

REKOMMENDATION R15

# Förvaltningsberättelse

Oktober 2019

**RKR**

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

## Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid upprättande av förvaltningsberättelse. Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

---

## Rekommendationens bindande verkan

Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.

**Text markerad med fet stil** utgör den normerande delen i denna rekommendation.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysning om skälen för avvikelse från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler.

---

## Lagregler

Innehållet i förvaltningsberättelsen regleras i 11 kap. LKBR.

---

## Definitioner

I denna rekommendation betyder:

*betydande inflytande* – en kommun kan utöva ett betydande inflytande själv eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag. Enligt 2 kap. 5 § andra stycket LKBR ska betydande inflytande anses finnas vid ett innehav av minst tjugo procent av rösterna i en juridisk persons beslutande organ, om inte annat framgår av omständigheterna. Se rekommendationen om Sammanställda räkenskaper;

*konsolideringsgrad* - andel av pensionsförpliktelser som täcks av medel i stiftelse, försäkring eller egna förvaltade pensionsmedel;

*kommun* – kommun, region/landsting och kommunalförbund. I alla exempel och förslag på texter i rekommendationen kan följaktligen kommun ersättas med det begrepp som är relevant i den organisation det gäller;

*kommunal koncern* – kommunen tillsammans med de kommunala koncernföretagen (2 kap. 6 § LKBR). I alla exempel och förslag på texter i rekommendationen kan beskrivningen av koncernen utelämnas i de fall där organisationen inte är en koncern;

*kommunalt koncernföretag* – juridisk person över vars verksamhet, mål och strategier kommunen har ett varaktigt betydande inflytande. Kommunen kan utöva ett sådant inflytande själv eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag. Om inflytandet inte är betydande anses den juridiska personen ändå vara ett kommunalt koncernföretag om den har särskild betydelse för kommunens verksamhet eller ekonomi (se 2 kap. 5 § LKBR). Se rekommendationen om Sammanställda räkenskaper;

*totala pensionsförpliktelser* – summan av avsättning för pensioner (inklusive särskild löneskatt) och ansvarsförbindelse avseende pensionsförpliktelser (inklusive särskild löneskatt);

*återlånade medel* – skillnaden mellan totala pensionsförpliktelser och förvaltade pensionsmedel, angivna till marknadsvärde;

*överskottsmedel* – överskott kan uppstå i en pensionsförsäkring. Hur överskottet beräknas framgår av försäkringsavtalet. Överskottsmedel kan användas för exempelvis nya premier och indexering (värdesäkring).

---

## Upprättande av förvaltningsberättelse

**Det ska tydligt framgå vilket sammanhållet avsnitt av årsredovisningen som utgör förvaltningsberättelse.**

Det kan t.ex. anges i innehållsförteckningen vad som utgör förvaltningsberättelse. Även de sidor i årsredovisningen som utgör förvaltningsberättelse kan markeras genom rubriksättning eller markering i sidhuvud.

**Förvaltningsberättelsen ska presenteras före men i omedelbar anslutning till resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys.**

**Förvaltningsberättelsen ska innehålla följande huvudrubriker:**

- **Översikt över verksamhetens utveckling**
- **Den kommunala koncernen**
- **Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning**
- **Händelser av väsentlig betydelse**
- **Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten**
- **God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning**
- **Balanskravsresultat**
- **Väsentliga personalförhållanden**
- **Förväntad utveckling**

**Under respektive huvudrubrik ska de upplysningar som anges nedan i avsnitt med samma namn lämnas.**

Ytterligare huvudrubriker, utöver de ovan nämnda, och underrubriker kan läggas till.

**Under varje rubrik lämnas, om annat inte anges i rekommendationen, upplysningar om den kommunala koncernen och kommunen.**

Beskrivningarna bör utgå från ett övergripande koncernperspektiv under varje rubrik och därefter kommunen och andra eventuella väsentliga koncernföretag.

Förvaltningsberättelsen kan innehålla hänvisningar till andra delar av årsredovisningen där aspekter som tas upp i förvaltningsberättelsen presenteras mer detaljerat. **En hänvisning i förvaltningsberättelsen till annan del av årsredovisningen där en upplysning finns, är emellertid inte tillräckligt för att upplysningen ska anses ha lämnats i förvaltningsberättelsen.**

---

## **Översikt över verksamhetens utveckling**

Av 11 kap. 1 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av den kommunala koncernens och kommunens verksamhet.

Denna översikt kan presenteras kortfattat, lämpligen med utgångspunkt från en tabell (se exempel i bilaga 1). Översikten bör inkludera en femårsperiod.

**Utvecklingen redovisas genom att aktuellt år jämförs med tidigare år. Väsentliga förändringar ska kommenteras. Det gäller såväl utvecklingen sedan föregående år som mer långsiktiga utvecklingsmönster. Kommentarer till förändringarna ska härledas till de verksamheter som orsakat förändringarna.**

---

### **Den kommunala koncernen**

**Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översiktlig beskrivning av de enheter som ingår i den kommunala koncernen.**

Enligt 11 kap. 13 § LKBR ska förvaltningsberättelsen även innehålla upplysningar om sådana privata utförare enligt 10 kap.7 § kommunallagen (2017:725) som inte är kommunala koncernföretag. Upplysningar ska dock endast lämnas om sådana förhållanden som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens verksamhet eller ekonomiska ställning.

