

Kommunal a del årsrapporter

Praxis och idéer

Januari 2003



FÖRORD	5
SAMMANFATTNING	7
1 INLEDNING	10
1.1 BAKGRUND	11
1.2 SYFTE	13
1.3 METOD	13
1.4 RAPPORTENS DISPOSITION	15
2 DELÅRSRAPPORTENS SYFTE, INNEHÅLL OCH ANVÄNDNING	16
2.1 VARFÖR UPPRÄTTAS DELÅRSRAPPORTERNA?	17
2.2 VAD INNEHÅLLER DELÅRSRAPPORTERNA?	20
Förvaltningsberättelse	20
Resultaträkning	21
Balansräkning	21
Finansieringsanalys	21
Noter	22
Driftredovisning	22
Investeringsredovisning	22
Verksamhetsinformation	22
Sammanställd redovisning	23
Redovisningsprinciper	23
Sammanfattande bedömning av innehållet	23
2.3 OMFATTNING OCH ANVÄNDNING AV DELÅRSRAPPORTEN	24
2.3.1 Delårsrapportens tidsmässiga omfattning	24
2.3.2 Delårsrapportens användning	26
3 VILKA POSTER TAS MED I RESULTAT- OCH BALANSRÄKNING OCH HUR VÄRDERAS DESSA?	28
3.1 REDOVISNINGSPRINCIPER – GOD REDOVISNINGSSED (PERIODISERINGAR)	29
3.2 VERKSAMHETENS KOSTNADER OCH INTÄKTER	30
3.3 PENSIONS FÖRPLIKTELSE R	32

3.4	FINANSIERING	32
3.5	INVESTERINGAR OCH AVSKRIVNINGAR	34
3.6	TILLGÅNGAR, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER	34
4	VISSA FÖRDJUPNINGSSOMRÅDEN	36
4.1	KVALITETSKRAV PÅ UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR, JÄMFÖRANDE POSTER SAMT NOTER	37
	Kvalitetskrav på uppskattningar och bedömningar	37
	Jämförande poster	37
	Noter	38
4.2	FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN	38
4.3	FINANSIERINGSANALYS/BETALNINGSFLÖDESRAPPORT	41
4.4	SAMMANSTÄLLD REDOVISNING	42
5	ERFARENHET OCH IDÉER UTIFRÅN PRAXISSTUDIEN	44
5.1	SYFTET MED DELÅRSRAPPORTEN	45
5.2	REDOVISNINGSPRINCIPER – GOD REDOVISNINGSSSED	46
	Beskrivning av redovisningsprinciper	47
	Redovisning av skatteintäkter	48
	Värdering av balansposter	49
5.3	INNEHÅLL I DELÅRSRAPPORTEN	50
	Förvaltningsberättelse	51
	Resultaträkning	53
	Balansräkning	54
	Finansieringsanalys	55
	Tilläggsupplysningar	56
	Sammanställd redovisning	58

Förord

Rådet för kommunal redovisning är normgivande organ för redovisningen i kommuner och landsting, och har som huvudsakligt syfte att utveckla god redovisningssed i enlighet med lagen om kommunal redovisning. Rådet ger ut rekommendationer, informationer och idéskrifter inom området kommunal redovisning. Idéskrifterna är inte normerande utan har som syfte att skapa debatt och stimulera till utveckling av den kommunala redovisningen.

Denna idéskrift redovisar en studie av praxis när det gäller upprättande och användning av delårsrapporter i kommuner och landsting. I skriften lämnas förslag på hur delårsrapportens kvalitet och innehåll kan utvecklas och förbättras. Innehållet i skriften har utarbetats av en arbetsgrupp inom Komrev, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, bestående av Sven E. Rosén, Karin Andersson, Peter Andersson och Krister Ekdahl. Som framgår av den redovisade studien finns det enligt författarna i nuläget stora skillnader vad gäller innehållet i kommunala delårsrapporter. Strävan bör vara att delårsrapporten framöver ses som en väsentlig del av den externa ekonomiska rapporteringen.

Rådet för kommunal redovisning är utgivare av skriften och anser att denna skrift kan stimulera till utvecklingen av en god praxis inom det berörda området. För skriftens sakinnehåll och slutsatser svarar författarna.

Harald Lindström

Rådet för Kommunal redovisning, ordförande

Sammanfattning

Kommuner och landsting är fr o m år 1998 skyldiga att minst en gång under räkenskapsåret upprätta en delårsrapport. Denna skyldighet regleras i lagen om kommunal redovisning (SFS 1997:614).

Den nu genomförda praxisstudien har utförts på uppdrag av Rådet för kommunal redovisning. Syftet med studien är att ge en nulägesbeskrivning gällande upprättandet av och innehållet i kommunala delårsrapporter. Studien grundas på en telefonundersökning där 84 procent av kommunerna och landstingen har deltagit. Vidare har 30 personliga intervjuer genomförts med ekonomichefer eller motsvarande i ett urval av kommuner och landsting.

Utifrån vår genomgång är bedömningen att en klart övervägande majoritet av de svarande anser att delårsrapporterna fyller en viktig funktion för ekonomistyrningen. De flesta anser att rapporten i första hand utgör underlag för den helårsprognos som oftast ingår i rapporten.

Innehållet i delårsrapporterna har inte detaljreglerats, men lagtexten kan sägas innebära att rapporten ska innehålla någon form av förvaltningsberättelse samt resultat- och balansräkning. Studien visar att samtliga delårsrapporter innehåller en resultaträkning och i princip alla även en balansräkning. Någon form av översiktlig redogörelse av verksamhet och resultat ingår i en majoritet av rapporterna.

Enligt lagen om kommunal redovisning ska minst en delårsrapport omfattas en period av mellan 6 till 8 månader från räkenskapsårets början. Kommunerna och landstingen, med något enstaka undantag, upprättar rapporter inom detta tidsintervall. Flertalet, ca 60 procent, upprättas per den sista augusti.

I drygt 90 procent av kommunerna och landstingen behandlas delårsrapporten i styrelsen inom två månader efter rapportperiodens utgång. Det framgår av både telefonundersökningen och de personliga intervjuerna att styrelsen bedöms vara den viktigaste användaren. Rapporten ses framförallt som ett budgetuppföljningsdokument med information om avvikelser och styrelsen ges därigenom möjlighet att begära åtgärdsför-

slag för att hålla givna budgetramar. Fullmäktige ses i första hand som en viktig mottagare av informationen i delårsrapporten.

Vid upprättande av delårsrapport ska motsvarande redovisningsprinciper som i den senaste årsredovisningen användas. Av undersökningen framgår att de flesta svarande anger att delårsrapporten upprättas på detta sätt. Många framhåller emellertid att samma noggrannhet inte gäller som när årsredovisningen upprättas.

Från telefonundersökningen kan noteras att det endast är i en tredjedel av delårsrapporterna som redovisningsprinciperna anges. Vår genomgång visar bl a att det finns ett antal olika principer som används för redovisningen av skatteintäkter och att periodisering av semesterlöne- och över-tidsskuld bedöms vara ett problemområde. När det gäller balansposterna kan konstateras att det verkar vara mycket sällan som ny värdering görs av poster som exploateringsfastigheter, andra avsättningar än för pensioner och borgensåtaganden.

Praxisstudien innehåller också fördjupning inom vissa områden som Rådet för kommunal redovisning särskilt har efterfrågat. Dessa områden är;

- *Kvalitetskrav på uppskattningar och bedömningar, jämförande poster samt noter*; I undersökningen framkommer att det är mycket sällsynt att det finns särskilda kvalitetskrav uppställda på de uppskattningar och bedömningar som görs i delårsrapporten. En klar majoritet av kommunerna/landstingen har till delårsrapportens resultat- och balansräkning jämförelsetal med för motsvarande period föregående år. Noter finns i knappt 60 procent av delårsrapporterna enligt telefonundersökningen.
- *Förvaltningsberättelsen*; I studien redovisas en genomgång av innehållet i delårsrapporternas förvaltningsberättelse eller motsvarande. Enligt svaren i telefonundersökningen ingår övergripande ekonomisk information samt annan information av väsentlig betydelse i ca 90 procent av delårsrapporterna. Vår genomgång visar att denna information i första hand avser den ekonomiska utvecklingen på årsbasis i förhållande till budgeten.

- *Finansieringsanalys/betalningsflödesrapport*; Av telefonundersökningen framgår att knappt två tredjedelar av delårsrapporterna innehåller en finansieringsanalys eller betalningsflödesrapport.
- *Sammanställd redovisning*; Drygt en tredjedel av delårsrapporterna innehåller, enligt telefonundersökningen, en sammanställd redovisning. Inkluderas även de rapporter där den ekonomiska utvecklingen för de kommunala företagen m.m. redovisas på annat sätt är andelen utifrån de personliga intervjuerna ca 60 procent.

Utifrån de erfarenheter som framkommit i den genomförda praxisundersökningen görs i ett avslutande avsnitt en genomgång av syftet med delårsrapporten. När det gäller syftet med denna rapport är det viktigt att framhålla att strävan bör vara att delårsrapporten ska utgöra en väsentlig del av den externa ekonomiska rapporteringen. I detta avsnitt behandlas också frågan om användningen av redovisningsprinciperna vid upprättandet av denna rapport. Avslutningsvis lämnas förslag på innehåll i en kommunal delårsrapport.

1

Inledning

1.1 Bakgrund

Fr o m år 1998 är kommuner, landsting och kommunalförbund skyldiga att minst en gång under räkenskapsåret upprätta en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början (SFS 1997:614 Lagen om kommunal redovisning, 9 kap. § 1-3, i fortsättning- en benämnd KRL).

Ett viktigt skäl för att lagreglera upprättandet av delårsrapport var enligt regeringen att kommunallagens krav på ekonomisk balans innebä- rande att ett eventuellt underskott ska återställas inom två år skulle med- föra stora krav på den ekonomiska uppföljningen. Vidare bedömdes kom- muners och landstings finansiella villkor i övrigt innebära ökade krav på uppföljning. I årsredovisningslagen ingår bestämmelser om när företag ska upprätta delårsrapporter. Krav på delårsrapporter finns även för stat- liga myndigheter. Enligt regeringens mening fanns det inte skäl till att kraven skulle vara lägre på kommunsektorn.

När det gäller innehållet och utformningen av den kommunala delårs- rapporten görs ingen detaljreglering i lagen eller i dess förarbeten. Hän- visning sker i stället till praxisutveckling att inom ramen för god redovis- ningssed ange den närmare utformningen av delårsrapporterna.

Vad gäller den kommunala redovisningen har Rådet för kommunal redovisning (Rådet) som huvuduppgift att främja och utveckla god redo- visningssed inom denna sektor. Rådet har hittills inte specifikt behandlat frågor rörande delårsrapporter. Föregångaren till Rådet, dvs. den av Svens- ka kommunförbundet och Landstingsförbundet gemensamt bildade Re- ferensgruppen i redovisningsfrågor (Referensgruppen), utgav emellertid år 1995 ett uttalande i denna fråga – nr 13 Delårsrapporter i kommuner och landsting. Rådet har i december 2002 utgivit en information där det framgår att Referensgruppens uttalande kan tjäna som vägledning för vad som kan betraktas som god redovisningssed när det gäller kommu- nala delårsrapporter.

Nedan återges de regler i KRL som rör delårsrapporter.

9 kap. Delårsrapporter

1 § Kommuner och landsting skall minst en gång under räkenskapsåret upprätta en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

2 § Delårsrapporten skall innehålla en översiktlig redogörelse för utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. Upplýsningar skall då lämnas om

1. sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning, och

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut.

3 § Om det inte finns särskilda hinder, skall det i anslutning till uppgifter enligt 2 § även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer skall så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen.

Med delårsrapport avses en uppföljning av resultat och ställning för en del av året, dvs. rapporten ska återge faktiska förhållanden för en given period. I KRL § 1 regleras att en delårsrapport minst ska omfatta 6 månader och mest 8 månader av räkenskapsåret.

