



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Följande dokument är en sammanställning av de remissyttranden som inkommit med anledning av utkastet till rekommendation om delårsrapport. Den vänstra kolumnen innehåller synpunkter från remissinstanserna och den högra kolumnen innehåller RKR:s ställningstaganden och referenser till gjorda förändringar med anledning av påpekanden av remissinstanserna.

Synpunkt	Ställningstaganden/svar
<p>A) Även viktiga händelser under rapporttiden. Ja, det bör väl vara en självklarhet men går att förtydliga.</p> <p>b) Upplysningar om kommunens förväntade utveckling</p> <p><i>Här bör utgångspunkten vara den förväntade utvecklingen kopplad till helårsprognos, alltså inte motsvara det mer långsiktiga framtidsavsnittet som återfinns i årsredovisningen.</i></p> <p>c) En samlad redovisning av kommunens investeringsverksamhet</p>	<p>A) har nu förtydligat genom att skriva: Händelser av väsentlig betydelse som inträffat <i>under eller efter</i> delårsperiodens slut, men innan delårsrapporten upprättas, och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten.</p> <p>RKR:s uppfattning är att tidshorisonten bör vara något längre än bara helårsprognos. I förhållande till årsredovisningen kan emellertid avsnittet hållas kortare och mer översiktligt.</p>

<p><i>Här önskar vi en ökad tydlighet kring omfattningen. Vi ser gärna en samlad redovisning, men då på en översiktlig nivå.</i></p> <p>D) Kan hålla med om att hur man beräknar om sammanställning ska göras borde förtydligas. Är det de kommunala bolagens intäkter innan eller efter konsolidering som ska jämföras med kommunkoncernens verksamhetsintäkter?</p>	<p>RKR:s uppfattning är att <i>samlad redovisning</i>, innebär att det sker på en aggregerad nivå.</p> <p>Detta kan med fördel göras i exempel utanför själva rekommendationstexten.</p>
<p>Utkastet tar upp vissa minikrav på vad en delårsrapport ska innehålla. X anser att i en framtida rekommendation bör dessa punkter förtydligas. Som exempel kan nämnas att det i utkastet inte står något om huruvida finansieringsanalys eller tilläggsupplysningar i form av noter ska ingå. I förarbetena till den kommunala redovisningslagen anges att finansieringsanalys och relevanta noter <i>bör</i> ingå i en delårsrapport.</p> <p>Det hade också underlättat om det i rekommendationen (eller i bilaga till rekommendationen) framgår vilken information som avses med relevanta noter.</p> <p>I utkastet står att i den förkortade förvaltningsberättelsen ska ingå "en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten". X konstaterar att det inte finns någon normgivning som säger att kommunerna ska fastställa budget för kortare period än ett</p>	<p>Praxis är idag mycket splittrad och omfattning och innehåll i kommuners och landsting delårsrapporter varierar kraftigt. Som framgår av inledningen är syftet med denna rekommendation är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömning av vilka poster som ska tas med i delårsrapporten samt hur dessa ska värderas. Denna rekommendation begränsar inte kommuners möjlighet att publicera mer omfattande eller t o m fullständiga finansiella rapporter.</p> <p>I avsnittet vissa andra upplysningar specificeras vilka upplysningar en delårsrapport som minimum ska innehålla. Vad som ytterligare är att anse som relevanta noter torde vara situationsberoende, varför bedömning måste göras i utifrån respektive kommuns situation och förutsättningar.</p> <p>Ändring har skett så att det nu står: En redovisning av hur helårsprognosen förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.</p>

