

REKOMMENDATION R17

Delårsrapport

November 2018

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll	Denna rekommendation ska tillämpas vid upprättande av delårsrapport. Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).
Rekommendationens bindande verkan	<p>Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.</p> <p>Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.</p> <p>Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.</p> <p>Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysning om skälen för avvikelse från denna rekommendation lämnas i en not.</p> <p>Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).</p>
Lagregler	Delårsrapporter regleras i 13 kap. LKBR samt i 11 kap. 16 § kommunallagen (2017:725).
Definitioner	<p>I denna rekommendation betyder:</p> <p><i>delårsperiod</i> – tid från och med räkenskapsårets början till och med utgången av den aktuella rapportperioden;</p> <p><i>kommun</i> – kommun, landsting och kommunalförbund;</p> <p><i>kommunal koncern</i> – kommunen tillsammans med de kommunala koncernföretagen (2 kap. 6 § LKBR).</p>
Upprättande av delårsrapport och dess innehåll	Enligt 13 kap. 1 § LKBR ska en delårsrapport upprättas för en period som utgör en del av kommunens räkenskapsår. LKBR anger att en delårsrapport ska upprättas minst en gång under räkenskapsåret för verksamheten och ekonomin. Perioden för denna obligatoriska delårsrapport ska omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Enligt 11 kap. 16 § andra stycket kommunallagen ska delårsrapporten överlämnas till fullmäktige och revisorerna senast två månader efter delårsperiodens slut.

Med hänsyn till krav på snabb information och med beaktande av kostnadsaspekter samt för att undvika upprepning av tidigare lämnad information kan kommunen välja att i mindre omfattning än i årsredovisningen tillhandahålla information i sina delårsrapporter.

Den som har tillgång till delårsrapporten förutsätts även ha tillgång till kommunens senaste årsredovisning. Följaktligen lämnar delårsrapporten information främst om händelser och omständigheter som avser tiden efter senaste årsredovisningen.

Enligt 13 kap. 2 § LKBR ska en delårsrapport innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse.

Dessutom ska en samlad – men översiktlig – beskrivning av kommunens drift- och investeringsverksamhet ingå.

Det är upp till varje kommun att avgöra om de kommunala koncernföretagen ska omfattas av delårsrapporten. Detta gäller såväl räkenskaperna som den förenklade förvaltningsberättelsen. Kommunerna bör härvid beakta om sammanställda räkenskaper krävs för att möjliggöra en relevant och tillräcklig grund för utvärdering av god ekonomisk hushållning.

Redovisningsprinciper

Samma redovisningsprinciper som används i årsredovisningen ska tillämpas vid upprättande av en delårsrapport.

Definitionerna av tillgång, skuld, intäkt och kostnad måste vara uppfyllda för att en post ska tas in i balans- eller resultaträkningen. Periodisering ska följaktligen göras enligt samma principer som i årsredovisningen. Intäkter och kostnader som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret ska således inte redovisas innan de har uppkommit.

Värderingar, klassificeringar och periodiseringar i delårsrapporter kan dock i högre grad än i årsredovisningar grunda sig på uppskattningar och bedömningar.

När byte av redovisningsprincip sker, ska den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning tillämpas även i delårsrapporterna.

Ett byte av redovisningsprincip ska redovisas genom att jämförelseuppgifter omräknas med tillämpning av den nya redovisningsprincipen.

Resultaträkning och balansräkning

Enligt 13 kap. 3 § första stycket LKBR ska för varje post eller delpost i resultaträkningen i en delårsrapport redovisas belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskapsår, prognos för resultatet för räkenskapsåret och budget för innevarande räkenskapsår.

I samma paragrafs andra stycke anges att för varje post eller delpost i balansräkningen i en delårsrapport ska redovisas belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång.

Förenklad förvaltningsberättelse

Delårsrapporten behöver inte innehålla en fullständig förvaltningsberättelse, utan bara en förenklad förvaltningsberättelse.

Den förenklade förvaltningsberättelsen ska minst innehålla följande avsnitt:

- **Händelser av väsentlig betydelse som inträffat under delårsperioden eller efter dess slut, men innan delårsrapporten upprättas.**
- **Upplysningar om kommunens förväntade utveckling avseende ekonomi och verksamhet utifrån målen om god ekonomisk hushållning.**
- **En redovisning av hur helårsprognosen förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.**
- **En bedömning av balanskravsresultatet utifrån helårsprognosen.**

Noter

En delårsrapport ska innehålla upplysningar i not om:

- att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen eller, om dessa principer eller metoder har ändrats, en beskrivning av karaktären på och effekten av förändringen;
- säsongsvariationer eller cykliska effekter som har påverkat verksamheten;
- karaktären och storleken på jämförelsestörande och extraordinära poster samt deras effekt på tillgångar, skulder, eget kapital och resultat;
- effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar som har redovisats under tidigare räkenskapsår, om de har en väsentlig effekt på den aktuella rapportperioden;
- förändringar i väsentliga ansvarsförbindelser som inträffat efter räkenskapsårets början.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2019.