Som tidigare nämnts detaljreglerades inte innehållet i de kommunala delårsrapporterna. Av KRL och denna lags förarbete framgår att delårsrapporten bör ges samma struktur som årsredovisningen. Graden av specifikation i delårsrapporten kan dock vara lägre än i årsredovisningen. Rapporten bör åtminstone innehålla någon form av förvaltningsberättelse samt resultaträkning och balansräkning. Jämförelsetal för samma rapportperiod avseende föregående år bör finnas med.

Av Referensgruppens uttalande, som utarbetades före KRL:s införande, framgår att förutom ovan nämnda bör delårsrapporten även innehålla en finansieringsanalys. Vid upprättandet av delårsrapporten bör motsvarande redovisningsprinciper som för årsbokslutet gälla. Av detta följer att fordringar och skulder bör periodiseras i möjligaste mån. Om redovisningsprinciperna avviker jämfört med årsbokslutet bör detta kommenteras.

Delårsrapporten bör enligt Referensgruppen kompletteras med en prognos över förväntat utfall för helåret. KRL ställer inga krav på att delårsrapporten ska inkludera de kommunala företagen, men enligt Referensgruppens uttalande bör åtminstone en delårsrapport under året inkludera även dessa företag.

1.2 Syfte

Det lagreglerade (KRL) kravet på kommunerna och landstingen att upprätta delårsrapporter har gällt sedan år 1998. Mot bakgrund av att det i förarbetena till denna lag överlämnas till praxis att inom ramen för god redovisningssed ange den närmare utformningen av delårsrapporterna har Rådet för kommunal redovisning funnit att det finns skäl att göra en praxisstudie. Behovet av en sådan studie har också tydliggjorts genom att Rådet under åren sedan införandet har erhållit frågor om vad som bör ingå i dessa rapporter. Syftet med praxisstudien är att ge en bred information om hur kommuner och landsting i nuläget upprättar sina delårsrapporter samt kartlägga vilken information som ingår i dessa rapporter. Vidare är tanken att utifrån den genomförda praxisstudien redovisa ett lämpligt upplägg på en kommunal delårsrapport.

1.3 Metod

Utgångspunkten för denna praxisundersökning har varit att utifrån KRL och Referensgruppens uttalande nr 13 studera kommuners och landstings delårsrapporter för år 2001. Vissa jämförelser sker dessutom gentemot Redovisningsrådets rekommendation nr 20 Delårsrapporter, även om detta råd i första hand riktar sina uttalanden till publika företag.

Vägledning när det gäller delårsrapportering finns även att finna i Boföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2002:5).

Studien har haft följande upplägg:

1. Faktainsamling: Genomgång av lagstiftning och rekommendationer för upprättande av delårsrapporter. I undersökningen har vi dessutom haft tillgång till 240 st kommunala delårsrapporter för år 2001.

2. Enkätundersökningar:

* *Del 1, Totalundersökning:* En övergripande enkätundersökning (nedan benämnd telefonundersökningen) med samtliga kommuner och landsting som målgrupp har genomförts. I undersökningen erhöles svar från sammantaget 262 kommuner/landsting, dvs. en svarsfrekvens på 84 procent.

* *Del 2, Personliga intervjuer:* I studien har personliga intervjuer genomförts med ekonomichefer, redovisningschefer eller motsvarande i 30 kommuner/landsting. I syfte att erhålla representativa svar har kommunerna valts utifrån den s.k. kommungruppsindelning som har tagits fram av Svenska Kommunförbundet. Urvalet i denna del av undersökningen har följande fördelning;

Kommungrupp resp. landsting	Antal	Kommungrupp resp. landsting	Antal
Storstäder	1	Glesbygdskommuner	2
Förortskommuner	3	Övriga större kommuner	3
Större städer	3	Övriga mindre kommuner	3
Medelstora städer	4	Kommuner	26
Industrikommuner	4	Landsting	4
Landsbygdskommuner	3	Totalt	30

3. Sammanställning och slutsatser: Utifrån det material som vi haft tillgång till och de enkätundersökningar som genomförts redovisas i denna rapport en sammanställning av slutsatserna rörande upprättandet av och innehållet i kommunala delårsrapporter.

1.4 Rapportens disposition

Rapporten indelas i tre delar. Första delen (avsnitt 2) behandlar hur kommunerna och landstingen ser på syftet med delårsrapporterna samt vem som upplevs utgöra användare av dessa rapporter. Därtill görs en redovisning av innehållet i de kommunala delårsrapporterna.

Avsnitt 3 innehåller en mer redovisningsinriktad del. Inriktningen är att besvara frågor rörande vilka redovisningsprinciper som används vid upprättandet av delårsrapporterna.

I avsnitt 4 görs fördjupning inom områden som Rådet för kommunal redovisning särskilt har efterfrågat. Fördjupningen avser:

- kvalitetskrav på uppskattningar och bedömningar, jämförande poster samt noter,
- förvaltningsberättelsen,
- finansieringsanalys/betalningsflödesrapport,
- sammanställd redovisning.

Avslutningsvis (avsnitt 5) redogörs för hur en kommunal delårsrapport bör upprättas och kan utformas.

2

Delårsrapportens syfte,
innehåll och användning

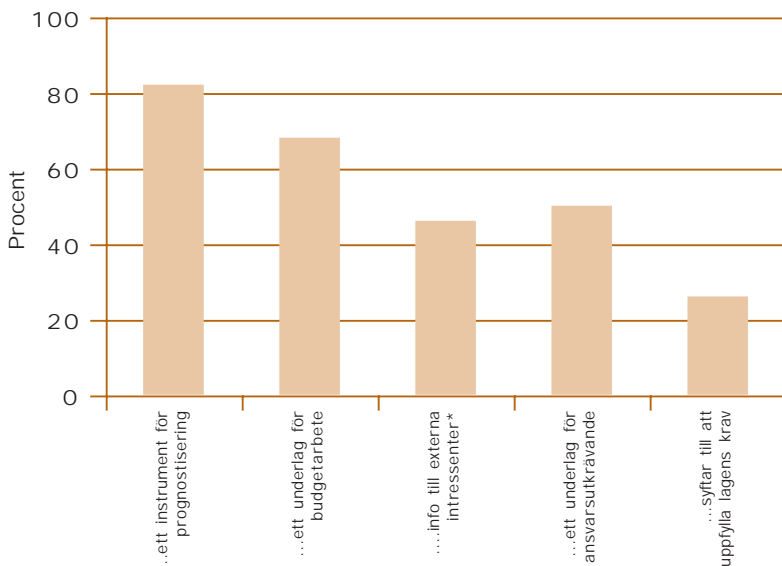
2.1 Varför upprättas delårsrapporterna?

Som utgångspunkt för en genomgång av delårsrapporternas innehåll och utformning är det väsentligt att beakta hur kommunerna/landstingen bedömer nyttan med dessa rapporter.

Av telefonundersökningen framgår att tre fjärdedelar av de svarande instämmer i påståendet att det är av stor betydelse för kommunen/landstinget att ta fram delårsrapporten. Majoriteten svarar vidare att delårsrapporten bidrar till att öka långsiktigheten i det ekonomiska tänkandet samt att rapporten påverkar ekonomi- och verksamhetsstyrningen på ett positivt sätt. Svaren visar sammantaget en positiv syn på delårsrapporterna som en del av uppföljningen och styrningen. De personliga intervjuerna bekräftar huvudsakligen denna bild.

Enligt telefonundersökningen framkommer vidare att delårsrapporten i första hand upplevs vara ett instrument för prognostisering. Följande svar lämnades på de påståenden som ingick i denna undersökning.

”Instämmer du i följande påstående om syftet med delårsrapporten? Är den...” (telefonundersökning)



* Påståendet om delårsrapporten är information till externa intressenter återkommer vi till i avsnitt 2.2.

Flertalet av de kommuner och landsting som ingick i de personliga intervjuerna anser att helårsprognosen är klart viktigast i delårsrapporten. Periodbokslutet utgör framförallt ett stöd för att förbättra prognosens träffsäkerhet. Delårsrapporternas betydelse så som underlag för prognostiseringen bekräftas av att ca tre fjärdedelar av de svarande i telefonundersökningen anser att kvaliteten i helårsprognoserna har förbättrats vad gäller det totala ekonomiska resultatet.

Det är 56 procent av delårsrapporterna som, enligt telefonundersökningen, innehåller någon form av periodiserad budget. Enligt de personliga intervjuerna är det i första hand nämndernas nettokostnader för perioden som jämförs med en budget för motsvarande tidsperiod. Även en periodiserad resultatbudget förekommer, dock i något mindre utsträckning. I de personliga intervjuerna framkommer att syftet med periodiserad budget i första hand är att förbättra tillförlitligheten i helårsprognosen.

Under de år som delårsrapporter har upprättats är det flera av de intervjuade som anser att de efterhand har fått mer nytta av dessa rapporter i arbetet med kommande års budget. Även arbetet med att utveckla rapporterna som ett underlag för ansvarsutkrävande pågår i flera av de kommuner/landsting som ingått i intervjuerna. Med detta avses framförallt att rapporterna i ökad utsträckning används för ta fram förslag till åtgärder för att anpassa ekonomi och verksamhet till den budgeterade inriktningen. En annan positiv effekt av arbetet med att ta fram delårsrapporter är att den bokföringsmässiga avstämningen under året har underlättat framtagandet av årsredovisningen.

Det som talar mot den hittills presenterade positiva bilden av kommunernas/landstingens syn på delårsrapporterna är att ca en fjärdedel av de svarande i telefonundersökningen instämde i påståendet att rapporten bara syftar till att uppfylla lagens krav. Utifrån de personliga intervjuerna kan detta bli förklarad med att vissa kommuner/landsting anser sig ha andra system för uppföljning som upplevs fungera på ett bra sätt utan den lagreglerade delårsrapporten.

I de personliga intervjuerna har det givits möjlighet att redovisa de problem som upplevs i samband med upprättandet av delårsrapporterna. Det problem som i första hand lyfts fram är att tidsåtgången inte medger en högre ambitionsnivå. Orsaker till detta kan vara kravet på att rappor-

ten ska behandlas snabbt efter bryttidpunkt och att det finns flera kommuner där arbetet med delårsrapporten sammanfaller med budgetarbetet för kommande år. Bristen på tid medför exempelvis att finansieringsanalys och sammanställd redovisningen inte ingår. Flera av de intervjuade framför dock att de är inne i en utvecklingsprocess innebärande delårsrapporter med mer fullständig information.

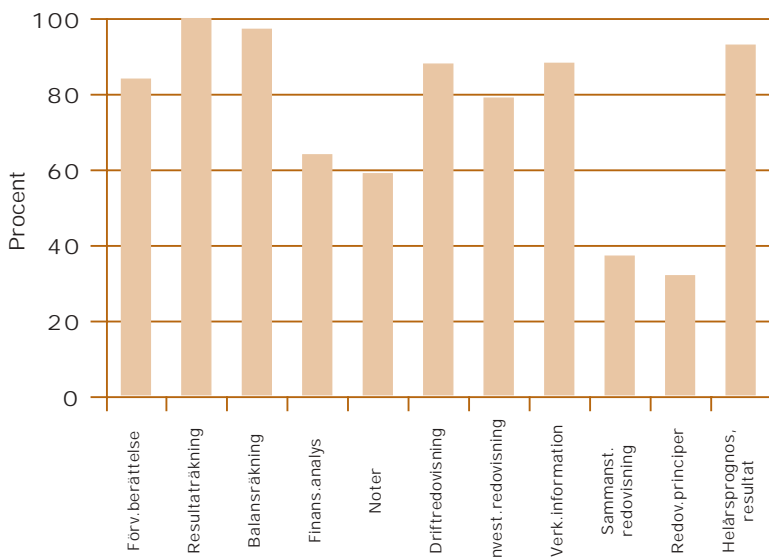
Utifrån vår genomgång är bedömningen att den klart övervägande majoriteten av kommunerna/landstingen anser att delårsrapporterna fyller en viktig funktion för framförallt ekonomistyrningen. Problemen avser i första hand att hitta rätt ambitionsnivå utifrån den tid som medges för arbetet. Många intervjuade menar dock att man är inne i en utvecklingsprocess för att öka nyttan med delårsrapporten som en del i uppföljningssystemet som helhet.