<p>år. Detta innebär att det inte finns någon annan budgetavvikelse för aktuell period i delårsrapporten än mot periodiserad årsbudget.</p> <p>Avslutningsvis står i utkastet att det i delårsrapporten ska lämnas upplysning om att den upprättats i enlighet med rekommendationen. I upplysning till årsredovisning gäller precis tvärtom att upplysning ska lämnas i de fall någon rekommendation <i>inte</i> följts samt skälen därtill. Det känns rimligt att tillämpa samma upplysningsprinciper i delårsrapporten som i årsredovisningen.</p>	<p>Meningen har strukits.</p>
<p>Det är viktigt för oss lite mindre kommuner att inte behöva göra sammanställd redovisning vid delåret. I alla fall Y kommun har bara ett bostadsbolag, ett mindre industrifastighetsbolag och 55% av energibolaget. Det vill säga all verksamhet sker i förvaltningsform. Det innebär alltid en stor arbetsinsats med elimineringar mm och vi vill ha fram ett delårsbokslut så snabbt som möjligt. Därför är det viktigt att gränsen sätts relativt högt för krav/rekommendation till sammanställd redovisning vid delårs. "30%" får gärna sättas högre.</p> <p>Vi har dessutom olika tidpunkter för delårsbokslut i kommunen och ett av bolagen vilket förstås går att ändra på...</p>	<p>RKR anser att gränsen är högt satt. Enligt kommunallagen ska kommuner och landsting ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.</p> <p>I det fall man valt att lägga en väsentlig del av verksamhet och/eller kapital i annan juridisk person, är det rimligt att en sammanställd redovisning upprättas.</p> <p>Som framgår under avsnittet Värdering och klassificering bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar och en något lägre grad av precision, än vad som tillämpas i årsredovisningen, kan följaktligen kan accepteras. Detta gäller även för elimineringar m.m. då den sammanställda redovisningen upprättas.</p>
<p>Jag har läst igenom rekommendationen gällande "Delårsrapportering" och har en synpunkt gällande sista stycket i avsnittet "Delårsrapporter och jämförelsetal". Det står följande: "I de fall en sammanställd redovisning inte redovisas ska delårsresultat samt helårsprognos redovisas för respektive</p>	<p>Texten har ändrats till: I de fall en sammanställd redovisning inte upprättas, bör delårsresultat samt helårsprognos redovisas för respektive bolag.</p>

<p>bolag".</p> <p>Det jag tycker är otydligt är om detta gäller även de kommuner/landsting som inte behöver upprätta någon sammanställd redovisning.</p>	<p>Däremot kan man fundera på om man inte borde ändra i RKR 8.2 så de kommuner/landsting som ej behöver upprätta sammanställd redovisning alltid måste redovisa bolagens resultat i förhållande till prognos?</p>
<p>○ I utkastet skriver ni: <i>"Den kommunala koncernens räkenskaper ska ställas upp jämte kommunens om de kommunala bolagens andel av kommunkoncernens verksamhetsintäkter, under de senaste två räkenskapsåren motsvarat minst 30% av kommunens skatteintäkter och generella stadsbidrag."</i> Z kommuns synpunkt är att när det gäller sammanställd redovisning är viktigare att redovisa de enskilda bolagen var för sig eftersom det är det som politiken intresserar sig för. Eftersom vi i Z inte styr på koncernnivå blir den sammanställda redovisningen inte så intressant. Vi anser att varje kommun borde få avgöra om det är viktigt att ha med den sammanställda redovisningen eller inte. Z ligger för närvarande strax under det riktmärket på 30 %. Ifall Z skulle hamna strax över anser vi inte att det är väsentligt för vår del att ha med den sammanställda redovisningen i delårsrapporten.</p> <p>○ I utkastet skriver ni: <i>"Periodisering ska följaktligen göras enligt samma principer som i årsredovisningen och intäkter och kostnader som uppkommer med säsongvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret ska således inte anteciperas."</i> Här tycker vi att ni använt för krånglig svenska. Stycket bör formuleras om så att man inte behöver googla på innebörden av anteciperas för att förstå stycket.</p>	<p>Är det rimligt att man inte styr på koncernnivå om man har en stor andel av verksamhet och kapital i annan juridisk person? Enligt kommunallagen ska kommuner och landsting ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.</p> <p>Har nu förtydligat genom att skriva: "... ska således inte anteciperas, dvs. redovisas innan de uppkommit." . "</p>

