

**Delårsrapporten – en kartläggning av praxis
under perioden 2018-2020**

Förord

Rådet för kommunal redovisning (RKR) ska främja och utveckla god redovisningssed i enlighet med lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. Inom ramen för huvuduppgiften ska RKR göra uttolkningar av god redovisningssed och utarbeta rekommendationer i redovisningsfrågor som är av principiell betydelse eller av större vikt. RKR ska också sprida information om sådana uttolkningar och rekommendationer samt följa genomslaget i kommuners och regioners externa redovisning.

Föreliggande rapport, som kartlagt praxis avseende svenska kommuners delårsrapportering, är en del av RKR:s arbete med att följa upp genomslaget av reglering och normering i kommuners och regioners externa redovisning. Resultatet av genomförda praxisstudier används av RKR som underlag för att utveckla och förtydliga de rekommendationer och informationer genom vilka RKR sprider och kommunicerar sin uttolkning av god redovisningssed. Utöver lagstiftning och normering utgör emellertid innehållet i god redovisningssed även etablerad praxis av god kvalitet, förutsatt att denna praxis är förenlig med lag och rekommendationer. RKR anser därför att genomförda praxisundersökningar är av intresse för en vidare krets än ledamöter i RKR:s expertgrupp och styrelse. Förutom redovisningsskyldiga politiker samt tjänstemän, som arbetar med att upprätta finansiella rapporter, torde denna rapport även vara av intresse för förtroendevalda revisorer och deras sakkunnigbiträden samt övriga intressenter som använder sig av kommunernas och regionernas finansiella rapporter.

Rapporten har utarbetats och författats av Pierre Donatella och Angelica Olsson, båda verksamma vid Kommunforskning i Västsverige (KFi). Arbetet har stämts av med och förankrats i den expertgrupp som är knuten till RKR.

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

Nicholas Prigorowsky

Rådet för kommunal redovisning

Innehåll

1. Rapportens syfte och metod	1
2. Tidsperiod, tidpunkter och omfång.....	3
3. Förvaltningsberättelsen.....	8
4. Drift- och investeringsredovisning	11
5. Sammanställda räkenskaper	17
6. Kassaflödesanalys	23
7. Sammanfattning – så såg praxis ut under perioden 2018-2020	27
Referenser	29

1. Rapportens syfte och metod

Föreliggande rapport är skriven på uppdrag av Rådet för kommunal redovisning (RKR) och syftar till att redogöra för praxis avseende delårsrapporten i kommunsektorn under perioden 2018-2020. Rapporten innehåller en redogörelse för följande delar av praxis:

- Vilken tidsperiod delårsrapporten omfattar, när rapporten hanterats i kommunstyrelsen och kommunfullmäktige samt hur många sidor rapporten består av (kapitel 2)
- Den förenklade förvaltningsberättelsens innehåll och utformning (kapitel 3)
- Drift- och investeringsredovisningens innehåll och utformning (kapitel 4)
- Om sammanställda räkenskaper har upprättats (kapitel 5)
- Kassaflödesanalysens innehåll och utformning (kapitel 6)

Bakgrunden till den genomförda studien är den förändrade regleringen inom det kommunala redovisningsområdet. Den första januari 2019 trädde Lag (SFS 2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) i kraft. Den nya lagen ersatte Lag (SFS 1997:614) om kommunal redovisning (KRL) som hade tillämpats sedan den första januari 1998. Både den gamla och den nya lagen utgörs av ramlagstiftning med kompletterande normering för utveckling av god redovisningssed.

När det gäller delårsrapportens innehåll, utformning och hantering så har den nya lagstiftningen medfört en del såväl större som mindre förändringar. Dessa förändringar beskrivs i kapitel 2-6, tillsammans med hur praxis sett ut under perioden 2018-2020. Delårsrapporten för 2018 utgör det sista räkenskapsåret som KRL och rekommendation RKR 22 Delårsrapport tillämpades, och delårsrapporten för 2019 och 2020 utgör det första och andra räkenskapsåret som LKBR och rekommendation RKR R17 Delårsrapport tillämpades.