Beskrivningen av den kommunala koncernen, andra företag där kommunen har ägarintresse och väsentliga privata utförare kan ske med stöd av ett organisationsschema (se bilaga 2 för exempel).

---

### **Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning**

Av 11 kap. 2 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av den kommunala koncernens och kommunens resultat eller ekonomiska ställning.

**Ett förhållande ska anses vara viktigt för bedömningen av resultat eller ekonomisk ställning om det har väsentlig påverkan på den kommunala koncernens eller kommunens verksamhet.**

Vad som är viktiga förhållanden varierar mellan olika kommuner och över tid. (Exempel på vad sådana viktiga förhållanden kan vara framgår av bilaga 3)

**Upplysningar om viktiga förhållanden ska inkludera konsekvensbeskrivningar**

**samt en analys av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer avseende gjorda uppskattningar och bedömningar samt vidtagna åtgärder.** Upplysningarna avseende risker kan lämnas i en översiktlig uppställning (se exempel i bilaga 4).

Vad som är viktigt ur ett risk- och konsekvensperspektiv varierar mellan olika kommuner och över tid. (se exempel i bilaga 4)

**I förvaltningsberättelsen ska särskilt lämnas upplysningar om finansiella risker och hur dessa risker hanteras. Upplysning ska lämnas om:**

- a. karaktären och omfattningen av de finansiella risker den kommunala koncernen och kommunen är exponerade för (såsom ränterisk, valutarisk, kreditrisk, etc.), samt**
- b. kommunens policy för och hantering av de finansiella risker som beskrivits i enlighet med punkten a).**

Exempel på upplysningar om finansiella risker finns i bilaga 5.

**Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om de totala pensionsförpliktelserna för kommunkoncernen och kommunen.**

Med total pensionsförpliktelse avses summan av avsättningar för pensioner (inklusive särskild löneskatt) och ansvarsförbindelser avseende pensionsförpliktelser (inklusive särskild löneskatt).

Kännedom om total pensionsförpliktelse är nödvändig för att det ska vara möjligt att bedöma den kommunala koncernens och kommunens ekonomiska ställning. Vidare ska fullmäktige enligt 11 kap. 4 § KL besluta om riktlinjer för förvaltningen av medel avsatta för kommunens pensionsförpliktelser.

**Förvaltningsberättelsen ska innehålla en uppföljning av fullmäktiges riktlinjer för**

förvaltningen av pensionsmedel. Följande upplysningar lämnas för kommunen:

**Pensionsförpliktelse**

1. Total pensionsförpliktelse i balansräkningen
  - a. Avsättning inkl. särskild löneskatt
  - b. Ansvarsförbindelse inkl. särskild löneskatt
2. Pensionsförpliktelse som tryggats i pensionsförsäkring
3. Pensionsförpliktelse som tryggats i pensionsstiftelse
4. **Summa pensionsförpliktelse (inkl. försäkring och stiftelse)**

**Förvaltade pensionsmedel – Marknadsvärde**

(om placeringar avseende pensionsmedel inte finns ska detta anges)

5. Totalt pensionsförsäkringskapital
  - a. Varav överskottsmedel
6. Totalt kapital, pensionsstiftelse
7. Finansiella placeringar (egna förvaltade pensionsmedel)
8. Summa förvaltade pensionsmedel

**Finansiering**

9. Återlånade medel
10. Konsolideringsgrad

**Upplysning avseende egna förvaltade pensionsmedel**

11. De tillgångsslag som egna förvaltade pensionsmedel placerats i och vilken avkastning som uppnåtts. Med avkastning avses summan av direktavkastning och förändring av marknadsvärdet. Upplysningar ska lämnas om förvaltningens utveckling och resultat i förhållande till i placeringsreglementet fastlagda mål, exempelvis beträffande tillåten risk och avkastning.

**12. En beskrivning av utvecklingen från föregående år avseende egna förvaldade pensionsmedel**

**Uppllysning avseende vilka förpliktelser som har tryggats genom pensions-försäkring och/eller pensionsstiftelse**

**13. Följande förpliktelser har tryggats:**

- a. Via pensionsförsäkring**
- b. Via pensionsstiftelse**

Viktiga förhållanden kan också vara sådana hållbarhetsaspekter som är viktiga för att förstå den kommunala koncernens utveckling, ställning och resultat. Sådana upplysningar kan ta utgångspunkt i de tre dimensionerna av hållbar utveckling; den ekonomiska, sociala och miljömässiga. Upplysningarna kan avse åtgärder i den kommunala verksamheten, exempelvis avseende jämställdhet, arbetsmiljö eller kompetensutveckling, men också åtgärder som syftar till samhällsförbättringar avseende exempelvis fattigdom, hälsa, inkluderande och likvärdig utbildning av god kvalitet och klimat. Även utfall och utvärderingar av tidigare genomförda åtgärder kan redovisas.