2.2 Vad innehåller delårsrapporterna?

Innehållet i delårsrapporterna är som tidigare nämnts inte detaljreglerat. I telefonundersökningen framkommer att 94 procent av de intervjuade kommunerna och landstingen anser att deras delårsrapporter följer lagstiftningen. I detta avsnitt redovisas resultatet av vår genomgång av delårsrapporternas innehåll. I de fall det är aktuellt görs jämförelser med kraven enligt KRL och gentemot Referensgruppens uttalande.

Nedan redovisas andelen kommuner/landsting som enligt telefonundersökningen har områden i sina delårsrapporter som bör vara vanligt förekommande i en kommunal årsredovisning.

Delårsrapportens innehåll (telefonundersökning);



Förvaltningsberättelse

Drygt 80 procent anger i telefonundersökningen att deras delårsrapporter innehåller en förvaltningsberättelse. Vi konstaterar efter vår genomgång av delårsrapporterna samt de genomförda djupintervjuerna att i princip samtliga delårsrapporter innehåller någon form av sammanfattande beskrivning av framförallt kommunens/landstingets ekonomiska utveckling. Innehållet varierar dock, något vi återkommer till under avsnitt 4.2.

Resultaträkning

De kommunala delårsrapporterna ska enligt KRL innehålla en resultaträkning. Svaren i telefonundersökningen visar att samtliga kommuners/landstings delårsrapporter innehåller en resultaträkning. Något som kan anses naturligt med tanke på den överordnade roll som resultaträkningen har för styrning och uppföljning av den kommunala ekonomin.

Genomgång av delårsrapporterna i de kommuner/landsting som ingår bland de personliga intervjuerna visar att samtliga dessa rapporter innehåller en resultaträkning för den avsedda perioden. Med något enstaka undantag redovisas jämförelsetal för motsvarande period föregående år. En klart övervägande majoritet presenterar även en helårsprognos. Denna prognos jämförs med bokslutet för föregående år och budgeten för år 2001, i vissa fall endast ett av dessa båda alternativ. I de delårsrapporter där resultaträkningen saknar prognos för helåret finns det ofta ett prognostiserat resultat i rapportens verbala del.

Balansräkning

Enligt KRL ska delårsrapporten även innehålla en balansräkning. Svaren i telefonundersökningen visar att 3 procent av kommunerna/landstingen saknar en balansräkning. De delårsrapporter som undersökts i samband med de personliga intervjuerna innehåller, med ett undantag, en balansräkning per balansdagen för perioden. De flesta presenterar även information om den ekonomiska ställningen vid motsvarande period föregående år samt vid det senaste årsskiftet. En prognos för helåret är mer ovanligt. Ca en tredjedel av de kommuner/landsting som varit föremål för personliga intervjuer redovisar en sådan prognos.

Finansieringsanalys

KRL innehåller inte något krav på att en finansieringsanalys ska ingå i delårsrapporten. Däremot ansåg Referensgruppen i uttalandet från 1995 att finansieringsanalysen bör utgöra en del av delårsrapporten.

Svaren i telefonundersökningen visar att knappt två tredjedelar av kommunerna/landstingen presenterar en finansieringsanalys i sina delårsrapporter. I avsnitt 4.3 redovisas ytterligare information om finansieringsanalysen.

Noter

Knappt 60 procent av de svarande i telefonundersökningen anger att det finns noter till delårsrapportens resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys. Vår genomgång av delårsrapporter visar att det är sällan som notapparaten i delårsrapporterna motsvarar de uppgifter som lämnas i årsredovisningen. För mer information vad gäller noter se avsnitt 4.1.

Driftredovisning

En driftredovisning ingår enligt telefonundersökningen i ca 90 procent av delårsrapporterna. Vår genomgång vid de personliga intervjuerna ger samma resultat. Vid dessa intervjuer framkommer att om denna redovisning saknas lämnas motsvarande uppgifter i avsnitten för respektive nämnd alternativt görs en genomgång av större avvikelser i förvaltningsberättelse eller motsvarande.

Det vanligaste innehållet i driftredovisningen är bokslut för perioden samt helårsprognos som jämförs med årsbudget. Som nämnts i avsnitt 2.1 är även en budget för perioden ganska vanligt förekommande.

Investeringsredovisning

Det är knappt 80 procent av kommunerna/landstingen vars delårsrapport, enligt telefonundersökningen, innehåller en investeringsredovisning. Innehållet avser oftast utgifter för perioden, medan det inte är fullt så vanligt att det finns en prognos. När prognos förekommer avser denna ofta totalnivån för hela kommunen/landstinget. I delårsrapporterna är det inte särskilt vanligt att information lämnas om större investeringsprojekt. Enligt de personliga intervjuerna finns det ofta andra rutiner för återrapportering av dessa projekt.

Verksamhetsinformation

I telefonundersökningen anger nästan 90 procent av de svarande att verksamhetsinformation ingår i delårsrapporten. Om denna information saknas är det kommuner/landsting som ser delårsrapporten som en renodlad information om den ekonomiska situationen. Verksamhetsinformation lämnas då ibland i särskilda dokument.

Enligt de personliga intervjuerna har flertalet särskilda avsnitt för res-

pektive nämnd. I jämförelse med årsredovisningen är informationen mer kortfattad. Generellt sett kan informationen sägas vara inriktad på budgetavvikelser och mindre på verksamhetens innehåll och omfattning.

Sammanställd redovisning

Något krav på att delårsrapporten ska innehålla en sammanställd redovisning framgår inte av KRL. Av uttalandet från Referensgruppen går emellertid att utläsa att åtminstone en delårsrapport under året bör innehålla denna form av redovisning. Enligt telefonundersökningen har 37 procent av kommunerna/landstingen sammanställd redovisning med i delårsrapporten. För mer information se avsnitt 4.4.

Redovisningsprinciper

Enligt Referensgruppens uttalande bör vid upprättandet av delårsrapporten motsvarande redovisningsprinciper som för årsbokslutet gälla. Om redovisningsprinciperna avviker jämfört med årsbokslutet bör detta kommenteras. I telefonundersökningen uppger 32 procent att redovisningsprinciperna anges i delårsrapporten. För vidare information se avsnitt 3.1.

Sammanfattande bedömning av innehållet

Sammantaget kan sägas att de flesta kommuners/landstings delårsrapporter innehåller den lagreglerade informationen, dvs. förvaltningsberättelse, resultaträkning och balansräkning. När det gäller förvaltningsberättelsen bör det dock utifrån de personliga intervjuerna och vår genomgång av delårsrapporter påpekas att benämningen förvaltningsberättelse inte alltid används och att det finns skillnader vad gäller innehållet.

Av ovan redovisade genomgång kan konstateras att det ofta saknas en sammanställd redovisning i delårsrapporten. Detsamma gäller information om använda redovisningsprinciper. Även om majoriteten av delårsrapporterna innehåller en finansieringsanalys saknas denna i en tredjedel av delårsrapporterna. Finansieringsanalys, information om redovisningsprinciperna och en sammanställd redovisning bör, som tidigare nämnts, ingå i en kommunal delårsrapport enligt Referensgruppen.

Som skäl till att innehållet i övrigt varierar anges i djupintervjuerna avsaknaden av information om vad som bör ingå i delårsrapporterna (" goda

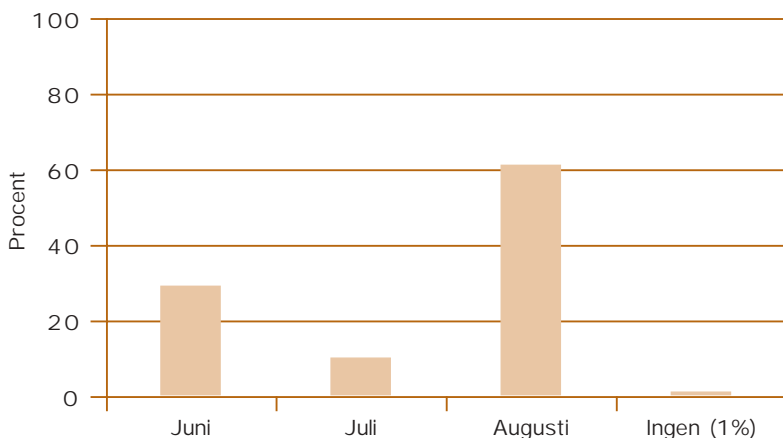
exempel”). Nuvarande innehåll i delårsrapporterna utgår antingen från årsredovisningen eller från andra budgetuppföljningar som används i den enskilda kommunen/landstinget. En utveckling av innehållet i delårsrapporterna har sedan skett utifrån vad man upplever att mottagarna bör vara intresserade av för att kunna förbättra främst styrningen.

2.3 Omfattning och användning av delårsrapporten

2.3.1 Delårsrapportens tidsmässiga omfattning

Enligt KRL ska delårsrapporten omfatta som minst 6 månader och som mest 8 månader av räkenskapsåret. Av de personliga intervjuerna framgår att i en klar majoritet av kommunerna/landstingen har frågan om dessa rapporters tidsmässiga omfattning behandlats i någon politisk instans. I vissa fall har beslutet tagits i samband med införandet av delårsrapporter medan andra tar ett beslut varje år i samband med budget eller planeringsförutsättningar. Fördelningen mellan beslut i fullmäktige eller i styrelsen väger i princip jämnt. I nedanstående diagram redovisas utfallet från den genomförda telefonundersökningen vad gäller för vilken period den lagrederade delårsrapporten upprättas.

Upprättad delårsrapport omfattar t.o.m. följande månad (telefonundersökning)



Att den lagreglerade delårsrapporten i majoriteten av kommunerna/landstingen upprättas per sista augusti är oftast av praktiska skäl, dvs. att arbetet är betydligt svårare att genomföra under semestertider. Därtill fördröjs den politiska behandlingen beroende på att det under sommaren saknas sammanträden att behandla rapporten på. Flertalet kommuner har också kompletterat med annan uppföljning tidigare under året, exempelvis att ytterligare en delårsrapport upprättas per sista april.

Enligt Referensgruppens uttalande bör styrelsen ta ställning till delårsrapporten senast två månader efter rapportperiodens utgång. Rapporten bör snarast därefter föreläggas fullmäktige.

Resultatet från telefonundersökningen visar att i drygt 90 procent av kommunerna och landstingen behandlar styrelsen delårsrapporten inom två månader och i nästan 40 procent behandlas rapporten redan inom en månad.

Svaren i telefonundersökningen visar att i 97 procent av kommunerna och landstingen behandlas delårsrapporten i fullmäktige. Drygt 60 procent har delårsrapporten i fullmäktige inom två månader och efter tre månader har 93 procent behandlat rapporten i detta organ.