För att med större säkerhet kunna undersöka effekten av den förändrade lagstiftningen och normeringen har studien omfattat alla kommuners delårsrapporter för perioden 2018–2020

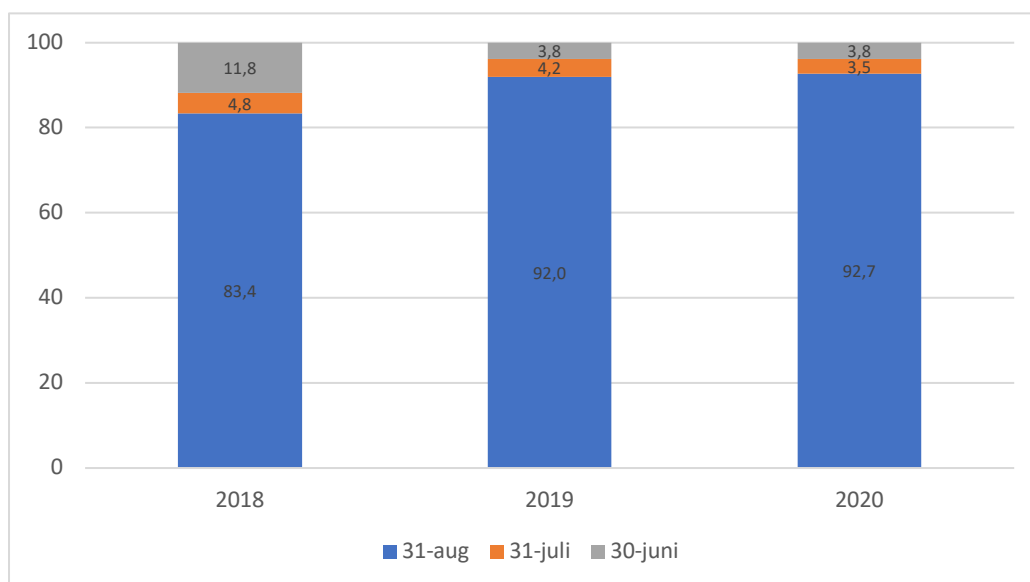
förutom Region Gotland. Sammantaget inkluderar studien således samtliga 289 kommuner som endast haft kommunala uppgifter under den aktuella treårsperioden.

Merparten av den data som används i föreliggande rapport är manuellt kodad och baserad på innehållet i kommunernas delårsrapport under perioden 2018-2020. Datumen för hanteringen av delårsrapporten i kommunstyrelsen och kommunfullmäktige har inhämtats från mötesprotokoll. Delårsrapporter och protokoll samlades in från respektive kommuns hemsida. Om delårsrapporter eller protokoll inte var tillgängliga via hemsidan, så kontaktades kommunen via e-post. Till detta kommer uppgifter om de kommunala koncernföretagens andel av kommunkoncernens intäkter och de kommunala koncernföretagens balansomslutning, vilka baseras på uppgifter från räkenskapsammandraget i Statistiska centralbyråns statistikdatabas.

2. Tidsperiod, tidpunkter och omfång

Delårsrapporten är obligatorisk, och ska enligt den lagstiftning som tillämpades för räkenskapsåret 2018 (KRL 9 kap. 1 §) och räkenskapsåren 2019 och 2020 (LKBR 13 kap. 1 §) omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. I praktiken innebär det att en delårsrapport som minst ska omfatta perioden 1 januari till 30 juni (det vill säga en sexmånadersperiod) och som mest perioden 1 januari till 31 augusti (det vill säga en åttamånadersperiod). Vilken tidsperiod kommunerna valt att tillämpa presenteras i diagram 1.

Diagram 1. Vilken är sista dagen av tidsperioden som delårsrapporten omfattar? (procent)