---

**Händelser av väsentlig betydelse**

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.

**Uppllysning ska lämnas om hur händelser av väsentlig betydelse påverkar de finansiella rapporterna.** Upplysningen kan exempelvis innehålla beskrivningar utifrån nettoinvesteringar, skulder, intäkter, kostnader och årets resultat. (Exempel på händelser av väsentlig betydelse framgår av bilaga 6)

---

**Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten**

Av 11 kap. 7 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om andra förhållanden än de som anges i 2-5 §§ som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala koncernens och kommunens



verksamhet. **Det innebär att upplysningar om väsentliga aspekter avseende styrning, uppföljning och intern kontroll ska lämnas för den kommunala koncernen och kommunen.** Upplysningar *kan* också lämnas för väsentliga koncernenheter såsom nämnder och kommunala koncernföretag.

Upplysningarna *kan* inkludera en kortfattad beskrivning av hur mål fastställs, hur budgetar tas fram samt av hur budget- och måluppföljning genomförs. Av upplysningarna *kan* också framgå hur den interna kontrollen är utformad.

Upplysningar om styrning och intern kontroll *kan* utgå från den kommunala koncernen och inkludera syften, mål, ägardirektiv och andra väsentliga riktlinjer och beslut som riktar sig till nämnder eller kommunala koncernföretag. Upplysningarna *kan* även inkludera beskrivningar av hur kommunen arbetar med verksamhetsplaner, kvalitetspolicy, investeringsplaner, lokalförsörjningsplaner upphandlings- och konkurrenspolicy och kompetensförsörjningsplaner.

---

## **God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning**

Av 11 kap. 8 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om mål och riktlinjer med betydelse för en god ekonomisk hushållning enligt 11 kap. 6 § första och andra styckena kommunallagen har uppnåtts och följts.

Av 11 kap. 9 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av den kommunala koncernens och kommunens ekonomiska ställning.

**Upplysningarna ska inkludera en avstämning av de mål och riktlinjer med betydelse för god ekonomisk hushållning som formulerats för den kommunala koncernen och kommunen.**

En väl fungerande uppföljning och utvärdering av ekonomi och verksamhet är nödvändiga förutsättningar för god ekonomisk hushållning. För att kunna bedriva verksamheten på ett kostnadseffektivt och ändamålsenligt sätt krävs tydliga och mätbara mål samt en rättvisande och tillförlitlig redovisning som ger information om

avvikelser gentemot uppställda mål (prop. 2003/04:105, s. 11 f.). Exempel på hur målavstämning kan göras i tabellform finns i bilaga 7.

**Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysning om total budgetavvikelse och förklaringar till denna. Den totala budgetavvikelsen lämnas för den kommunala koncernen och för kommunen.**

**Saknas en budget för den kommunala koncernen behöver upplysning om total budgetavvikelse endast lämnas för kommunen.** Lämpligen kan då upplysning lämnas om att en budget för den kommunala koncernen inte har upprättats.

Budgetuppföljningen kan beröra resultatbudget, balansbudget, driftsbudget och investeringsbudget.

---

## Balanskravsresultat

Enligt 11 kap. 10 § LKBR ska upplysningar 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**  
**- Samtliga realisationsvinster**  
**+ Realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet**  
**+ Realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet**  
**-/+ Orealiserade vinster och förluster i värdepapper**  
**+/- Återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper**  
**= Årets resultat efter balanskravsjusteringar**  
**- Reservering av medel till resultatutjämningsreserv**  
**+ Användning av medel från resultatutjämningsreserv**  
**= Balanskravsresultat**

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

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

Återföring får dock ske av realisationsvinster och realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet. Det är i vissa särskilda fall möjligt att 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.

I samband med att värdepapper realiserar ska även tidigare års orealiserade vinster och förluster i värdepapper återföras. Denna återföring omfattar även den del av orealiserade vinster och förluster i värdepapper som redovisas 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 av om reservering till resultatutjämningsreserv får göras enligt 11 kap. 14 § kommunallagen.

Balanskravsutredningen, med beräkning av balanskravsresultat, görs avgränsat till kommunen och kan lämnas med utgångspunkt från tabellen i bilaga 8.

Vid negativt balanskravsresultat får kommuner och landsting, som vill ta hänsyn till andra bedömningar som man anser vara förenliga med god ekonomisk hushållning, hantera dessa inom ramen för kommunallagens regler för synnerliga skäl (prop. 1996/97:52 s. 38 och 94).

**Om synnerliga skäl åberopas ska dessa skäl anges tydligt.** Sådana justeringar hanteras på raderna efter balanskravsresultatet. Det handlar då om fall där det är mycket väl motiverat och där det grundläggande kravet i 11 kap. 1 § kommunallagen om god ekonomisk hushållning har beaktats. Av 11 kap. 11 § LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla:

- upplysningar om när och på vilket sätt kommunen eller landstinget avser att göra en reglering av ett negativt resultat,
- skälen för att helt eller delvis inte inom tre år reglera ett negativt resultat och
- uppgift om negativa resultat från tidigare år som kvarstår att återställa.