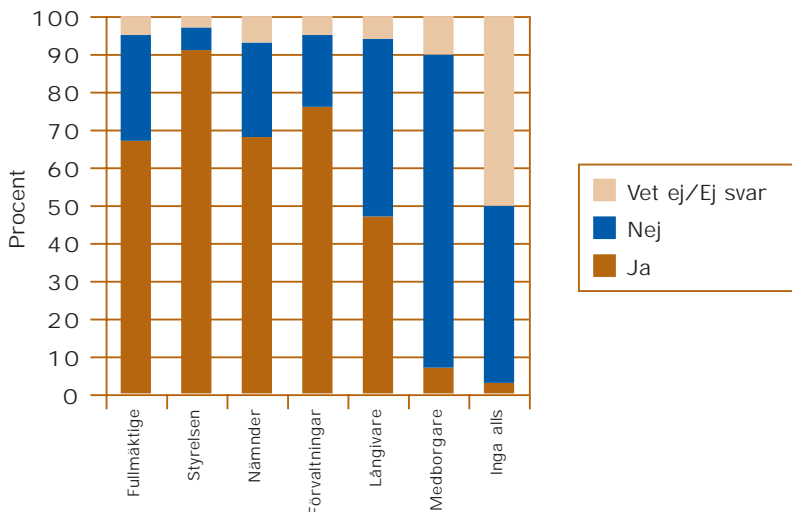
När det gäller framtagandet av delårsrapporten framkommer det i de personliga intervjuerna att den klart övervägande majoriteten har en delårsrapport färdig på tjänstemannanivå inom en månad efter rapportperiodens utgång. I dessa intervjuer framkommer att det inte bedöms möjligt att uppnå en snabbare politisk hantering av delårsrapporten än att styrelsen behandlar denna inom två månader.

Av telefonundersökningen framgår det att i 60 procent av kommunerna/landstingen granskas delårsrapporten av revisorerna. Granskningen sker, enligt de personliga intervjuerna, dock oftast i begränsad omfattning jämfört med revisionens granskning av årsredovisningen. Oftast avser granskningen främst innehållet i rapporten, den ekonomiska utvecklingen totalt samt nämndernas prognoser. Substansgranskning av resultat- och balansposter bedöms, med dessa intervjuer som bakgrund, inte vara särskilt vanligt förekommande. En granskning motsvarande den som görs i samband med årsredovisningen bedöms av de intervjuade svår att hinna med beroende på behovet av att delårsrapporten behandlas så fort som möjligt efter rapportperiodens utgång.

2.3.2 Delårsrapportens användning

Det finns anledning att utgå från att innehållet i delårsrapporten är beroende av vem som bedöms vara användare av produkten. I telefonundersökningen ställdes frågan ”Vilka bedömer du använder delårsrapporterna?”. Av diagrammet nedan framgår hur denna fråga besvarades utifrån de alternativ som gavs.

Vilka bedömer du använder delårsrapporterna?
(telefonundersökning)



Kommun-/landstingsstyrelsen anses vara den viktigaste mottagaren av rapporten. Drygt 90 procent av de som svarat på telefonundersökningen har angett att de bedömer styrelsen som användare av rapporten. Att styrelsen är den viktigaste målgruppen stärks av svaren i de personliga intervjuerna. Ett skäl som anges är att delårsrapporten framförallt ses som ett budgetuppföljningsdokument. Rapporten ger styrelsen information om avvikelser samt möjlighet att begära förslag till åtgärder under innevarande år eller att beakta problemen i beredningen av kommande års budget. Även kommunfullmäktige anses vara en viktig användare, men då främst som informationsmottagare.

Den näst viktigaste användaren, enligt svaren i undersökningen, är förvaltningarna, men även majoriteten av de svarande upplever nämnderna som användare. När det gäller förvaltningarna uppger flera i de personliga intervjuerna att delårsrapporten är viktig för förvaltningschefsgruppen som underlag för uppföljning av ekonomi och verksamhet under året. För nämndernas del bedöms rapporten ha förbättrat förutsättningarna att följa utvecklingen under året.

I ca hälften av kommunerna/landstingen utgör kreditgivarna mottagare av rapporten. Av de personliga intervjuerna framgår att det i så fall handlar om kreditgivare som önskar rapporterna översända som information. Flertalet intervjuade framhåller att det är mycket sällan som kompletterande information efterfrågas av kreditgivarna.

3

Vilka poster tas med
i resultat- och balansräkning
och hur värderas dessa?

3.1 Redovisningsprinciper – god redovisningssed (periodiseringar)

Enligt Referensgruppens uttalande bör kommuner och landsting använda motsvarande redovisningsprinciper som används i årsredovisningen. Av detta följer att skulder och fordringar bör periodiseras i möjligaste mån. Om principerna på någon punkt väsentligt avviker bör detta kommenteras i delårsrapporten. Även Redovisningsrådets rekommendation anger motsvarande krav. Detta råd anger därtill att delårsrapporten ska innehålla ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts som i senaste årsredovisningen. Vid förändringar ska karaktären på och effekten av dessa ändringar beskrivas.

Svaren i de personliga intervjuerna visar att samma principer som i årsredovisningen gäller i delårsrapporten. Ofta kompletteras dock svaren med att det inte är samma noggrannhet i användningen av principerna, framförallt gäller detta periodiseringar. Det är sällan som man använder sig av beloppsgränser för periodisering och i de fall sådana gränser används är dessa i princip samma som i årsredovisningen.

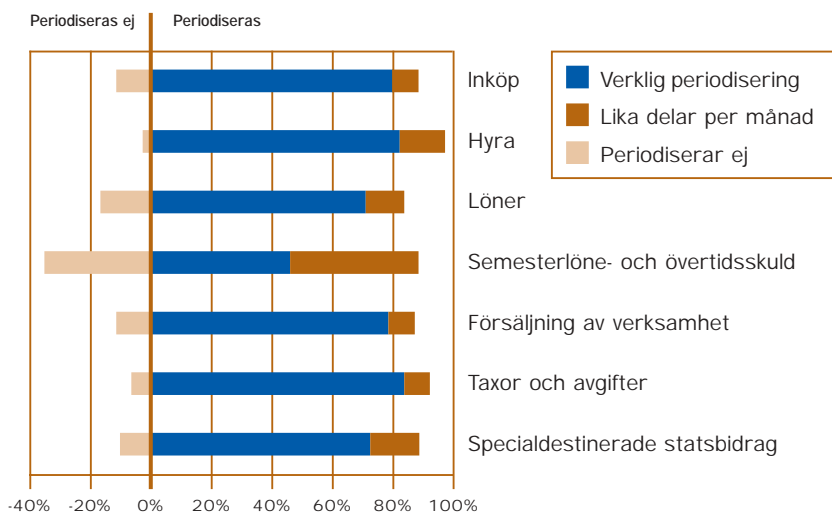
I telefonundersökningen anger ca en tredjedel av de svarande att det i delårsrapporten redogörs för använda redovisningsprinciper. Är utgångspunkten att det i delårsrapporten ska lämnas samlad information om redovisningsprinciperna indikerar de personliga intervjuerna och vår genomgång att det är mer ovanligt att denna information finns än vad som framkommer i telefonundersökningen. Det förekommer att kommuner/landsting i stället redogör för principerna när information lämnas om respektive post i förvaltningsberättelsen.

När det gäller hur redovisningsposterna dokumenteras i samband med upprättandet av delårsrapporten är det, enligt de personliga intervjuerna, ungefär lika vanligt att dokumentationen sker i annat system, främst något kalkylprogram, som i ekonomisystemet. De som inte dokumenterar redovisningsposterna i ekonomisystemet anser att de vill undvika onödiga transaktioner i systemet. Skäl som anges för att använda ekonomisystemet är att det innebär en trygghet att ha samtliga poster i ett system och att det därtill innebär säkrare dokumentation för framtiden.

3.2 Verksamhetens kostnader och intäkter

För att få en uppfattning om hur periodiseringen av verksamhetens kostnader och intäkter görs i delårsrapporterna ingår i telefonundersökningen frågor rörande vissa kostnader och intäkter. Svaren redovisas i nedanstående tabell;

Hur periodiseras verksamhetens kostnader och intäkter (telefonundersökning)



Kommentar: Vid besvarandet av denna fråga har ca 3 procent angivit alternativet "Ej svar". Detta redovisas ej i diagrammet.

Av diagrammet ovan framgår att övervägande del periodiserar de poster som ingår i telefonundersökningen i syfte att redovisa periodens verkliga kostnader och intäkter i delårsrapporten. Semesterlöne- och övertidsskulden är den post som det är störst andel, ca en tredjedel, som inte periodiserar. Knappt hälften anger i telefonundersökningen att de periodiserar den verkliga kostnaden i delårsrapporten. Att det finns problem att periodisera semesterlöne- och övertidsskulden i delårsrapporten framkommer också i de personliga intervjuerna. Bland de som periodiserar används antingen underlag med uppgifter på individnivå eller schablonberäkning med procentuella påslag. De personliga intervjuerna tyder på att

de som svarat att periodisering sker med lika stora delar per månad ofta utgår från den budgeterade förändringen under året.

Drygt 80 procent anger i telefonundersökningen att lönekostnaderna periodiseras i delårsrapporten. Problematiken kring periodisering av dessa kostnader avser i första hand effekterna för rapportperioden av ännu inte slutna avtal. Utifrån de personliga intervjuerna gör majoriteten en bedömning av ännu ej slutförhandlade löneökningar i periodboks slutet. Resterande av de svarande tar bara hänsyn till den bedömda kostnadsökningen i helårsprognosen. När det gäller löneavvikelser (exempelvis frånvaro, övertid) är det mindre vanligt med periodisering med hänvisning till att posterna inte bedöms väsentliga.

Svaren i telefonundersökningen visar att drygt 80 procent av kommunerna/landstingen på något sätt periodiserar köp och försäljning av verksamhet, varav den klart övervägande delen uppger att de periodiserar verkliga kostnader respektive intäkter. I de personliga intervjuerna framkommer att de problem som finns för kommunerna framförallt avser interkommunala ersättningar inom gymnasieskolan. För landstingens del kan problemen gälla ersättning gentemot annan vårdgivare. Problemen vid köp och försäljning av verksamhet beror i dessa fall på att det vid tillfället för periodboks slutet saknas aktuellt underlag för periodisering. I stället görs det då oftast en bedömning av kostnaderna eller intäkterna utifrån tidigare perioder.

För andra kostnader så som inköp, hyror och försäkringar sker det i de flesta fall en periodisering i samband med upprättandet av delårsrapporterna. Det som kan nämnas från de personliga intervjuerna är att man inte har samma ambitionsnivå när det gäller att periodisera inköp som i årsredovisningen.

Inkomster i form av taxor och avgifter periodiseras i en klar majoritet av kommunerna. När detta inte sker fullt ut framkommer det i de personliga intervjuerna att motsvarande brister även finns vid årsboks slutet. Rörande specialdestinerade statsbidrag sker periodisering huvudsakligen mot de kostnader som bidragen är avsedda att finansiera. I de personliga intervjuerna framhålls i vissa fall att det kan uppstå periodiseringsproblem när det gäller denna form av statsbidrag. Ett aktuellt exempel anges vara sysselsättningsstödet.

I de fall det uppstår realisationsvinster eller -förluster redovisar en klar majoritet dessa i delårsrapporten. Det förekommer dock att dessa poster inte beaktas förrän i samband med upprättandet av årsredovisningen.

Av de personliga intervjuerna framgår att de flesta kommuner/landsting i delårsrapportens resultaträkning justerar verksamhetens kostnader och intäkter för interna poster. Det är dock inte helt ovanligt att man avstår från denna justering och i stället endast redovisar verksamhetens nettokostnader.

3.3 Pensionsförpliktelser

Som bakgrund till hanteringen av pensionsförpliktelser i delårsrapporten kan följande hämtas från Referensgruppens uttalande "...fordringar och skulder bör periodiseras i möjligaste mån. För vissa uppgifter, exempelvis pensionsskulden, kan proportionering tillämpas".



Av telefonundersökningen framgår att ca 90 procent av kommunerna/landstingen periodiserar pensionsförpliktelserna i delårsrapporten. Samma resultat framkommer i de personliga intervjuerna. Enligt dessa intervjuer använder majoriteten beräkningar från externt institut som underlag vid redovisningen. Vissa av de intervjuade gör dock utifrån dessa beräkningar egna uppskattningar i syfte att öka kvaliteten. Skälet för detta anges vara en bristande aktualitet i de externa beräkningarna.