<ul style="list-style-type: none"> ○ Z kommun redovisar idag redovisningsprinciperna på det sätt som ni föreslår. Vi har dock fått synpunkter från våra revisorer som anser att vi ska ha med fullständiga redovisningsprinciper i delårsrapporten. ○ Slutligen anser vi att det ska vara möjligt att göra vissa förenklingar som inte har någon större betydelse för resultat och ställning, exempelvis inte inventera förråd och lager etc. Det borde också vara möjligt att endast upplysa om vissa större förändringar och inte redovisa fullständig noter i delårsrapporten för exempelvis borgen, leasing, mm Detta för att kunna redovisa delårsrapporten snabbare. 	<p>Avsikten med rekommendationen är att undanröja osäkerhet både bland revisorer och bland redovisningsskyldiga om vad som är minimikrav.</p> <p>Det är ju detta som avses med skrivningar som: ”Härvid bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar och en något lägre grad av precision, än vad som tillämpas i årsredovisningen, kan följaktligen kan accepteras.” och ”En användare av den delårsrapport förutsätts ha tillgång till kommunens senaste årsredovisning. I delårsrapporten räcker det därför med en förklaring av händelser och transaktioner som är väsentliga för att man ska kunna förstå kommunens prestationer och förändringar av dess finansiella ställning sedan den senaste årsredovisningen.”</p>
<p>X stad tror att det kommer underlätta allmänt för kommuner att minimikraven specificeras. Det är en fördel vid jämförelser mellan kommuner att en viss minimistandard finns definierad.</p>	
<p>Förslaget innehåller en minimigräns för om en kommuns delårsrapport ska innehålla balans- och resultaträkning för kommunkoncernen eller om minimikravet endast ska omfatta kommunen. Gränsen är definierad till att ”de kommunala bolagens andel av kommunkoncernens verksamhetsintäkter, under de senaste två räkenskapsåren, motsvarat minst 30 % av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag.” Här anser staden att gränsen bör vara satt för att administrativt</p>	<p>RKR anser att en avvägning har gjorts mellan väsentlighet och administrativa hänsyn.</p> <p>I det fall en kommun valt att lägga en väsentlig del av verksamhet och/eller kapital i annan juridisk person, är det rimligt att en sammanställd redovisning upprättas.</p>

<p>underlätta för kommuner med endast en liten del av den kommunala verksamheten i bolagsform.</p> <p>Enligt förslaget gäller att ”I de fall en sammanställd redovisning inte redovisas ska delårsresultat samt helårsprognos redovisas för respektive bolag.” I detta fall ska alltså en helårsprognos redovisas för respektive bolag. Om kommunen i stället väljer att göra en sammanställd redovisning för koncernen förutsätter staden att motsvarande krav på prognos inte finns för kommunkoncernen. Detta bör förtydligas i skrivningen. Stockholms stad anser inte att det är lämpligt att göra en prognos för kommunkoncernen på grund av svårigheterna att få fram en bra och tillförlitlig prognos.</p> <p>Balanskravsutredning utifrån helårsprognos Vi delar inte den här delen av rekommendationen. Här kan vissa problem uppstå eftersom poster som påverkar en balanskravsutredning bland annat är reavinster</p> <p>Upplysning om att rekommendationen följs Enligt förslaget till rekommendation ska en kommun lämna upplysning om att delårsrapporten har upprättats i överensstämmelse med denna rekommendation. Staden anser att detta är överflödigt. Det bör räcka att skriva att delårsbokslutet är upprättat i enlighet med den kommunala redovisningslagen och Rådet för kommunal redovisningsrekommendationer. Att räkna upp vilka specifika rekommendationer som är tillämpliga på delårsrapporten verkar inte meningsfullt.</p>	<p>Nu står det: I de fall en sammanställd redovisning inte upprättas, bör delårsresultat samt helårsprognos redovisas för respektive bolag.</p> <p>Nu står det: ”En bedömning av balanskravsresultatet utifrån helårsprognosen.”</p> <p>Meningen har strukits.</p>
<p>Y anser att Lagen om kommunal redovisnings kapitel 9</p>	<p>RKR delar inte uppfattningen om att lagstiftningen är tillräckligt</p>

Delårsrapporter i tillräcklig grad anger vad en delårsrapport ska innehålla. Vår uppfattning är att den föreslagna rekommendationen anger en högre ambitionsnivå än lagen anger. Dock är en rekommendation ett värdefullt hjälpmedel för att förtydliga och tolka.