Upplysningar kan lämnas i tabellform (se exempel i bilaga 9).

---

## Väsentliga personalförhållanden

Av 11 kap. 5 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga personalförhållanden i den kommunala koncernen och kommunen.

Sådana förhållanden kan inkludera medelantalet anställda, ålders- och könsfördelning, genomsnittlig utbildningsnivå, arbete med personalförsörjning (särskilt avseende bristyrken) och kompetensutveckling.

Upplysningarna kan lämnas med utgångspunkt från den kommunala koncernen och sedan brytas ned till de olika enheterna som ingår i koncernen.

Enligt 11 kap. 6 § LKBR ska förvaltningsberättelsen särskilt innehålla upplysningar om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron ska anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift ska också lämnas om:

1. andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män,
3. sjukfrånvaron i åldrarna 29 år eller yngre, 30 – 49 år och 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaron för varje sådan grupp som avses i punkt 2 och 3 ska anges i procent av gruppernas sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift ska inte lämnas när antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ.

Paragrafen gäller inte kommuner i vilka antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio.

Kraven i LKBR avseende upplysningar om sjukfrånvaro gäller kommunen, inte den kommunala koncernen. För att ge en rättvisande bild i enlighet med 4 kap. 3 § LKBR kan det dock vara lämpligt att lämna uppgifterna för såväl den kommunala koncernen som för kommunen. Kommunala koncernföretag inräknas då i den kommunala koncernen med kommunens ägarandel av sjuktid och ordinarie arbetstid.

Upplysningar om sjukfrånvaro kan huvudsakligen lämnas i tabellform (se exempel i bilaga 10.)

---

## Förväntad utveckling

Av 11 kap. 4 och 12 §§ följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om den kommunala koncernens och kommunens förväntade utveckling.

**Upplysningarna ska avse dels vad som faktiskt är känt om framtiden, dels de förväntningar som finns och som är baserade på konkreta, kända förhållanden som berör den kommunala koncernen och kommunen direkt eller indirekt. De risker och osäkerhetsfaktorer som är förknippade med dessa förhållanden ska i detta sammanhang kommenteras.**

Upprättad budget, prognoser, planer, avtal och behovsförändringar är exempel på direkta förhållanden. Förändringar i konjunktur och makromiljö eller andra externa faktorer är exempel på indirekta förhållanden. Aspekter som kan tas upp är faktorer som kommer att påverka den kommunala verksamheten kommande år, organisationsförändringar, investeringsbehov, planerade satsningar och åtgärder.

---

**Ikraftträdande**

**Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2020. Tidigare tillämpning uppmuntras.**

## Bakgrund

Förvaltningsberättelsen är en viktig del av årsredovisningen och behandlas i ett särskilt kapitel i LKBR. Rådet för kommunal redovisning vill med denna rekommendation tydliggöra förvaltningsberättelsens innehåll, vilka delar av årsredovisningen som utgör förvaltningsberättelse och vad som ska ingå i en sådan berättelse.

### Överväganden och motivering

- *Under varje rubrik lämnas upplysningar om den kommunala koncernen och kommunen. Skälet är att det vid en bedömning av den kommunala verksamheten inte ska spela någon roll om och på vilket sätt den enskilda kommunen organiserat sin verksamhet i olika juridiska personer. Det är viktigt att knyta väsentliga förhållanden och händelser till organisatorisk enhet.*
- *Förvaltningsberättelsen ska vara förhållandevis kort och koncis, samt tydligt uppställd. Det möjliggör jämförelser mellan kommuner och kommunala koncerner av väsentliga förhållanden. Sådana jämförelser kan göras i den ekonomiska analysen i förvaltningsberättelsen, vilket kan ge en djupare förståelse för de mått som presenteras.*
- *I rekommendationen har begreppet väsentlighet tillmätts stor betydelse. Det är upplysningar av väsentlig karaktär som ska lämnas i förvaltningsberättelsen. Mer detaljerade upplysningar, exempelvis avseende måluppföljning eller analys av budgetavvikelser, kan lämnas i andra, icke obligatoriska delar av årsredovisningsdokumentet. Förvaltningsberättelsen kan innehålla hänvisningar till sådana avsnitt. Att upplysning lämnats på annan plats i årsredovisningsdokumentet, oavsett om det gjorts i obligatoriska eller icke-obligatoriska delar är dock inte ett skäl att utelämna väsentlig information i förvaltningsberättelsen.*
- *Det är inte ett krav i LKBR eller i rekommendationen att lämna detaljerade uppgifter om sjukfrånvaro för den kommunala koncernen. Det kan ändå vara lämpligt att lämna sådana upplysningar för den kommunala koncernen i syfte att ge en rättvisande bild av sjukfrånvaron i den kommunala verksamheten. Att endast lämna upplysningar avseende kommunen riskerar ge en felaktig bild av sjukfrånvaron som inte går att jämföra kommuner emellan beroende på att de har organiserat sin verksamhet på olika sätt. Den bild som ges av redovisningen bör vara oberoende av om verksamheten bedrivs i nämnds- och förvaltningsorganisationen eller i kommunala koncernföretag. Att endast lämna upplysningar för kommunen innebär också att sjukfrånvaron till synes kan förbättras exempelvis genom att verksamhet med hög sjukfrånvaro bolagiseras.*
- *Eftersom pensionsskuldens verkliga värde inte fångas i balansräkningen, till följd av att blandmodellen ska tillämpas, har det ansetts viktigt att upplysning om totala pensionsförpliktelser (summan av avsättning för pensioner och ansvarsförbindelse avseende pensionsförpliktelser) lämnas i förvaltningsberättelsen. Skälet är att denna uppgift är viktig för att det ska vara möjligt att bedöma den kommunala koncernens och kommunens ekonomiska ställning. Nyckeltalet soliditet bör beräknas och redovisas med hänsyn till totala pensionsförpliktelser.*
- *Under rubriken "Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning" anges att viktiga förhållanden kan vara sådana hållbarhetsaspekter som är viktiga för att förstå den kommunala koncernens utveckling, ställning och resultat. FN:s Agenda 2030 för hållbar utveckling kan utgöra en utgångspunkt.*