Sammantaget kan sägas att utifrån de genomförda intervjuerna upplevs inte redovisningen av pensionsförpliktelserna som något egentligt problem. En anledning är sannolikt att intresset för pensionsfrågan under senare år har medfört att kommuner/landsting särskilt har fokuserat på detta område.

3.4 Finansiering

Under detta avsnitt redogörs för hur skatteintäkter, generella statsbidrag samt finansiella kostnader och intäkter hanteras i delårsrapporterna.

De genomförda personliga intervjuerna visar att det förekommer ett

antal metoder för hur skatteintäkterna hanteras i delårsrapporten. När det gäller preliminära skatteintäkter för innevarande år tar kommunerna/landstingen, med något undantag, hänsyn till nya skatteunderlagsprognoser, oftast Svenska kommunförbundets och Landstingsförbundets vårprognos. Majoriteten av dessa periodiserar intäkten utifrån den tidsperiod som delårsrapporten omfattar. Vissa av de intervjuade framhåller emellertid att det fortfarande handlar om en prognos och den förändrade bedömningen av skatteintäkterna beaktas därför endast i helårsprognosen. Genomförda intervjuer visar att det även finns de kommuner/och landsting vars periodisering av skatteintäkter grundar sig på någon form av bedömd kostnadsandel för perioden och inte utifrån gången tidsperiod.

En annan redovisningsfråga vad gäller skatteintäkter avser den preliminära slutavräkning för föregående år som fordrings- eller skuldbokförts i den senaste årsredovisningen. I de genomförda intervjuerna framkommer fyra olika sätt att hantera denna slutavräkningen. Varianterna verkar enligt intervjuerna vara ungefär lika vanligt förekommande. Tre av redovisningssätten innebär att en ny prognos beaktas. Ett av dessa innebär att hela den förändrade slutavräkningen förs till den period delårsrapporten omfattar med motiveringen att det avser en förändring som egentligen avser en tidigare period än den aktuella rapportperioden. Vissa kommuner/landsting periodiserar förändringen utifrån den andel av året som delårsrapporten avser (periodens andel ingår i delårsrapporten).

Liksom när det gäller innevarande års skatteintäkter finns det rörande den nu aktuella slutavräkningen några som fördelar förändringen utifrån en bedömd kostnadsfördelning över året. Det viktigaste skälet att periodisera på något av de två sistnämnda sätten anges vara att detta medför att man får en jämnare fördelning av intäkterna över året, vilket ger ökade möjligheter att förklara sambanden mellan ekonomiskt resultat i delårsrapporten och i helårsprognosen. Förutom de tre ovan nämnda sätten att redovisa finns det även kommuner och landsting som inte beaktar den förändrade slutavräkningen i delårsrapporten och inte heller i helårsprognosen.

De generella statsbidragen samt utjämningsbidragen respektive -avgifterna upplevs normalt sett inte medföra några problem då dessa regleras med staten i tolfedelar. Problem kan dock uppstå när nivån på de generella statsbidragen ändras under året. Frågeställningen gäller då om förändrat

statsbidrag ska redovisas som att det avser hela året eller från ikraftträdandet. I de personliga intervjuerna framförs att man om detta är aktuellt får göra en bedömning i det enskilda fallet.

Finansiella kostnader och intäkter periodiseras, enligt både telefonundersökningen och de personliga intervjuerna, i huvudsak på samma sätt som i årsredovisningen. I de fall periodisering inte görs anges som skäl att det inte avser väsentliga belopp eller så är det kommuner som i princip avstår från att upprätta periodiserade bokslut i delårsrapporten.

3.5 Investeringar och avskrivningar

När det gäller investeringar och avskrivningar är den samlade bedömningen i de personliga intervjuerna att det inte finns några särskilda problem i samband med upprättandet av delårsrapport.

Av telefonundersökningen framgår att nästan tre fjärdedelar av kommunerna/landstingen tar med periodens verkliga avskrivningar i delårsrapporten och knappt en fjärdedel periodiserar lika stor del per månad, dvs. att i denna rapport inkluderas periodens andel av helårskostnaden. Det finns också ett fåtal som inte alls periodiserar avskrivningarna i delårsrapporten.

För den klart övervägande delen av de personligt intervjuade kommunerna och landstingen påbörjas avskrivning som senast månaden efter att investeringen slutförts. I dessa kommuner/landsting aktiveras investeringarna månadsvis.

Det förekommer fortfarande att avskrivningar inte påbörjas förrän året efter investeringen slutförts. Även de som angett sig ha denna eftersläpning i avskrivningarna framför att investeringar aktiveras inför framtagandet av delårsrapporten.

Avseende de som uppger att avskrivningar inte periodiseras tyder de personliga intervjuerna på att detta avser kommuner/landsting vars delårsrapporter som helhet är i princip operiodiserade.

3.6 Tillgångar, avsättningar och skulder

När det gäller klassificering av balansposterna anges i de personliga intervjuerna att samma principer som i årsredovisningen används. Några av

de svarande framför dock att vissa förenklingar i specificeringen av posterna sker. Detta avser huvudsakligen de kommuner/landsting som dokumenterar redovisningsposterna i delårsrapporten på annat sätt än i ekonomisystemet.

Även avseende värdering av balansposterna används samma principer som i årsredovisningen. I de personliga intervjuerna framkommer emellertid att det inte är ovanligt att man avstår från att göra ny värdering av vissa balansposter. Detta gäller främst exploateringsfastigheter, andra avsättning än för pensioner samt borgensåtagande. Som skäl för att inte ny värdering görs anges att fokus främst ligger på det ekonomiska resultat som är hänförligt till den löpande verksamheten.

4

Vissa fördjupningsområden

4.1 Kvalitetskrav på uppskattningar och bedömningar, jämförande poster samt noter

Kvalitetskrav på uppskattningar och bedömningar

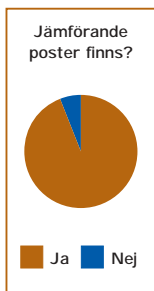
I samband med framtagandet av delårsrapporten finns det för flera poster behov av att göra uppskattningar och bedömningar. Även om det också i årsredovisningen finns detta behov, kan behovet bedömas som än större i en delårsrapport. Viktiga uppskattningar och bedömningar som behöver göras i kommuner och/eller landsting rör bl.a. skatteintäkter och pensioner. Andra exempel på poster där det görs uppskattningar och bedömningar i samband med delårsrapporten avser, enligt de personliga intervjuerna, semesterlöne- och övertidskuld samt interkommunala ersättningar inom främst gymnasieskolan.

Vilka kvalitetskrav som bör ställas på de uppskattningar och bedömningar som görs i delårsrapporten behandlas inte i Referensgruppens uttalande. Enligt Redovisningsrådets rekommendation nr 20 framgår vad gäller uppskattningar och bedömningar att de värderingsmetoder som används i delårsrapporten ska utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Utifrån denna rekommendation kan sägas att om detta rör väsentlig finansiell information ska upplysningar lämnas i delårsrapporten.

I de personliga intervjuer framkommer att det är mycket sällsynt att det finns särskilda kvalitetskrav uppställda på de uppskattningar och bedömningar som görs i delårsrapporten. Det förekommer i undantagsfall att hanteringen beskrivs i delårsrapporten, exempelvis gäller detta redovisningen av skatteintäkter, men i den absolut övervägande majoriteten av de genomgångna delårsrapporterna saknas information om vilka uppskattningar och bedömningar som gjorts och hur dessa påverkar den finansiella situationen.

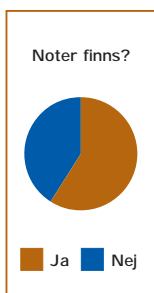
Jämförande poster

Det framgår av KRL (3 §) att om det inte finns särskilda hinder ska det i delårsrapporten lämnas uppgifter för motsvarande period föregående år. Enligt referensgruppens uttalande bör det lämnas jämförelsetal till resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning.



I den genomförda telefonundersökningen anger 94 procent av de svarande att det till delårsrapportens resultat- och balansräkning finns jämförelsetal med för motsvarande period föregående år. Att majoriteten av kommunerna och landstingen redovisar dessa jämförelsetal styrks av de personliga intervjuerna.

Av de kommuner/landsting som ingått i gruppen för personliga intervjuer vars delårsrapporter innehåller en finansieringsanalys/betalningsflödesrapport har också den övervägande delen, ca 75 procent, jämförelsetal med för motsvarande period föregående år.



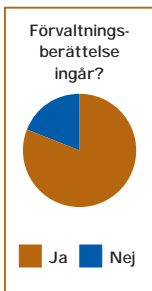
Noter

Som framgår av avsnitt 2.2 är det knappt 60 procent av de svarande i telefonundersökningen som anger att det finns noter till delårsrapportens balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys. Vår genomgång av delårsrapporter visar att även om noter ingår i rapporten är det sällan som dessa motsvarar de uppgifter som lämnas i årsredovisningen. I stället handlar det ofta om ett mycket begränsat antal som tas med i delårsrapporten.

I flera av de personliga intervjuerna framkommer det att avsaknaden eller begränsningen av noter i delårsrapporterna främst beror på kravet att det ska vara en aktuell information som lämnas. Att tynga rapporten med noter skulle förlänga tiden för framtagandet och därtill bedömer de svarande att det är mer väsentligt att ge en bra överblick över utvecklingen än att fylla rapporten med för mycket detaljer. Viktigare uppgifter som i årsredovisningen ingår bland noterna lämnas i vissa fall i stället i den löpande text som beskriver den ekonomiska situationen.

4.2 Förvaltningsberättelsen

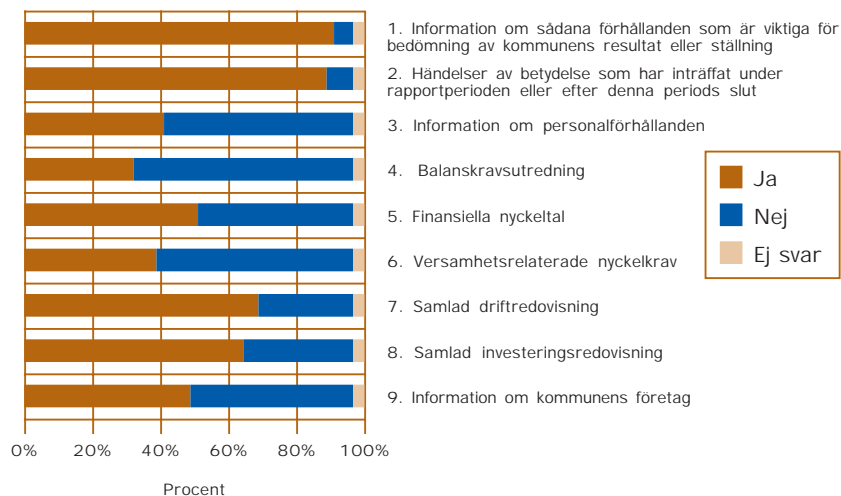
Av KRL (§ 2) framgår att delårsrapporten ska innehålla en översiktlig redogörelse av verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. Enligt denna lag ska det i redogörelsen lämnas upplysningar om sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens re-



sultat eller ställning. Därtill ska information ges om händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller lands-
tinget som har inträffat under rapportperioden eller efter
denna periods slut. Utifrån denna paragraf i KRL är en
slutsats att det i delårsrapporten bör ingå någon form av
förvaltningsberättelse.

Drygt 80 procent anger i telefonundersökningen att deras
delårsrapporter innehåller en förvaltningsberättelse. I tele-
fonundersökningen ingår även en kompletterande fråga avseende innehål-
let i delårsrapportens förvaltningsberättelse. De svarande har givits möj-
lighet att specificera innehållet utifrån områden som bör vara vanligt före-
kommande i en kommunal årsredovisning.