Anvisningen utgår från kommun-/landstingsperspektivet, men borde medge möjlighet att välja att göra delårsrapporten endast utifrån den sammanställda redovisningen. En uppställning av både landstinget och koncernen parallellt i de finansiella rapporterna innebär extra arbete utan att tillföra något mervärde.

Punkt C, en samlad redovisning av kommunens investeringsverksamhet

Här behövs ett klargörande beträffande omfattningen av investeringsredovisningen. Är avsikten att investeringsredovisningen ska vara lika omfattande i delårsrapporten som i årsredovisningen?

Punkt E, en samlad bedömning av om målen för god ekonomisk hushållning kommer att kunna uppnås

Är avsikten här samtliga mål som beslutats i budgeten i enlighet med KL kap 8 § 5 eller endast de finansiella målen? Om avsikten är samtliga mål borde det gå att göra undantag för de mål som endast är möjliga eller avsedda att följas upp en gång per år.

Punkt F, balanskravsutredning utifrån helårsprognos

Syftet med denna är oklar. Det går inte att återställa en negativ prognos

tydlig. Praxis visar också att lagstiftningen tolkas och tillämpas väldigt olika i landets kommuner och landsting, varför kompletterande normgivning behövs.

RKR anser att både kommunen som redovisningsenhet och kommunkoncernen är relevanta. Balanskravet utgår från kommunen som redovisningsenhet, men kommunallagen slår också fast att kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning” ... i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer.”

Bedömningen av vilken precision som krävs för att göra en ”samlad redovisning av investeringsverksamheten” har i både lagstiftning och normering i stor utsträckning överlämnats praxis. Någon anledning till att detaljreglera detta finner inte RKR.

Går det inte att följa upp målen eller en ha en uppfattning åt varthän det lutar, så får man väl skriva det. Vi kan aldrig kräva det omöjliga.

Texten är ändrat till: **En bedömning av balanskravsresultatet utifrån helårsprognosen.**

så syftet kan i så fall endast vara att föra ett teoretiskt resonemang. Y anser inte att delårsrapporten ska innehålla en balanskravsutredning.

Rekommendationen anger att resultaträkning ska ställas upp mot föregående räkenskapsår, helårsprognos och årsbudget. När jämförelse av utfall ska göras mot budget bör det vara mot den periodiserade budgeten. När jämförelse av helårsprognos ska göras bör det vara mot årsbudgeten

Rekommendationen anger inte att delårsrapporten ska innehålla finansieringsanalys och noter. Dessa uppfattar Y som naturliga delar i en delårsrapport. Om syftet är att höja ambitionsnivån borde dessa delar vara med i anvisningen

Vidare anger rekommendationen att den kommunala koncernens räkenskaper ska ställas upp jämte kommunens om bolagens andel av kommunkoncernens verksamhetsintäkter motsvarar minst 30 procent av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag. Y anser att regelverket i RKR 8:2 beträffande den kommunala koncernen borde vara tillämpligt även i delårsrapporten.

Bra att det kommer en rekommendation om Delårsrapporteringen baserad på minimikrav.

Rekommendationen innehåller minimikrav. Möjlighet att lägga till en periodiserad delårsbudget är fullt möjlig. Vi har dock valt att ta i kraven avseende förvaltningsberättelsen nöja oss med att explicit kräva: **En redovisning av hur helårsprognosen förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.**

Praxis är idag mycket splittrad och omfattning och innehåll i kommuners och landsting delårsrapporter varierar kraftigt. Som framgår av inledningen är syftet med denna rekommendation är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömning av vilka poster som ska tas med i delårsrapporten samt hur dessa ska värderas. Denna rekommendation begränsar inte kommuners möjlighet att publicera mer omfattande eller t o m fullständiga finansiella rapporter.