## Bilagor

Bilagorna syftar till att underlätta tillämpningen av rekommendationen, men utgör inte en del av denna.

### Bilaga 1 – Exempel på översikt över verksamhetens utveckling

Verksamhetens utveckling kan beskrivas utifrån följande tabeller. Först redovisas den kommunala koncernen, därefter kommunen.

	Den kommunala koncernen				
	20x5	20x4	20x3	20x2	20x1
Verksamhetens intäkter					
Verksamhetens kostnader					
Årets resultat					
Soliditet 1)					
Soliditet inklusive totala pensionsförpliktelser					
Investeringar (netto) 2)					
Självfinansieringsgrad 3)					
Långfristig låneskuld					
Antal anställda					

	Kommunen				
	20x5	20x4	20x3	20x2	20x1
Folkmängd					
Kommunal skattesats					
Verksamhetens intäkter					
Verksamhetens kostnader					
Årets resultat					
Soliditet					
Soliditet inklusive totala pensionsförpliktelser					
Investeringar (netto)					
Självfinansieringsgrad					
Långfristig låneskuld					
Antal anställda					

1) Soliditet definieras som eget kapital dividerat med totalt kapital. Måttet soliditet kan dock vara problematiskt under sådana omständigheter där eget kapital är negativt, då en ökad upplåning kan medföra att soliditetsmålet blir mindre negativt, dvs. ser bättre ut, vilket normalt är missvisande. Under sådana omständigheter kan det finnas anledning att komplettera med måttet skulders andel av totalt kapital.

2) Nettoinvesteringar definieras som bruttoinvesteringar med avdrag för de investeringsbelopp som finansierats med offentliga bidrag.

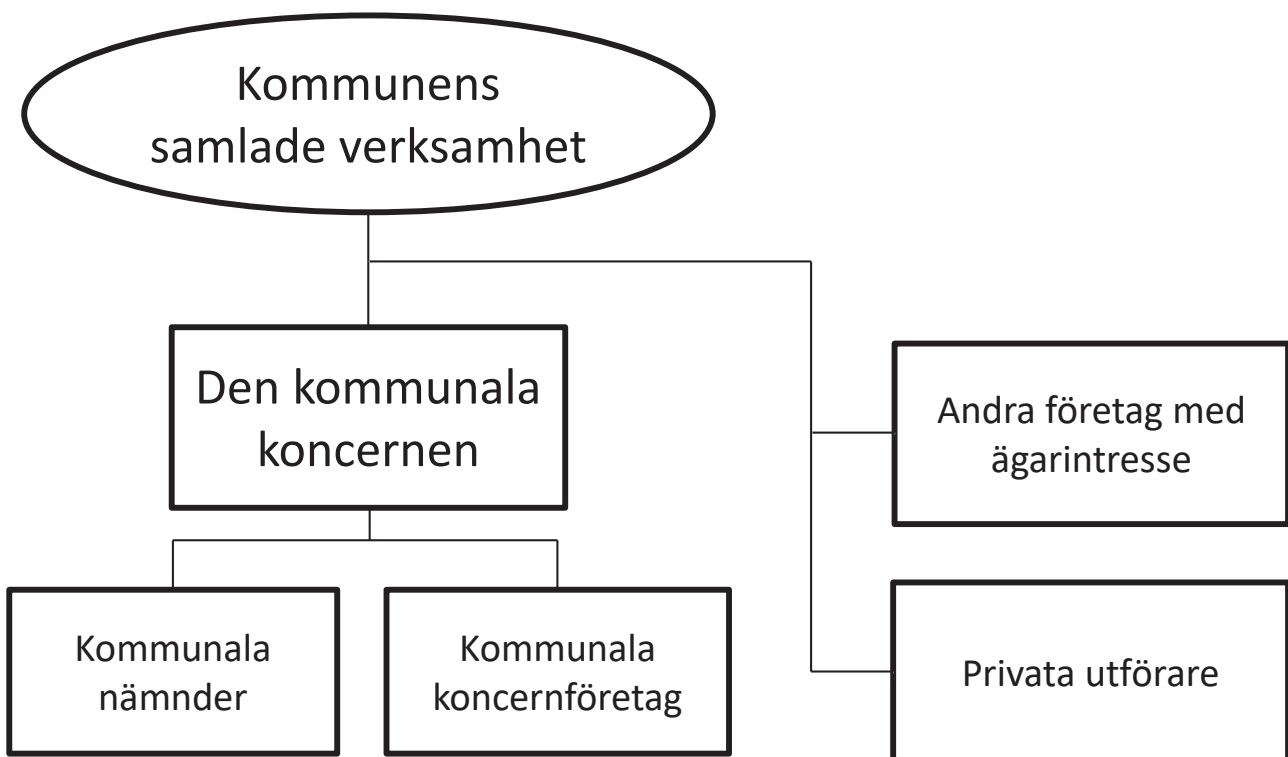
3) Självfinansieringsgrad definieras som Kassaflöde från den löpande verksamheten dividerat med nettoinvesteringar.