Vad innehåller delårsrapporten? (telefonundersökning)



Ovanstående diagram visar att ca 90 procent av de svarande anser att deras delårsrapporter innehåller övergripande ekonomisk information samt annan information som är av väsentlig betydelse (1 och 2 ovan). Intervjuerna och även vår genomgång visar att förvaltningsberättelsen i detta avseende till stora delar inriktas mot den ekonomiska utvecklingen, främst i förhållande till budgeten. När det gäller annan information är det mer

sällan som sådan förekommer. Det finns dock exempel på kommuner som även gör en genomgång av utvecklingen inom andra områden så som befolkning, arbetsmarknad och bostadsbyggande.

Information om personalförhållanden finns med i ca 40 procent av delårsrapporterna. Vår genomgång visar att om information lämnas är denna ofta kortfattad och avser främst utvecklingen av antalet anställda och beroende på dess aktualitet även sjukfrånvaron. Av genomförda intervjuer framkommer att uppföljningen av personalförhållanden under året ofta sker separat från den ekonomiska uppföljningen.

Som tidigare nämnts var införandet av balanskravet ett viktigt skäl för att reglera upprättandet av delårsrapport i KRL. Ca en tredjedel av kommunerna anger att det görs en balanskravutredning i delårsrapportens förvaltningsberättelse, dvs. att det prognostiserade resultatet ställs i relation till kravet på ekonomisk balans. De personliga intervjuerna ger motsvarande utfall. Vissa kommuner menar att det inte finns någon egentlig anledning att göra en särskild avstämning mot balanskravet eftersom deras prognos visar på ett positivt resultat. Det kan dock noteras att det även finns kommuner med prognostiserade underskott där det saknas avstämning mot balanskravet.

Finansiella nyckeltal finns i ungefär hälften av delårsrapporterna, medan verksamhetsrelaterade nyckeltal ingår i ca 10 procentenheter färre rapporter. De finansiella nyckeltalen är ofta ganska få och utgörs av sådana som antagits som finansiella mål i budgeten eller har bedömts som särskilt viktiga för den enskilda kommunen/landstinget. Verksamhetsrelaterade nyckeltal är mer vanligt förekommande i de specifika nämndsavsnitten än i förvaltningsberättelsen.

Av telefonundersökningen framgår att i drygt tre fjärdedelar av kommunernas och landstingens förvaltningsberättelser ingår en samlad driftredovisning. Antalet som har en samlad investeringsredovisning är några procentenheter färre. Även vår genomgång av delårsrapporter visar att i en klar majoritet av delårsrapporterna finns sammanfattande kommentarer om utvecklingen av nämndernas driftkostnader och hur dessa förhåller sig till budgeten. När det gäller investeringar är det vanligt att informationen i förvaltningsberättelsen avser total investeringsnivå för perioden och prognos för helåret.

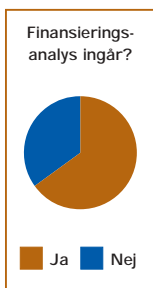
Information om kommunens/landstingets företag ingår i knappt hälften av delårsrapporterna. För vidare information om hanteringen av företagen i delårsrapporterna se avsnitt 4.4.

Vår genomgång av delårsrapporterna samt de genomförda personliga intervjuerna visar att majoriteten av dessa rapporter innehåller någon form av sammanfattande beskrivning av framförallt kommunens/landstingets utveckling. Beskrivningen avser i första hand den ekonomiska utvecklingen på årsbasis i förhållande till budgeten. Det kan konstateras att innehållet i förvaltningsberättelserna varierar. Ett skäl till detta är att vissa kommuner/landsting har i uppbyggnaden av delårsrapporten tagit sin utgångspunkt i årsredovisningen, medan andra har utgått från tidigare budgetuppföljningar. De förstnämnda har oftare en något mer utvecklad information om främst den finansiella utvecklingen.

Kommuner/landsting som använt tidigare uppföljningar som underlag har i högre grad ett innehåll i förvaltningsberättelsen som är mer inriktat på en beskrivning av utvecklingen i förhållande till budget. Utifrån de personliga intervjuerna kan också sägas att det råder en viss oklarhet om vad som bör ingå i en förvaltningsberättelse. Detta gäller inte bara innehållet i delårsrapporten utan även i årsredovisningen.

4.3 Finansieringsanalys/betalningsflödesrapport

Som tidigare nämnts innehåller KRL inte krav på att en finansieringsanalys ska ingå i delårsrapporten. Däremot ansåg Referensgruppen i uttalandet från år 1995 att finansieringsanalysen bör utgöra en del av denna rapport.

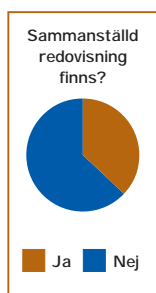


Svaren i telefonundersökningen visar att knappt två tredjedelar av kommunerna/landstingen presenterar en finansieringsanalys (alternativt betalningsflödesrapport) i sina delårsrapporter. De personliga intervjuerna visar i princip samma andel. Av dessa intervjuer framgår att ungefär hälften av dem som inte upprättar finansieringsanalys i stället informerar om utvecklingen av likviditets- och/eller skuld-situationen på annat sätt i rapporten.

Av de personliga intervjuerna framgår att finansieringsanalysen har samma innehåll, specifikation, i delårsrapporten som i årsredovisningen. Förutom ett periodbokslut har ca 75 procent av kommunerna/landstingen som upprättar denna analys även jämförelsetal med för motsvarande period föregående år. Ungefär hälften av upprättade finansieringsanalyser innehåller också en prognos för helåret.

4.4 Sammanställd redovisning

Det finns utifrån KRL inte något krav på att delårsrapporten ska innehålla en sammanställd redovisning. Av uttalandet från Referensgruppen går emellertid att utläsa att åtminstone en delårsrapport under året bör innehålla denna form av redovisning.



Av kommunerna och landstingen är det, enligt telefonundersökningen, 37 procent vars delårsrapport innehåller en sammanställd redovisning. Innehållet i de sammanställda redovisningarna utgörs, enligt de personliga intervjuerna, oftast av resultat- och balansräkning, endast i undantagsfall redovisas en finansieringsanalys. När sammanställd redovisning upprättas sker det huvudsakligen enligt samma principer och metoder som används i årsredovisningen.

Enligt de personliga intervjuerna är det ca 60 procent av kommunerna/landstingen som antingen har en sammanställd redovisning eller som på annat sätt informerar om de företag m.m. som man har väsentligt inflytande i.

Den viktigaste orsaken till att delårsrapporten ofta endast omfattar redovisningsenheten kommunen anges vara att den löpande styrningen är inriktad på denna del. Därtill menar flera att tiden för att upprätta delårsrapporten inte medger ett framtagande av en sammanställd redovisning samt att det i denna del finns en bristande samordning mellan kommunen och övriga redovisningsenheter. Emellertid är det inte ovanligt att man i de personliga intervjuerna framför att sammanställd redovisning eller åtminstone förbättrad information om kommunens företag är ett område som bör förbättras i delårsrapporten.

5

Erfarenhet och idéer
utifrån praxisstudien

I detta avsnitt redogörs för hur en kommunal delårsrapport kan utformas utifrån de erfarenheter som framkommit i den genomförda praxisundersökningen. Först belyses syftet med delårsrapporten. Därefter görs en genomgång av användningen av redovisningsprinciperna vid upprättandet av denna rapport. Avslutningsvis lämnas förslag på innehåll i en kommunal delårsrapport.

5.1 Syftet med delårsrapporten

Det lagreglerade kravet på att kommunerna och landsting ska upprätta delårsrapporter tillkom i samband med införandet av balanskravet. Av förarbetena till KRL framgår att ett krav i kommunallagen på ekonomisk balans samt ett krav på att återställa ett negativt resultat inom en tvåårsperiod bedömdes innebära stora krav på den löpande ekonomiska uppföljningen. Ett annat skäl för att införa ett lagreglerat krav på delårsrapport var att kommunernas och landstingens finansiella villkor i övrigt ställde allt högre krav på uppföljning.

För att stärka uppföljningen i kommuner och landsting valde lagstiftaren sålunda att det skulle upprättas delårsrapporter. Med delårsrapport avses en uppföljning av resultat och ställning för en del av året, dvs. rapporten ska återge faktiska förhållanden för en given period. Det kan därmed sägas att det som vid detta tillfälle reglerades i lagstiftningen avser ekonomisk uppföljning, i första hand den ekonomiska situationen för en avgränsad del av ett räkenskapsår. Delårsrapporten skulle utgöra ett komplement till årsredovisningen vad gäller kommunernas och landstingens externa rapporteringen avseende den ekonomiska utvecklingen.

I avsnitt 2.1 görs, utifrån de genomförda enkätundersökningarna, en genomgång av hur kommunerna och landstingen ser på syftet med sina delårsrapporter. Majoriteten av de svarande ser det upprättade periodbokslutet främst som ett underlag för att kunna upprätta mer tillförlitliga helårsprognoser. Dessa prognoser används för att följa upp utvecklingen gentemot budgeten. Upprättad delårsrapport får därigenom i första hand som syfte att utgöra ett budgetuppföljningsdokument.

Att majoriteten av kommunerna och landstingen valt att delårsrapporten ska ingå som en del av budgetuppföljningen kan i sig vara naturligt

med tanke på det handlar om budgetstyrda organisationer. Fokuseringen på prognosen kan förklaras med att budgetansvaret är kopplat till helåret.

Vid upprättandet av delårsrapporten är det dock viktigt att utgångspunkten är det egentliga syftet med denna rapport, nämligen att i första hand ge en bild av det faktiska ekonomiska läget för rapportperioden och att jämförelser görs med motsvarande period föregående år. Detta syfte bör kunna uppfyllas genom att i delårsrapporten redovisa den ekonomiska utvecklingen (resultaträkningen och finansieringsanalys) och situationen (balansräkning). Därtill bör rapporten innehålla förklaringar till den hittillsvarande utvecklingen och den förväntade framtida utvecklingen (förvaltningsberättelsen).

Kommuner och landsting som utöver att beskriva det ekonomiska läget även ser delårsrapporten som ett lämpligt tillfälle för intern budgetuppföljning behöver komplettera innehållet. Om innehållet kompletteras med mer information av karaktären budgetuppföljning är det viktigt att sträva efter att inte detta innebär att den externa ekonomiska informationen om rapportperioden får en allt för underordnad roll.

En möjlighet till att på ett tydligt sätt särskilja informationen kan vara att upprätta två dokument som samordnas i tiden. Delårsrapporten innehållande information om den ekonomiska utvecklingen för rapportperioden utgör ett dokument, inklusive en bedömning av det ekonomiska resultatet för helåret. I ett annat dokument redogörs för en bedömning av utfallet gentemot budgeten, dvs. som en del av uppföljningen av nämndernas budgetansvar.

Hur respektive kommun eller landsting utformar sin delårsrapport kan variera. Viktigt är dock, som tidigare nämnts, att utgångspunkten vid upprättandet är att delårsrapporten ska utgöra en väsentlig del av den externa ekonomiska rapporteringen. Den utgångspunkt bör vara möjlig att förena med interna krav på uppföljning. I avsnitt 5.3. lämnas ett förslag till hur en kommunal delårsrapport innehållsmässigt kan utformas.

5.2 Redovisningsprinciper – god redovisningssed

I detta avsnitt görs en genomgång av hur använda redovisningsprinciper bör beskrivas i delårsrapporten. Därutöver lämnas synpunkter på redovisning av skatteintäkter och värdering av tillgångar vid upprättandet av denna rapport.

Beskrivning av redovisningsprinciper

Av Referensgruppens uttalande framgår att vid delårsrapportens upprättande bör samma redovisningsprinciper som för senaste årsredovisningen gälla. I den genomförda praxisstudien framhåller de intervjuade att samma principer i huvudsak används. Det framkommer emellertid att det inte är samma noggrannhet som vid upprättandet av årsredovisningen, utan exempelvis vid periodiseringar är det ofta någon form av "Årsredovisning light" som gäller.