Kommentar: n=289

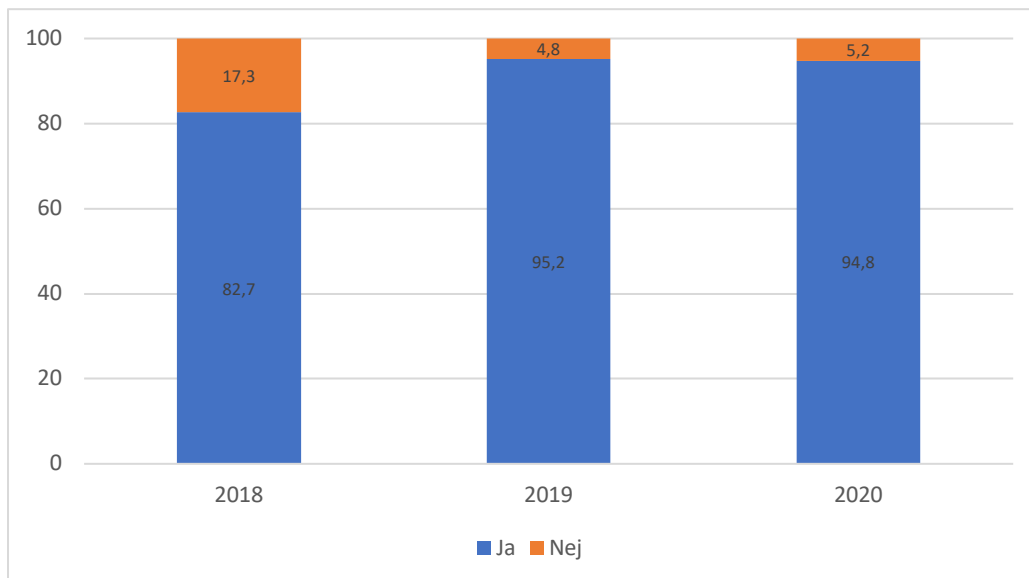
Som framgår av diagram 1 så förekommer relativt små variationer sett till vilken tidsperiod som delårsrapporten omfattar. Det klart vanligaste är att tidsperioden 1 januari till 31 augusti tillämpas. Trenden är också att allt fler kommuner över tid väljer att tillämpa denna åttamånadersperiod för delårsrapporten i stället för en sex- (1 januari till 30 juni) eller sju månadersperiod (1 januari till 31 juli). Det var framförallt mellan 2018 och 2019 års delårsrapporter som en övergång från en sex- till en åttamånadersperiod skedde. Av 2018 års delårsrapporter var det 83,4 procent som omfattade perioden 1 januari till 31 augusti.

För 2019 och 2020 års delårsrapport var det 92,0 procent respektive 92,7 procent av kommunerna som valde att använda denna period.

Den för 2019 och 2020 gällande lagstiftningen anger att kommunstyrelsen ska överlämna delårsrapporten till kommunfullmäktige och revisorer ”... inom två månader efter utgången av den period av räkenskapsåret som delårsrapporten omfattar” (KL 11 kap. 16 §, andra stycket). Något motsvarande krav fanns inte under räkenskapsåret 2018.

I kommuner som från och med 2019 har en delårsrapport som omfattar tidsperioden 1 januari till 31 augusti behöver kommunstyrelsen således överlämna delårsrapporten till kommunfullmäktige och revisorer före oktober månads utgång. För kommuner som har en delårsrapport som omfattar tidsperioden 1 januari till 30 juni eller 31 juli är det istället före augusti respektive september månads utgång som gäller som sista datum för överlämnandet. Andelen som håller sig inom den lagstadgade tvåmånadersperioden för 2019 och 2020 presenteras i diagram 2. Dessa uppgifter presenteras också för 2018 för att möjliggöra jämförelser innan och efter lagkravet om överlämnandet inom en tvåmånadersperiod trädde i kraft.

Diagram 2. Överlämnas delårsrapporten inom en tvåmånadersperiod? (procent)



Kommentar: n=289

Totalt sett över perioden 2018-2020 var det klart vanligaste att kommunstyrelsen överlämnade delårsrapporten till kommunfullmäktige och revisorerna inom en tvåmånadersperiod. Av diagram 2 framgår också att det finns en tydlig skillnad mellan 2018 å ena sidan, och 2019 och 2020 å andra sidan.

Under 2018 var det 17,3 procent av delårsrapporterna som överlämnades senare än två månader efter den period av räkenskapsåret som rapporten omfattar. Framförallt var det kommunerna som använde tidsperioden 1 januari till 30 juni för delårsrapporten som tog längre tid på sig. Av de totalt 34 kommunerna, som använde tidsperioden 1 januari till 30 juni för 2018 års delårsrapport, var det endast i 8,8 procent som kommunstyrelsen överlämnade rapporten till kommunfullmäktige och revisorerna före augusti månads utgång.

När tvåmånaderskravet trädde i kraft 2019 var det 4,8 procent av kommunerna som överskred denna gräns. Under 2020 ökade denna andel återigen något och uppgick till 5,2 procent. En jämförelse mellan 2018 och 2019/2020 visar således att många – men inte alla – omgående anpassade hanteringen av delårsrapporten till det tidsmässiga lagkravet. Det är möjligt att anpassningen delvis är påverkad av vilken tidsperiod som används för delårsrapporten, för även under 2020 finns vissa skillnader mellan kommuner som har 30 juni som brytpunkt och de som använder ett senare datum. Av de 11 kommunerna som 2020 hade en delårsrapport som omfattade perioden 1 januari till 30 juni var det endast 27,3 procent där kommunstyrelsen överlämnade rapporten till kommunfullmäktige och revisorerna före augusti månads utgång. Kommunerna som 2020 hade en delårsrapport som omfattade perioden 1 januari till 31 juli eller 31 augusti skiljer sig åt i detta avseende. Av de 278 kommunerna som använde någon av dessa tidsperioder så överlämnade kommunstyrelsen i 97,5 procent av fallen delårsrapporten till kommunfullmäktige och revisorerna inom en tvåmånadersperiod.