Alla nyckeltal som används ska vara tydligt definierade i årsredovisningen.



**Bilaga 2 – Exempel på organisationsschema**

Kommunens samlade verksamhet kan visas med utgångspunkt från följande schematiska bild. Fokus ligger på den kommunala koncernen, men eventuella företag i vilka kommunen har ägarintresse som inte klassificerats som kommunalt koncernföretag bör också redovisas. Detsamma gäller väsentliga privata utförare. Det är lämpligt att ange ägarandel för kommunala koncernföretag och för andra företag där kommunen har ägarintresse.



**Bilaga 3 – Exempel på förhållanden som anses vara viktigt för bedömningen av resultat eller ekonomisk ställning**

- väsentliga förändringar i verksamheten,
- internationella skeenden,
- politiska beslut,
- utvecklingen på arbetsmarknaden,
- demografiska förändringar,
- andra faktorer som leder till behovsförändringar avseende kommunal service,
- klimatförändringar,
- marknadsförändringar (exempelvis på bostadsmarknaden, men även avseende makroekonomiska faktorer såsom ränteförändringar).

**Bilaga 4 – Exempel på vad som kan vara viktigt ur ett risk- och konsekvensperspektiv samt förslag på utformning av tabell för redovisning av risker**

Vad som är viktigt ur ett risk- och konsekvensperspektiv:

- omvärldsrisker, exempelvis negativ befolkningsutveckling, ökad arbetslöshet, förändringar i statsbidrags- och utjämningsystemet, förändrad lagstiftning,
- verksamhetsrisker, exempelvis kvalitetsrisker, risker för avvikelser från lagkrav, risk för oegentligheter, och
- finansiella risker, exempelvis valutarisker, ränterisker, kreditrisker.

Presentation av risker kan göras i tabellform, där risker klassificeras (omvärldsrisk, verksamhetsrisk, finansiell risk) och beskrivs. Riskerna kopplas till organisatorisk enhet (t.ex. koncernövergripande, nämnd eller kommunalt koncernföretag). Kortfattat beskrivs även hur den kommunala koncernen hanterar/planerar att hantera risken. Vissa risker kan behöva kommenteras ytterligare i anslutning till tabellen. Endast väsentliga risker lyfts fram i förvaltningsberättelsen.

Finansiella risker kan sammanfattas i tabellen men ska utvecklas i enlighet med exemplen i bilaga 5.

Identifierad risk	Beskrivning	Organisatorisk enhet	Hantering av risk
<b>Omvärldsrisk</b>			
Befolkning	Risk för befolkningsminskning med 100 individer kommande tre år. Minskade intäkter från skatter och statsbidrag.	Kommunala koncernen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Översyn av servicenivåer</li> <li>- Översyn av lokalbehov</li> <li>- Samordning inom koncernen</li> <li>- Interkommunal samverkan</li> </ul>
Risk 2			
<b>Verksamhetsrisk</b>			
Personal	Oförmåga att upprätthålla planerad bemanning. Negativa effekter på personal och kvalitet.	Omsorgsnämnden Utbildningsnämnden	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vikariepool</li> <li>- Friskvårdsinsatser</li> <li>- Lång handledning av nyanställda</li> </ul>
Risk 2			
<b>Finansiell risk</b>			
Ränterisk	Hög skuldsättning, betydande kostnadseffekter vid ökad räntenivå	Kommunala koncernen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tak för skuldsättning per invånare</li> <li>- Policy för räntebindning</li> <li>- Investeringsprövning</li> </ul>
Risk 2			

## Bilaga 5 – Exempel på upplysningar om finansiella risker och riskhantering

### ***Finansiella risker och riskhantering***

Den av fullmäktige beslutade finanspolicyn innehåller riktlinjer och regler i form av riskmandat och limiter för finansverksamheten inom kommunen och den kommunala koncernen. Kommunen och den kommunala koncernen är exponerad för framför allt följande finansiella risker: ränterisk, finansieringsrisk, kredit- och likviditetsrisk samt marknadsvärdesrisk i finansiella placeringar.