Att det sker vissa förenklingar vid upprättandet av delårsrapporten jämfört med årsredovisningen bedöms som rimligt eftersom det finns ett än tydligare behov av att delårsrapporten ska kunna tas fram snabbt. Det är dock väsentligt att god redovisningssed ligger till grund för delårsrapportens upprättande och att det av rapporten framgår på vilka grunder rapporten har upprättats.

När redovisningsprinciperna ska beskrivas i delårsrapporten kan man ha som utgångspunkt att läsaren har tillgång till den senaste årsredovisningen. Om samma principer används är det därför inte nödvändigt att i delårsrapporten redogöra för dessa principer. I delårsrapporten bör det då vara tillräckligt att rapporten innehåller ett uttalande om detta faktum. Uttalandet kan exempelvis ha följande lydelse: "*Vid upprättandet av denna delårsrapport har samma redovisningsprinciper använts som i den senaste årsredovisningen*". Det kan dock finnas fall när det finns avvikelser, exempel på detta framgår nedan, och om så är fallet kan formuleringen behöva justeras.

I det fall kommunen eller landstinget inte fullt ut följer KRL eller de rekommendationer som finns, i första hand från Rådet, bör upplysning om detta ges i delårsrapporten. Sådan upplysning bör lämnas även om samma avvikelse finns vid upprättandet av årsredovisningen.

Finns det andra avvikelser av väsentlig art bör även dessa omnämnas i delårsrapporten. Detta kan exempelvis avse poster där det i delårsrapporten, till skillnad från i årsredovisningen, har behövt göras uppskattningar och bedömningar eller om det på något annat väsentligt sätt görs förenklingar jämfört med upprättandet av årsredovisningen.

Ett undantag från användning av samma principer som i den senaste årsredovisningen är när det sker byte av redovisningsprinciper under det innevarande året. I ett sådant fall bör den redovisningsprincip som kom-

mer att tillämpas i efterföljande årsredovisning användas redan i delårsrapporten. Bytet av redovisningsprincip bör beskrivas i delårsrapporten. Uppgifter för motsvarande period för föregående år bör justeras så att jämförbarhet uppnås.

Redovisning av skatteintäkter

I praxisstudien framkom att det i nuläget finns ett antal olika sätt att redovisa skatteintäkterna i samband med upprättandet av delårsrapporten (se avsnitt 3.4). Att uppnå enhetlighet när det gäller redovisning av skatteintäkter har tidigare även varit ett problem i samband med framtagandet av årsredovisningen. Ett viktigt skäl för detta är det handlar om prognostiserade intäkter både i samband med årsredovisning och delårsrapport. När det gäller redovisningen av skatteintäkterna i årsredovisningen gav Rådet år 1999 ut en rekommendation. Rekommendationen innebär kortfattat att skatteintäkter för redovisningsåret ska baseras på det slutliga taxeringsutfallet för det föregående inkomståret uppräknat med den s.k. uppräkningsfaktorn som fastställs av regeringen i september månad det aktuella året¹.

Att föreslå ett redovisningssätt för samtliga kommuner/landsting som innebär enhetlighet bedöms vara svårare när det gäller delårsrapporten. Skäl för detta är att dessa rapporter inte upprättas för samma period, något som medför att det skiljer sig åt mellan vilka prognoser om skatteunderlagets utveckling som är tillgängliga. Vidare är kommunens skatteintäkter i grunden väl avgränsade till ett kalenderår beroende på att medborgarna deklarerar sina inkomster för denna period. En fördelning inom ett kalenderåret kan därmed innebära vissa problem utifrån vilken fördelningsgrund som bör användas.

Med tanke på att skatteintäkterna utgör en så stor andel av de totala intäkter är det dock angeläget att det finns gemensamma utgångspunkter i samband med upprättandet av delårsrapport. Som tidigare nämnts är det även i samband med årsredovisningen en bedömning av dessa intäkter som redovisas. Skatteintäkterna kommer av naturliga skäl även att utgå från en prognos i delårsrapporten. Det finns skäl för att denna rapport ska innehålla en så pass aktuell bedömning som möjligt.

¹ Noteras kan att för närvarande diskuteras möjligheterna att göra en förändring i syfte att som underlag för uppräkningsfaktorn använda en senare prognos.

Eftersom kommunerna/landstingen har olika tidpunkter för upprättande av delårsrapporter är det inte möjligt att rekommendera vilken ny prognos som bör användas. Vissa kommuner/landsting har tidsmässigt förlagt sin delårsrapport så att det finns möjlighet att utgå från de uppräkningsfaktorer som regeringen fastställer i september det innevarande året. För dessa bör det med hänvisning till Rådets rekommendation vara naturligt att använda dessa faktorer.

För andra ges inte denna möjlighet. I stället får en aktuell bedömning göras på annat sätt, exempelvis utifrån prognoser från Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet. Information bör lämnas i delårsrapporten om hur den nya bedömningen påverkar intäkterna. Jämförelse bör då göras med en beräkning som grundar sig på det senaste taxeringsutfallet uppräknat med de uppräkningsfaktorer som regeringen beslutat under hösten föregående år.

Vid fördelningen av de förändrade skatteintäkterna bör man skilja på den del som avser det innevarande året och det som egentligen härrör från tidigare år, dvs. det som avser en förändring av den i senaste årsredovisningen uppbokade slutavräkningen. Förändringen av det innevarande årets skatteintäkter bör fördelas utifrån rapportperiodens tidsmässiga andel av kalenderåret. Detta innebär att om skatteintäkterna förändras med 12 Mkr för helåret och delårsrapporten omfattar perioden januari t.o.m. augusti ska 8 Mkr tillföras periodbokslutet.

En ny prognos innebär oftast en förändring av den slutavräkning som uppbokats i den senaste årsredovisning. Denna förändring bör i sin helhet tillföras periodbokslutet. Skälet för detta är att förändringen avser en gången period, i detta fall det föregående räkenskapsåret.

Värdering av balansposter

I praxisstudien framkommer att det inte är ovanligt att kommuner och landsting avstår från att göra en ny värdering av vissa balansposter i samband med upprättandet av delårsrapport. Balansposter så som materiella anläggningstillgångar och långfristiga skulder bör normalt sett inte innebära några problem. För långfristiga skulder bokförs nyupplåning och amortering löpande, vilket medför att det inte behövs någon särskild värdering vid tillfället för delårsrapporten. När det gäller materiella anlägg-

ningstillgångar visar praxisstudien att aktivering och påbörjande av avskrivningar följer de rutiner som finns vid upprättandet av årsredovisningen. Det bör dock poängteras att realisationsvinster respektive realisationsförluster som uppkommit under rapportperioden ska ingå i periodbokslutet.

Andra balansposter, främst finansiella tillgångar, exploateringsfastigheter och pensionsavsättningar, kräver en särskild värdering i samband med delårsrapporten. Enligt praxisstudien har majoriteten av kommunerna och landstingen rutiner för att göra en aktuell värdering av pensionsavsättningen. Värderingen sker vanligtvis utifrån underlag från externt institut. För finansiella tillgångar finns det behov av att göra motsvarande värdering som vid upprättandet av årsredovisningen, dvs. att klarlägga om det eventuellt föreligger något nedskrivningsbehov utifrån lägsta värdets princip.

När det gäller exploateringsfastigheter bör de projekt som avslutats under rapportperioden vara slutredovisade i samband med upprättandet av delårsrapporten. För pågående projekt utgör dessa omsättningstillgångar och därmed gäller lägsta värdets princip. Om exploateringsverksamheten är av mindre omfattningen bör det dock kunna vara tillräckligt att det görs en mer översiktlig bedömning av värdets förändring jämfört med det senaste årsbokslutet. Upplysning bör då lämnas om att den gjorda värderingen bygger på en uppskattning.

Information om ingångna borgensåtaganden bör lämnas i delårsrapporten. Har det inträffat någon väsentlig händelse som påverkat riskerna med befintliga borgensåtagande bör upplysning om detta ges.

5.3 Innehåll i delårsrapporten

I detta avsnitt ges en kortfattad information om vad som bedöms vara rimligt innehåll i en kommunal delårsrapport. Noteras bör att avsnittet utgår från ett perspektiv där rapporten har ett mer renodlat syfte att beskriva och förklara den faktiska ekonomiska utvecklingen för rapportperioden och den aktuella bedömningen för helåret. Kommuner och landsting som därutöver använder delårsrapporten för den egna uppföljningen av utvecklingen av ekonomi och verksamhet i förhållandet till budget behöver utveckla innehållet ytterligare.

Förvaltningsberättelse

Ett rimligt upplägg på delårsrapportens förvaltningsberättelse är att denna följer strukturen på förvaltningsberättelsen i årsredovisningen. Rådet har utkommit med skriften; Informationsinnehåll i kommunala årsredovisningar – med särskilt fokus på förvaltningsberättelsen. Skriften innehåller ett förslag på vad förvaltningsberättelsen bör innehålla. Nedan redovisar vi hur detta förslag innehållsmässigt kan anpassas till delårsrapporten. Utgångspunkten är att läsaren har tillgång till den senaste årsredovisningen. Eftersom delårsrapporten bör vara mer kortfattad än årsredovisningen är tanken att den verbala informationen kan samlas till förvaltningsberättelsen. De rubriker som bör användas har nedan ***fet kursiv*** stil.

Omvärldsanalys

Enligt Rådets skrift om årsredovisningens förvaltningsberättelse kan detta avsnitt innehålla en analys utifrån faktorer så som utveckling och situation vad gäller samhällsekonomi, kommunsektorn och regionen eller länet. Andra faktorer som ingår kan vara befolkningstruktur, näringsliv, arbetsmarknad samt skatteutjämningsystemet. I delårsrapporten bör inriktningen vara att beskriva förändringar som skett i förhållande till omvärldsanalysen i den senaste årsredovisningen.

Finansiell analys

Årsredovisningens förvaltningsberättelsen bör innehålla en kortfattad finansiell analys av både kommunen/landstinget och den sammanställda redovisningen. En mer djuplodande finansiell analys bör redovisas på annan plats i årsredovisningen. I delårsrapporten bör det vara tillräckligt med en kortfattad finansiell analys. Denna analys kan antingen motsvara analysen i årsredovisningens förvaltningsberättelse eller uppbyggd som uppföljning av de viktigaste finansiella mål som fullmäktige fastställt. Analysen bör utgå från den ekonomiska situationen enligt periodbokslutet i förhållande till tidigare år.

I detta avsnitt bör också redovisas om kommunen/landstinget för helåret bedöms uppfylla lagens krav på ekonomisk balans. Prognosen för helåret bör därför åtminstone i denna del ingå i den finansiella analysen.

Finns det fullgoda skäl till att den upprättade delårsrapporten inte innehåller resultat- och balansräkning för den sammanställda redovisningen

kan den finansiella analysen begränsas till kommunen/landstinget. Förvaltningsberättelsen bör i så fall innehålla ett särskilt avsnitt där information lämnas om kommunens engagemang i andra juridiska personer. Informationen i detta avsnitt bör innehålla de större företagens ekonomiska resultat inkluderande jämförelse med motsvarande period föregående år. Om möjlighet finns bör även prognostiserat helårsresultat framgå. Därtill bör det lämnas väsentlig information om utvecklingen av verksamheten i dessa företag.

Drifts- och investeringsredovisning

I årsredovisningens förvaltningsberättelse bör dessa redovisningar omfatta det ekonomiska utfallet för samtliga nämnder. Investeringar bör därtill redovisas projektvis under respektive nämnd. De kommuner/landsting som använder delårsrapporten som ett budgetuppföljningsdokument bör även i delårsrapporten följa detta upplägg.

Utgör delårsrapporten huvudsakligen en finansiell rapport, dvs. budgetuppföljningen sker på annat sätt, kan avsnittet begränsas till större avvikelser i förhållande till vad som varit planerat. Innehållet bör dock omfatta både ekonomiska och verksamhetsmässiga avvikelser.