Tiden mellan när kommunstyrelsen överlämnar delårsrapporten till kommunfullmäktige och revisorerna och när kommunfullmäktige behandlar delårsrapporten är också av betydelse. Här finns som bekant inga lagkrav kring hanteringen, det är istället kopplat till de kvalitativa egenskaperna *relevans* och *aktualitet*. Som framgår av RKR:s konceptuella ramverk ligger betoningen i de finansiella rapporterna i kommuner på "... återföringsrelevans, även om

informationen tillsammans med annan information såsom budgetdokument, indirekt ligger till grund för framåtriktade beslut” (RKR 2011, s. 20). Med det senare åsyftas att de finansiella rapporterna i kommuner ibland också har en prognosrelevans. Vidare framhålls att relevansen i rapporterna inte endast är påverkade av innehållet, då ”... de finansiella rapporterna inte får presenteras alltför långt efter redovisningsperiodens slut för att kunna utgöra relevant information för beslutsfattande och ansvarsutkrävande” (RKR 2011, s. 20).

Under perioden 2018-2020 tog det i genomsnitt 19 dagar mellan det att kommunstyrelsen överlämnade delårsrapporten och att den behandlades i kommunfullmäktige. Drygt 42 procent av delårsrapporterna under perioden hanterades av kommunfullmäktige inom 14 dagar efter det att kommunstyrelsen hade överlämnat rapporten. Inom tre veckor var det 78 procent av delårsrapporterna som hade hanterats av kommunfullmäktige. Det är också noterbart att inga förändringar avseende dessa uppgifter har skett mellan enskilda år av den studerade perioden.

Från sista dagen av tidsperioden som delårsrapporten omfattar till att delårsrapporten hanteras av kommunfullmäktige tar det vanligtvis två till tre månader. Eftersom delårsrapporterna vanligtvis omfattar en åttamånadersperiod får det naturligt nog konsekvensen att kommunfullmäktige behandlar rapporten relativt sent på året. Av delårsrapporterna under 2018-2020 var det drygt 60 procent som hanterades av kommunfullmäktige i oktober och drygt 30 procent i november. Resterande delårsrapporter hanterades i september (knappt 7 procent) eller december (knappt 2 procent).

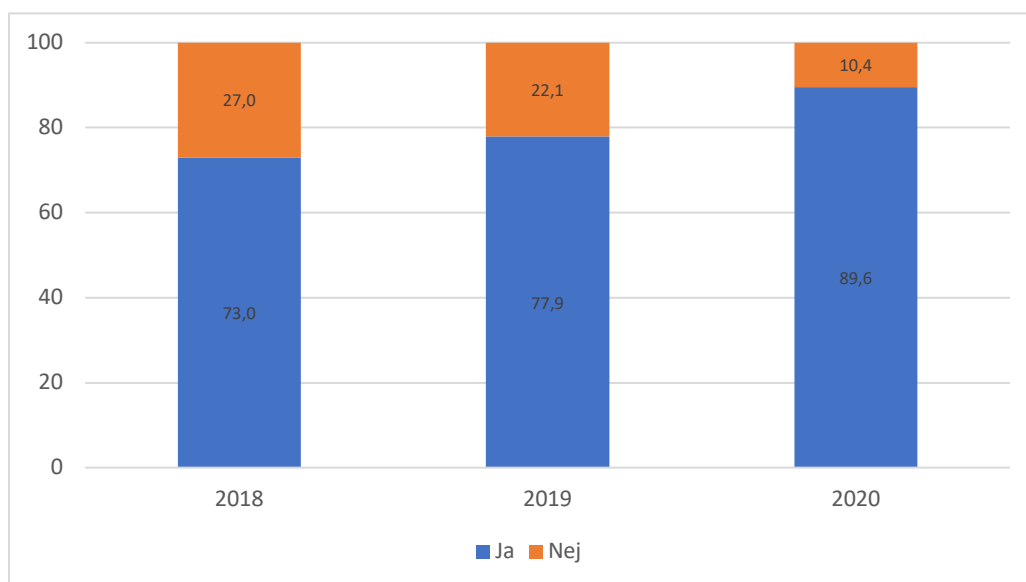
Att delårsrapporten hanteras relativt sent på året riskerar naturligtvis ha en negativ inverkan på informationens aktualitet. Samtidigt är det viktigt att betona att många kommuner systematiskt arbetar med andra typer av prognoser och budgetuppföljningar, vilket torde minska problematiken utifrån ett internt styrningsperspektiv. Det är därtill viktigt att beakta att delårsrapporten inte behöver vara begränsad till att utgöra en viktig styrsignal för det aktuella året. Informationen kan även vara av betydelse för planeringen av nästkommande år. Ytterligare en aspekt som bör beaktas är att osäkerheten kring vissa uppskattningar och bedömningar minskar när en längre tidsperiod används för delårsrapporten, vilket rimligtvis bör bidra till att öka informationens prognosrelevans.