#### *Ränterisk*

Per den 31 december 20X2 uppgick den kommunala koncernens räntebärande skulder till 1 182 (987) mnkr, medan de räntebärande finansiella tillgångarna uppgick till 305 (265) mnkr. Den kommunala koncernens räntebärande nettoskuld uppgick per balansdagen sålunda till 877 (722) mnkr. Nettoskulden har ökat till följd av under året genomförda investeringar i infrastrukturprojekt samt byggnation av skolor och bostäder.

Kommunens räntebärande skulder uppgick till 947 (750) mnkr per den 31 december 20X2, medan kommunens räntebärande finansiella tillgångar per samma tidpunkt uppgick till 280 (245) mnkr. För kommunen uppgick sålunda nettoskulden per den 31 december 20X2 till 667 (505) mnkr.

Upplåningen inom den kommunala koncernen löper både med fast och rörlig ränta. Ränteswappar används för att säkra ränterisk och anpassa den genomsnittliga räntebindningstiden i låneportföljen. Per balansdagen hade den kommunala koncernen utestående ränteswappar med ett sammanlagt nominellt belopp om 700 (600) mnkr, varav swappar med ett nominellt belopp om 650 (550) mnkr fanns i kommunen för att säkra ränterisk i kommunens låneportfölj.

Enligt finanspolicyn ska den genomsnittliga räntebindningstiden på externa räntebärande skulder inte understiga 1,5 år och bör inte överstiga 5 år. Per den 31 december 20X2 uppgick den genomsnittliga räntebindningstiden för den kommunala koncernens upplåning till 1,7 (1,9) år exklusive ränteswappar. Med beaktande av ränteswappar uppgick den genomsnittliga räntebindningstiden till 2,5 (2,4) år. Den genomsnittliga räntebindningstiden för kommunens upplåning uppgick till 1,8 (2,0) år exklusive ränteswappar och 2,3 (2,2) år med beaktande av ränteswappar.

#### *Finansieringsrisk*

Enligt finanspolicyn får inte mer än 30 procent av låneskulden förfalla inom en och samma 12-månadersperiod. Givet skuldens sammansättning per balansdagen förföll maximalt 27 (26) procent av den kommunala koncernens låneskuld inom en 12-månadersperiod, medan motsvarande siffra för enbart kommunens låneskuld var 21 (27) procent.

Enligt finanspolicyn ska likvida medel samt tillgängliga och utnyttjade kreditfaciliteter uppgå till minst 800 mnkr i kommunen. Per den 31 december 20X2 uppgick tillgängliga likvida medel till 460 (430) mnkr och tillgängliga utnyttjade kreditfaciliteter till 803 (1 000) mnkr: totalt 1 263 (1 430) mnkr.

*Kredit- och likviditetsrisk*

Kommunen placerar likviditet i räntebärande värdepapper utgivna av svenska staten, svenska kommuner och av dessa helägda dotterbolag, svenska bank- och bolåneinstitut samt av svenska företag. Placering får göras endast i värdepapper emitterade av motparter med en kreditrating motsvarande A-2 enligt Standard & Poor's. Placeringar ska göras i värdepapper med god likviditet och där löptiderna inte är längre än prognostiserat framtida utflöde av likviditet.

*Marknadsvärdesrisk i finansiella placeringar*

Enligt finanspolicyn får finansiella placeringar göras såväl i räntebärande värdepapper som i aktier. Andelen aktier får dock uppgå till maximalt 50 % av portföljens värde. Per den 31 december 20X2 bestod den kommunala koncernens finansiella placeringar till 27 (25) % av aktier och till resterande del av räntebärande värdepapper. Kommunens finansiella placeringar bestod till 29 (26) % av marknadsnoterade aktier och till resterande del av räntebärande värdepapper.

*Valutarisk i inköp av infrastruktur*

Kommunen har beslutat om inköp av nya lokaltåg som kommer att levereras under 20X3 och 20X4. Tågen kommer att betalas i EUR. Kommunen har i enlighet med finanspolicyn säkrat hela valutarisken genom att ingå avtal om valutaterminer. Per balansdagen hade kommunen utestående valutaterminer om köp av totalt 60 MEUR mot SEK. Terminerna förfaller under 20X3 och 20X4, då tågen kommer att betalas.

### **Bilaga 6 – Händelser av väsentlig betydelse**

Exempel på händelser av väsentlig betydelse kan vara:

- köp, försäljning, etablering och nedläggning av verksamhet,
- omstruktureringar,
- ingångna avtal med väsentlig påverkan på verksamheten,
- större investeringar,
- betydande rättstvister.