Rekommendationen ersätter rekommendation 22 Delårsrapport (från 2013).

Bakgrund

Enligt 13 kap. 1 § LKBR ska minst en delårsrapport för verksamheten och ekonomin från räkenskapsårets början upprättas under räkenskapsåret. Minst en rapport ska enligt samma paragraf omfatta en period om minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. Det är upp till respektive kommun att i övrigt bestämma hur många delårsrapporter som behöver upprättas. Delårsrapporten ska enligt 11 kap. 16 § andra stycket kommunallagen överlämnas till fullmäktige och revisor inom två månader efter delårsperiodens slut. I 12 kap. 2 § kommunallagen anges vidare att revisorerna ska bedöma huruvida resultatet i delårsrapporten är förenligt med de mål fullmäktige har beslutat. Av bestämmelsen framgår vidare att revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av delårsrapporten.

I 13 kap. 2 § LKBR anges att en delårsrapport ska innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse. I förarbetena anger regeringen att delårsrapporten är ett viktigt styrdokument som används av fullmäktige för uppföljning av ekonomi och verksamhet. Även om det främst är fråga om ett internt styrdokument anser regeringen att det bör säkerställas att delårsrapporten har ett visst grundläggande innehåll. Det bör därför enligt regeringen regleras i lag vilka delar en delårsrapport minst ska innehålla. Med hänsyn till arbetsbördan, behovet av tidig information och kostnadsaspekter för kommunerna bör det dock enligt regeringen inte ställas alltför höga krav på innehållet i en delårsrapport (prop. 2017/18:149 s. 101).

Överväganden och motiveringar

Kompletterande normering behövs gällande delårsrapporters innehåll för att skapa förutsättningar för jämförbarhet och en rättvisande redovisning. RKR anger i den aktuella rekommendationen ett minimikrav för innehållet i en delårsrapport. I de fall en enskild kommun vill ha ytterligare information eller publicera fullständiga finansiella rapporter i sin delårsrapport utgör rekommendationen följaktligen inte någon begränsning.

Utöver lagens krav på en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse, anser RKR att vissa upplysningar i not behöver lämnas. Även en översiktlig beskrivning av kommunens drift- och investeringsverksamhet bedöms behöva ingå i en delårsrapport.

Frågan om delårsrapporten ska omfatta koncernföretagen behandlas i förarbetena (se prop. 2017/18:149, s. 101 f). I huvudsak finns två viktiga utgångspunkter. Den ena innebär att en delårsrapport inte ska innebära en alltför omfattande arbetsbörda för kommunerna. Den andra utgångspunkten är att säkerställa att delårsrapporten har ett visst grundläggande innehåll. Regeringen ansåg inte att det skulle införas något krav i lag på att delårsrapporten skulle omfatta koncernföretagen. Kommunerna ska även fortsättningsvis själva få avgöra huruvida de kommunala koncernföretagen ska omfattas av delårsrapporten. Eventuella behov av att utveckla delårsrapportens utformning och innehåll vidare bör enligt regeringen prövas inom ramen för vad som ligger inom god redovisningssed.

RKR noterar att regeringen i förarbetena betonar vikten av att målen och riktlinjerna för en god ekonomisk hushållning följs upp och utvärderas i förvaltningsberättelsen (i årsredovisningen) för hela den kommunala koncernen, det vill säga kommunen och dess kommunala koncernföretag (a.a., s. 83). Regeringen lyfter också fram att delårsrapporten är ett viktigt styrdokument som används av fullmäktige för uppföljning av målen för ekonomi och verksamhet. I samband med införandet av kravet på att delårsrapporten ska behandlas av fullmäktige påpekade regeringen vikten av att informationen i delårsrapporten tas till vara och att den leder till åtgärder, om utvecklingen inte följer det som planerats. För att kunna vidta nödvändiga åtgärder är det därför enligt regeringen viktigt att få information så tidigt som möjligt (a.a., s. 100). Revisorerna ska enligt 12 kap. 2 § kommunallagen bedöma huruvida resultatet i delårsrapporten är förenligt med de mål fullmäktige har beslutat.

Rekommendationen behandlar att kommuner som har en väsentlig andel av sin verksamhet i koncernföretag kan välja att upprätta sammanställda räkenskaper i den obligatoriska delårsrapporten och även i den förenklade förvaltningsberättelsen bl.a. göra en översiktlig bedömning av eventuella väsentliga avvikelser vad gäller mål kopplade till god ekonomisk hushållning för den kommunala koncernen som helhet. I kommunernas överväganden om huruvida sammanställda räkenskaper bör upprättas eller ej bör, liksom för övriga överväganden i redovisningssammanhang, väsentlighet vara vägledande.