Delårsrapporten var under perioden 2018-2020 i genomsnitt knappt 52 sidor efter det att tomma sidor har exkluderats. Standardavvikelsen på nästan 24 sidor indikerar att det finns en viss spridning i materialet. Det finns alltså kommuner som har klart längre eller kortare delårsrapporter än medelvärdet. Cirka 75 procent av delårsrapporterna under perioden ligger i intervallet 25-75 sidor. Cirka 10 procent av delårsrapporterna var kortare än 25 sidor medan cirka 15 procent var längre än 75 sidor. Det är också noterbart att det inte finns några skillnader mellan åren sett till det genomsnittliga antalet sidor.

3. Förvaltningsberättelsen

Från och med räkenskapsåret 2020 finns ett explicit krav på att det "... tydligt [ska] framgå vilket sammanhållet avsnitt av årsredovisningen som utgör förvaltningsberättelsen" (RKR R15, Förvaltningsberättelse). Något motsvarande explicit krav finns inte i normeringen av delårsrapportens förvaltningsberättelse, varken för 2018 (RKR rekommendation 22, Delårsrapport) eller 2019 och 2020 (RKR rekommendation R17, Delårsrapport). Det finns dock ett krav på att en förvaltningsberättelse ska upprättas. I diagram 3 redovisas hur vanligt det är att delårsrapportens förvaltningsberättelse presenteras i ett avgränsat avsnitt.

Diagram 3. Finns en avgränsad förvaltningsberättelse? (procent)



Kommentar: n=289

Som framgår av diagram 3 är det mycket som tyder på att kravet på en avgränsad förvaltningsberättelse i årsredovisningen haft en indirekt effekt på hur förvaltningsberättelsen utformas i delårsrapporten. Som framgår av diagram 3 var det 73 procent av kommunerna som under 2018 presenterade förvaltningsberättelsen i ett avgränsat avsnitt i delårsrapporten. Alltfler kommuner har därefter valt att presentera förvaltningsberättelsen på detta sätt. I 2019 års delårsrapport var det nästan 78 procent av kommunerna som presenterade förvaltningsberättelsen i ett avgränsat avsnitt, och i 2020

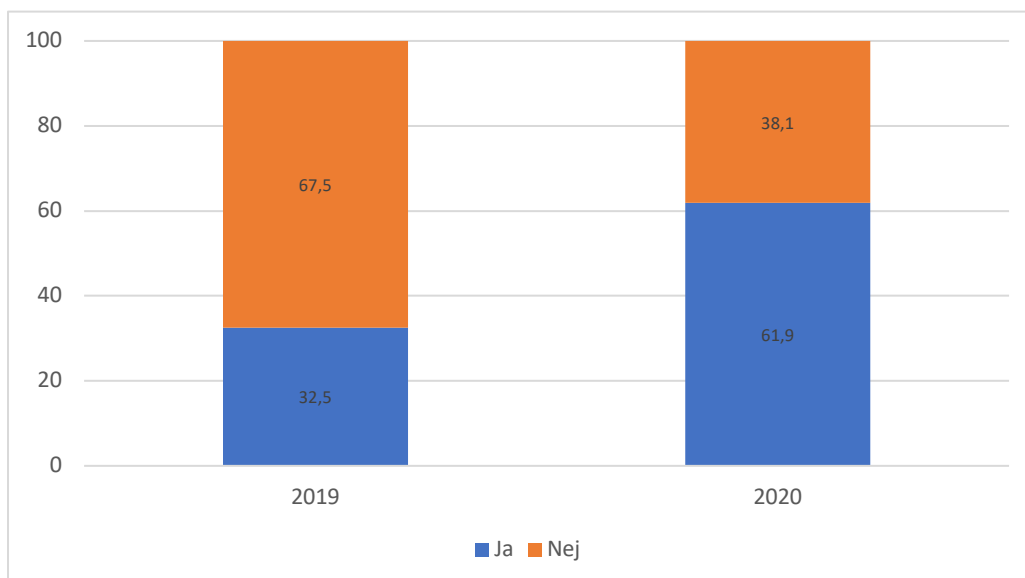
års delårsrapport ökade antalet ytterligare och uppgick till nästan 90 procent av kommunerna.