Måluppfyllelse

Liksom i årsredovisningen bör delårsrapportens förvaltningsberättelse innehålla ett avsnitt där kommunens eller landstingets övergripande mål följs upp. Inriktningen på denna uppföljning bör vara att informera om eventuella avvikelser i förhållande till uppställda mål.

Väsentliga personalförhållanden

I årsredovisningens förvaltningsberättelse bör analysen inriktas mot att identifiera viktiga personalekonomiska frågor. Avsnittet i delårsrapporten bör ha samma inriktning och kortfattad information bör lämnas om hur utvecklingen varit inom de område som lyfts fram i den senaste årsredovisningen. Har det under rapportperioden framkommit viktig information avseende andra personalekonomiska frågor bör även dessa omnämnas.

Viktiga förhållande för bedömning av utveckling och tillstånd

I årsredovisningen bör i detta avsnitt redovisas övriga sådana förhållanden eller tillstånd som är av vikt när den förväntade framtida utvecklingen ska bedömas. Avsnittet i delårsrapporten bör innehålla motsvarande information.

Framtidsbedömning

Liksom i årsredovisningen bör delårsrapportens förvaltningsberättelse avslutas med en framtidsbedömning. Informationen bör i första hand inriktas på periodboks slutets effekter för helåret. Ger delårsrapporten därtill skäl till att göra en ny bedömning för utvecklingen på längre sikt bör sådan information lämnas i detta avsnitt.

Resultaträkning

Enligt KRL ska en resultaträkning för den period som delårsrapporten avser ingå i denna rapport. Därtill bör det finnas jämförande uppgifter för motsvarande period föregående år. I en delårsrapport bör det även lämnas uppgift om förväntat utfall för helåret. Eftersom resultaträkningen har en central roll för avstämning av den ekonomiska utvecklingen bör denna rapport innehålla en prognos för helåret.

I nedanstående tabell lämnar vi ett exempel på information som resultaträkningen åtminstone bör innehålla.

Exempel på resultaträkning i delårsrapport

	Utfall jan-aug 2000	Utfall jan-aug 2001	Prognos helår 2001
Verksamhetens intäkter			
Verksamhetens kostnader			
Avskrivningar			
Verksamhetens nettokostnader			
Skatteintäkter			
Generella statsbidrag och utjämning			
Finansiella intäkter			
Finansiella kostnader			
Resultat före extraordinära poster			
Extraordinära intäkter			
Extraordinära kostnader			
Årets resultat			

Utöver ovanstående kan det utifrån den enskilda kommunens/landstingets egen ekonomistyrning och ekonomiska uppföljning finnas skäl att komplettera resultaträkningen med ytterligare kolumner.

För att i samband med delårsrapporten skapa ett ökat fokus på rapportperioden kan det vara lämpligt att även lämna information om budgeten för den avsedda perioden. Eftersom kommuner och landsting är budgetstyrda organisationer möjliggör en periodiserad budget en avstämning om den faktiska utvecklingen för perioden följer eller avviker från det som planerats. Ett annat sätt att underlätta analysen av den ekonomiska utvecklingen under rapportperioden kan vara att öka antalet jämförelseår.

Ökat informationsvärde av helårsprognosen kan skapas genom att information om innevarande års budget och/eller bokslutet för föregående år ingår. Enligt vår bedömning är det önskvärt om en resultaträkning för åtminstone en av dessa tidsperioder ingår. Detta för att underlätta för användaren att göra en rimlighetsbedömning av den upprättade helårsprognosen för det innevarande året.

Balansräkning

Delårsrapporten ska enligt KRL innehålla en balansräkning som visar den ekonomiska ställningen vid utgången av rapportperioden. När det gäller balansräkningen är den viktigaste jämförelsetidpunkten det senaste årsskiftet. Skälet för detta är att värdet vid årsskiftet utgör den ingående balansen för rapportperioden. Därtill kan det finnas skäl för att även lämna information om den ekonomiska ställningen vid motsvarande tidpunkt föregående år som den upprättade delårsrapporten avser.

För vissa kommuner/landsting kan det finnas behov av att även göra en prognos för den ekonomiska ställningen vid det innevarande årets slut. Är så fallet kan exemplet på nästa sida kompletteras med denna information. Kommuner/landsting som inte redovisar en prognos över den ekonomiska ställningen vid årets slut bör åtminstone lämna information i förvaltningsberättelsen om likviditets- och skuldutvecklingen under resterande del av året.

Exempel på balansräkning i delårsrapport

	Utfall 31 aug 2000	Utfall 31 dec 2000	Utfall 31 aug 2001
Anläggningstillgångar			
Immateriella anläggningstillgångar			
Materiella anläggningstillgångar			
<i>därav:</i>			
– mark, byggnader och tekniska anläggningar			
– maskiner och inventarier			
– övriga materiella anläggningstillgångar			
Finansiella anläggningstillgångar			
Omsättningstillgångar			
Förråd m.m.			
Fordringar			
Kortfristiga placeringar			
Kassa och bank			
SUMMA TILLGÅNGAR			
Eget kapital			
<i>därav periodens resultat:</i>			
Avsättningar			
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser			
Andra avsättningar			
Skulder			
Långfristiga skulder			
Kortfristiga skulder			
SUMMA EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER			

Finansieringsanalys

Det finns inget lagreglerat krav på att delårsrapporten ska innehålla en finansieringsanalys eller betalningsflödesrapport. Dock framhöll Referensgruppen i sitt uttalande från år 1995 att en finansieringsanalys bör utgöra en del i en kommunal delårsrapport.

För att på ett tydligt sätt visa hur verksamheten och investeringarna finansierats ur ett likviditetsperspektiv är finansieringsanalysen alternativt betalningsflödesrapporten en viktig del av innehållet i delårsrapporten. I denna rapport bör utfallet för rapportperioden redovisas. Därtill bör det framgå jämförande uppgifter för föregående år. Det bör vara upp till den enskilda kommunen/landstinget att bedöma om det finns behov av att även lämna en helårsprognos eller redovisa utfallet för föregående helår. Ett alternativ är att information om helårsbedömningen av likviditets- och skuldutvecklingen lämnas i förvaltningsberättelsen (se även ovanstående avsnitt om balansräkning).

Rådet utgav år 1999 ett utkast till rekommendation benämnt Finansieringsanalys – Betalningsflödesrapport. Utkastet innehåller förslag till uppställning av denna typ av rapport. Beroende på att Rådet ännu inte har beslutat om att omvandla utkastet till en rekommendation lämnas i denna skrift inget exempel på uppställning av finansieringsanalysen/betalningsflödesrapporten. För vilka perioder som rapporten bör innehålla uppgifter om framgår dock av föregående stycke.

Tilläggsupplysningar

Med tilläggsupplysningar avses upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper och noter till de finansiella rapporterna. När de gäller hur upplysning om tillämpade redovisningsprinciper bör ske i delårsrapporten finns en genomgång under avsnitt 5.2. Kortfattad kan sägas att det i delårsrapporten är tillräckligt att det framgår att samma redovisningsprinciper som i senaste årsredovisningen använts alternativt vilka avvikelser som finns. Följs inte KRL eller gällande rekommendationer fullt ut varken i årsredovisningen eller i delårsrapporten bör även information lämnas om detta.

När det gäller noter till de finansiella rapporterna är det önskvärt att dessa följer den förteckning som finns i årsredovisningen. Avsikten med notförteckningen är att skapa en öppen information. Ett förslag till lämplig uppbyggnad av denna förteckning för att uppnå en öppen information finns i Rådets skrift; Tilläggsupplysningar till de finansiella rapporterna – Praxis, idéer och exempel. Det förespråkas att notförteckningen följer förslaget i denna skrift.

Till de lämnade noterna bör det finnas jämförelsetal med för tidigare

perioder. Jämförelsetalen för resultaträkningen bör avse motsvarande period föregående år. För balansräkningen bör jämförelser göras med uppgifter från det senaste årsskiftet.

För vissa kommuner och landsting kan det dock upplevas som att samtliga noter inte är nödvändiga för att uppnå ett rimligt krav på öppen information. En bedömning får då ske från fall till fall vilka noter som kan behövas, bl.a. utifrån behovet av att förklara förändringar i förhållande till motsvarande uppgifter för jämförelseperioden.

Det finns emellertid noter som alltid bör ingå i delårsrapporten. Gällande resultaträkningen bör rapporten åtminstone innehålla en not som specificerar posterna skatteintäkter samt generella statsbidrag och utjämning. Exempel på utformningen av en sådan not lämnas nedan. Av avsnitt 5.2 framgår att kommunen/landstinget bör lämna information om hur skatteintäkterna är beräknade. Informationen kan lämpligen ingå i denna not.

Exempel på not för skatteintäkter m.m.

	januari-augusti 2000	januari-augusti 2001
Not. Skatteintäkter, generella statsbidrag + utjämning		
Preliminärt erhållna skatteintäkter innevarande år		
Preliminär slutavräkning för föregående år		
Preliminär slutavräkning för innevarande år		
Övriga skatteintäkter		
<i>S:a kommunalskatteintäkter</i>		
Generellt statsbidrag		
Inkomstutjämning		
Kostnadsutjämning		
Införandetillägg		
Nivåjustering		
Mellankommunal utjämning		
Avgift mervärdesskatt		
<i>S:a generella statsbidrag och utjämning</i>		
S:a skatteintäkter och generella statsbidrag		
Skatteintäkterna är beräknade utifrån "Prognosmakarens" prognos från maj månad. Dessa intäkter har för perioden ökat med X Mkr i förhållande en beräkning grundad på regeringens beslut om uppräkningsfaktorer från föregående höst. Helårseffekten beräknas uppgå till Y Mkr.		

Eget kapital i balansräkningen bör specificeras i en not om detta kapital under rapportperioden har förändrats beroende på poster som inte redovisats via resultaträkningen. Noter bör lämna information vad förändringen består av. Utformningen av denna not bör följa det förslag som ingår i Rådets tidigare nämnda skrift om tilläggsupplysningar.

För de kommuner/landsting som placerat väsentliga belopp i värdepapper bör delårsrapporten innehålla en not som specificerar detta innehav. Noter rörande finansiella tillgångar bör ha samma utformning som motsvarande not i årsredovisningen.

Sammanställd redovisning

I KRL anges inte något krav på att en kommunala delårsrapport ska omfatta de kommunala företagen. Referensgruppen framhöll emellertid i sitt uttalande att åtminstone en delårsrapport under året bör omfatta en sammanställd redovisning. Då Rådet har gjort bedömningen att detta uttalande från Referensgruppen även fortsättningsvis kan tjäna som vägledning för upprättandet av kommunala delårsrapporter får det anses vara god redovisningssed att en sammanställd redovisning ingår i åtminstone en rapport under året. Om kommunen eller landstinget upprättar mer än en delårsrapport under året bör det företrädesvis vara den rapport som upprättas enligt KRL som omfattar en sammanställd redovisning. Strävan bör vara att i delårsrapporten presentera en resultat- och balansräkning enligt Rådets uttalande om Sammanställd redovisning (nr. 8.1).

Med tanke på kravet på att delårsrapporten ska utgöra en snabb information kan det dock innebära tidsmässigt problem för vissa kommuner och landsting att upprätta en regelrätt konsoliderad sammanställd redovisning. Det bedöms därför vara möjligt att i stället presentera de i den sammanställda redovisningen ingående företagens resultat från respektive företags senaste delårsrapport. Därtill bör det lämnas uppgift om det samlade resultatet för de i den sammanställda redovisningen ingående enheterna. Vid framtagande av det samlade resultatet bör eliminering ske av väsentliga poster. Finns det möjlighet att även lämna bedömning om resultatet för helåret bör även detta göras. Gäller informationen få företag kan denna lämnas i förvaltningsberättelsen i stället för i ett separat avsnitt. I delårsrapporten bör det lämnas upplysning om skälet för att en sammanställd redovisning inte ingår.