Här har RKR gjort en avvägning mellan väsentlighetskriterier och mer administrativa hänsyn. Som framgår av andra remissvar, anses t o m den nu högt satta gränsen vara för låg av vissa remissinstanser.

Anser ni att minimikraven är rimliga?

Ja, men de kan förtydligas

Under avsnitt **förkortad förvaltningsberättelse**, punkt a) *Händelser av väsentlig betydelse som inträffat efter delårsperiodens slut* och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten. Gul markering bör förtydligas, avses det under räkenskapsåret? Inträffat efter föregående delårsrapport/årsredovisning eller vad menas?

Under avsnitt **Värdering och klassificering, stycke Definition av tillgång, skuld ...** används ordet **anteciperas**. Använd gärna ett ord i nutid som lättare kan förstås.

Förtydliga / exemplifiera vad som avses med investeringsverksamhet, på vilken detaljnivå?

Fråga 3: Anser ni att det ställs krav på oväsentlig information? Vad är det då för information som ni anser är oväsentlig?

Kravet på sammanställd redovisning. Bolag där landstinget har väsentligt inflytande har inte alltid samma rapporteringsperiod vilket gör att uppgift om delårsresultat och prognos inte kan erhållas utan stor arbetsinsats samt att det är kortare produktionstid av delårsrapporten än årsredovisningen.

Fråga 4: När jämförelser av utfall ska göras mot budget, bör detta då

Nu står det: **Händelser av väsentlig betydelse som inträffat under eller efter delårsperiodens slut, men innan delårsrapporten upprättas, och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten.**

Nu står det: "... ska således inte anteciperas, dvs. redovisas innan de uppkommit."

Bedömningen av vilken precision som krävs för att göra en "samlad redovisning av investeringsverksamheten" har i både lagstiftning och normering i stor utsträckning överlämnats praxis. Någon anledning till att detaljreglera detta finner inte RKR. Förutsättningarna skiljer sig dessutom åt kraftigt mellan olika redovisningsskyldiga.

RKR anser att en avvägning har gjorts mellan väsentlighet och administrativa hänsyn.

I det fall en kommun valt att lägga en väsentlig del av verksamhet och/eller kapital i annan juridisk person, är det rimligt att en sammanställd redovisning upprättas.

Vi har nu valt att ändra minimikravet till: **"En redovisning av hur**

<p><i>göras mot helårsbudget eller mot en periodiserad delårsbudget?</i> Jämförelser av utfall mot budget bör göras mot en periodiserad delårsbudget. Viktigt att även lyfta fram helårsprognosen i jämförelse med helårsbudgeten. Ett huvudsyfte med delårsrapporten är att ge ledningen beslutsunderlag för korrigerande åtgärder utifrån prognos av helårsresultatet.</p>	<p>helårsprognosen förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.” Håller dock med om er bedömning att det i praktiken är lämpligt att även göra jämförelser av utfall mot en periodiserad delårsbudget.</p>
<p>Tycker detta är ett bra förslag, där minimikrav för innehållet anges och där läsaren förutsätts ha tillgång till årsredovisningen och på så vis reducera innehållet i delårsrapporten.</p> <p>Mot bakgrund av vad som anges i punkten "Minimikrav för innehållet i en delårsrapport", tycker jag att punkt G i "Förkortad förvaltningsberättelse" kan tas bort alternativt formuleras på annat sätt, exempelvis att upplysning skall ske om förändring skett. I annat fall finns informationen i årsredovisningen. Om den ska vara med kan den kanske flyttas till punkten "Vissa andra upplysningar".</p>	<p>RKR anser det viktig att denna information finns med, särskilt med hänsyn till att en stor del av den kommunala verksamheten idag bedrivs i bolagsform. Eftersom kravet om upplysning även finns i RKR 8.2 torde det inte vara några större problem att redovisa informationen i delårsrapporten. Särskilt inte i situationer där ingen förändring skett.</p>