Från och med räkenskapsåret 2019 finns ett lagkrav på att delårsrapporten ska innehålla en förenklad förvaltningsberättelse (LKBR 13 kap. 2 §). Av normeringen (RKR rekommendation R17, Delårsrapport) framgår att en sådan förvaltningsberättelse som minst ska innehålla följande fyra 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 och
- En bedömning av balanskravsresultatet utifrån helårsprognosen

I diagram 4 redovisas hur många kommuner som har en förvaltningsberättelse som innehåller samtliga dessa delar, och således kan anses vara fullständig.

Diagram 4. Finns en fullständig förvaltningsberättelse? (procent)

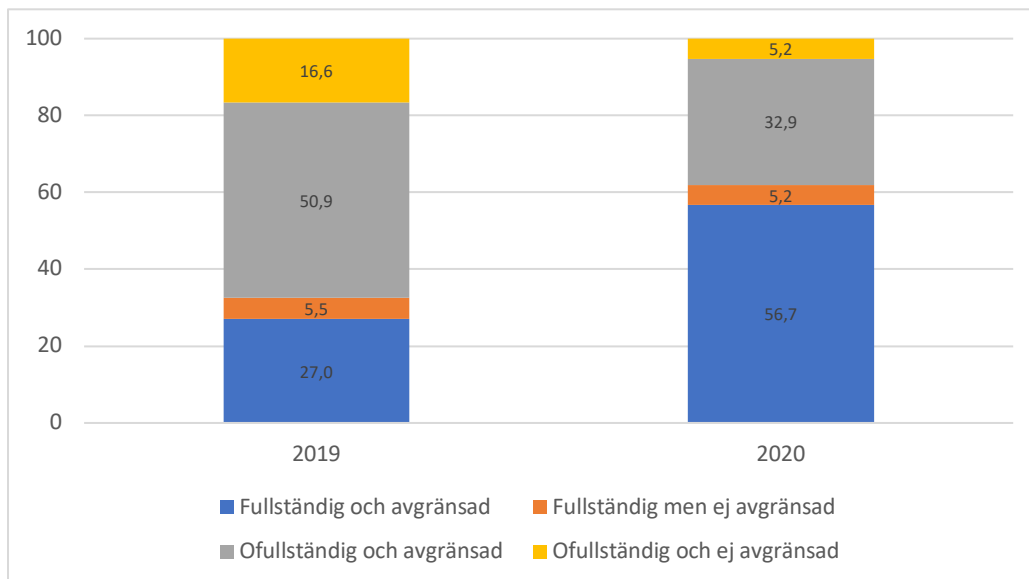


Kommentar: n=289

Som framgår av diagram 4 har det skett relativt stora förändringar mellan 2019 och 2020 års delårsrapporter. När normeringen trädde i kraft 2019 var det 32,5 procent av kommunerna som hade de fyra obligatoriska avsnitten och således kan anses ha haft en fullständig förvaltningsberättelse. 2020 ökar andelen kommuner med en fullständig förvaltningsberättelse till 61,9 procent. När det gäller kommunerna med ofullständiga uppgifter så har materialet inte kodats med sådan detaljeringsgrad att respektive del av de fyra uppgifterna kan specificeras.

I diagram 5 kombineras informationen som presenterats om en fullständig respektive avgränsad förvaltningsberättelse. I diagrammet presenteras alltså andelen kommuner som har en fullständig och avgränsad förvaltningsberättelse, fullständig men ej avgränsad förvaltningsberättelse, ofullständig och avgränsad förvaltningsberättelse samt ofullständig och ej avgränsad förvaltningsberättelse.

Diagram 5. