mm

Överlager och beredskapslager

Överlager

Definition: Lager som består av tillgångar som omsätts i den löpande verksamhet, men som för att klara t.ex. en krissituation uppgår till större volym än vad som behövs under normala förhållanden

Redovisning: Samma principer och som det ordinarie lager det tillhör

Beredskapslager

Definition: Lager som innehas utifrån beredskapssynpunkt men som inte omsätts i den löpande verksamheten

Redovisning: Utgifter för beredskapslager kostnadsförs direkt

Upplysningskrav: Vilka lager och vilka risker förknippas med dessa



31

God redovisningssed och Rättvisande bild



33

God redovisningssed

Förenklat kan man säga att innehållet i god redovisningssed är:

1. allmänna råd respektive rekommendationer från normgivande organ, bl.a. RKR (BFN).
2. de svar man får om man tolkar de mer konkreta bestämmelserna i redovisningslagarna med normala, juridiska tolkningsmetoder, eller
3. en etablerad praxis som är förenlig med lag och normgivning och som håller en god kvalitet.

34

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.

LKBR 4:4 Redovisningsprinciper

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

Tolkning och tillämpning av avstegsregeln LKBR 4:3

- I första hand ska rättvisande bild uppnås med hjälp av kompletterande notupplysning (LKBR 4:3).
- Avvikelse kan endast motiveras utifrån det övergripande syftet att redovisningen ska ge en rättvisande bild.
- Möjligheten till avsteg/avvikelse från rekommendation gäller enbart undantagsvis och under exceptionella förhållanden, då en kommun kan visa att en viss regel i just deras fall leder till en icke rättvisande bild.

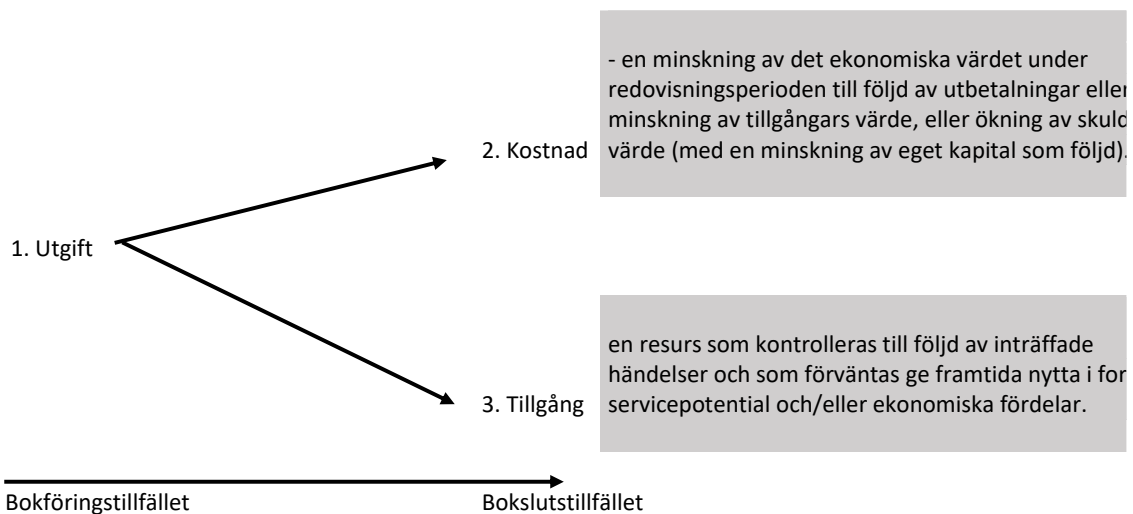
Tolkning och tillämpning av avstegsregeln

- Avvikelse från rekommendation kräver upplysning:
- Av upplysningen ska skälen till avvikelsen tydligt framgå samt vilket exceptionellt förhållande som föreligger och varför tillämpning av rekommendationen i just detta fall leder till en icke rättvisande bild,
- Om avvikelsen också innebär en redovisningen inte sker i enlighet med LKBR 4:4 (vilket i princip de flesta avvikelser från rekommendation innebär), så ska även upplysning om effekten på kommunens resultat och ekonomiska ställning lämnas (LKBR 9:3).

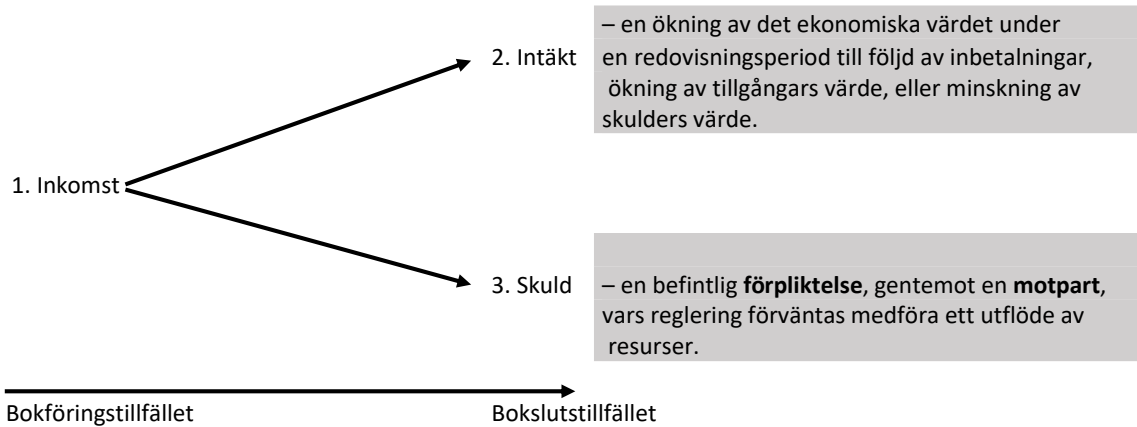
Tolkning och tillämpning av avstegsregeln

- Avvikelser som inte kan motiveras utifrån det övergripande syftet att redovisningen ska ge en rättvisande bild och där exceptionella förutsättningar i det specifika fallet inte kan påvisas, är inte förenliga med god redovisningssed (LKBR 1:4).

Periodisering av utgift *(förutbetalad kostnad)*



Periodisering av inkomst *(förutbetalad intäkt)*



Intäkt och kostnad

- I de allra flesta fall kan intäkter och kostnader härledas utifrån tillgångs- och skulddefinitionerna.
- Inkomst som inte uppfyller skuldkriteriet, redovisas som intäkt (kredit) och motkonteras ett tillgångs- eller skuldkonto (i debet).
 - intäkt – en ökning av det ekonomiska värdet under redovisningsperioden till följd av inbetalningar eller *ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde* (med en ökning av eget kapital som följd).
- Utgift som inte uppfyller tillgångskriteriet, redovisas som kostnad (debet) och motkonteras ett tillgångs- eller skuldkonto (i kredit).
 - Kostnad – en minskning av det ekonomiska värdet under redovisningsperioden till följd av utbetalningar eller *minskning av tillgångars värde, eller ökning av skulders värde* (med en minskning av eget kapital som följd).

Avsättningar

Endast legala förpliktelser

Endast legala förpliktelser kan utgöra grund för att redovisa en avsättning

Ej framtida verksamhet

Reservering för utgifter som krävs för den framtida verksamheten får aldrig redovisas i balansräkningen

Försiktighetsprincipen

Grundläggande redovisningsprincip LKBR 4:4:

Värdering av de olika posterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.

K3 – Allmänt råd 2.4

Bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet så att värdet på tillgångar och intäkter inte överskattas eller värdet på skulder och kostnader inte underskattas, när den finansiella rapporten upprättas.

Kommentar till allmänt råd:

Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet. Detta innebär dock inte att avsiktliga underskattningar av tillgångar och intäkter eller avsiktliga överskattningar av skulder och kostnader är tillåtna.

På balansdagen

Vilka poster ska påverka redovisningen och vilka händelser efter balansdagen ska det upplysas om i förvaltningsberättelsen?

Bokslut / Redovisning

Händelser som inträffat fram tom 31/12.

RKR R15 Förvaltningsberättelse

Av 11 kap. 3 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för den kommunala koncernen och kommunen som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.



45

Återbetalning

Grundläggande redovisningsprincip LKBR 4:4:

Tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

- Huvudprincipen i externredovisningen är bruttoredovisning där varje transaktion/ekonomisk händelse redovisas var för sig
- I vissa fall kan en senare transaktion upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen = en ekonomisk händelse
 - => Återbetalning som sker samma år?
 - => Återbetalning sker året efter?



46

Kompensation för höga elpriser