**Bilaga 7 – Exempel på tabell för redovisning av målavstämning**

Redovisning av målavstämning (avser mål för god ekonomisk hushållning) kan göras i tabellform, uppdelad i verksamhetsmål (icke finansiella mål) och finansiella mål. Namnet på målet anges. I nästa kolumn görs en beskrivning av målets definition och konstruktion dvs. de mått och/eller kriterier som utgör grund för utvärdering av måluppfyllelse. Måluppfyllelse, inklusive en kortfattad analys, anges i den sista kolumnen.

Namn på mål	Målbekrivning	Måluppfyllelse
<b>Verksamhetsmål (icke finansiella mål)</b>		
Förbättrad utbildningsnivå	Mått: Behöriga till gymnasiet. Mål: Andel elever som är behöriga till gymnasiet ska vara högre än föregående år.	Utfall: 81 % (83 %) Målet ej uppnått. Utfallet beror på att ett stort antal nyanlända ungdomar inte uppnådde behörighet till gymnasiet.
Mål 2		
Mål 3		
<b>Finansiella mål</b>		
Ekonomisk kontroll	Mått: Årets resultat i förhållande till skatteintäkter och generella statsbidrag över en rullande femårsperiod. Mål: 2 %.	Utfall: 1,5 % (1,7 %) Målet ej uppnått. Även försämring jämfört med föregående år. Utfallet beror på att nettokostnaderna ökar i snabbare takt än skatteintäkter och statsbidrag. En viktig faktor är de ökade personalkostnaderna inom skolan.
Mål 2		
Mål 3		

## Bilaga 8 – Uppställning av balanskravsutredning

Följande tabell kan användas för presentation av balanskravsutredning. Utöver det aktuella räkenskapsåret kan det vara lämpligt att redovisa två jämförelsesår.

Balanskravsutredning	20X3	20X2	20X1
<hr/>			
<b>Årets resultat enligt resultaträkningen</b>			
- Samtliga realisationsvinster			
+ Realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet			
+ Realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet			
-/+ Orealiserade vinster och förluster i värdepapper			
+/- Återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper			
<hr/>			
<b>= Årets resultat efter balanskravsjusteringar</b>			
-			
Reservering av medel till resultatutjämningsreserv			
+ Användning av medel från resultatutjämningsreserv			
<hr/>			
<b>= Årets balanskravsresultat</b>			



**BILAGA 9 – Exempel på redovisning av ackumulerade negativa resultat**

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

	20X4	20X3	20X2
<b>IB ackumulerade ej återställda negativa resultat</b>	<b>-100</b>	<b>-140</b>	<b>-100</b>
- Varav från 20X0	0	-20	-20
- Varav från 20X1	-60	-80	-80
- 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 över längre tid			40
<b>UB ackumulerade negativa resultat att återställa inom tre år</b>	<b>0</b>	<b>-60</b>	<b>-100</b>
UB Synnerliga skäl som ska återställas över längre tid	-40	-40	-40
<b>UB ackumulerade ej återställda negativa resultat</b>	<b>-40</b>	<b>-100</b>	<b>-140</b>
- Varav från år 20X0, återställs senast 20X3	0	0	-20
- Varav från år 20X1, återställs senast 20X4	0	-60	-80
- Varav från år 20X2, återställs senast 20X9, synnerliga skäl hävdas för att inte återställa inom tre år	-40	-40	-40

### Bilaga 10 – Exempel på tabeller för redovisning av sjukfrånvaro

Tabellen kan användas för en kortfattad presentation av sjukfrånvaro. Uppdelning har gjorts i den kommunala koncernen och kommunen. LKBR ställer endast krav på redovisning för kommunen, men för att ge en rättvisande bild av den kommunala verksamheten finns det goda skäl att lämna motsvarande uppgifter för den kommunala koncernen.

	Den kommunala koncernen		Kommunen	
	20x2	20x1	20x2	20x1
Total sjukfrånvaro i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid				
Andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer				
Sjukfrånvaron för kvinnor				
Sjukfrånvaron för män				
Sjukfrånvaron i åldrarna 29 år eller yngre				
Sjukfrånvaron i åldrarna 30 - 49 år				
Sjukfrånvaron i åldrarna 50 år eller äldre				

En utvecklad rapportering av sjukfrånvaro per verksamhet, som även ger möjlighet till en mer långsiktig uppföljning, kan utformas som i exemplet nedan med en uppföljning av sjukdagar per anställd.

Sjukdagar/anställd	20x5 Kvinnor	20x5 Män	20x5 Totalt	20x4 Totalt	20x3 Totalt	20x2 Totalt	20x1 Totalt
Kommunstyrelsen							
Omsorgsnämnden							
Utbildningsnämnden							
Socialnämnden							
Tekniska nämnden							
Byggnadsnämnden							
Kultur- och fritidsnämnden							
<b>Totalt kommunen</b>							
Bostadsbolaget							
VA-bolaget							
Energibolaget							
Räddningstjänstförbundet							
<b>Totalt koncernen</b>							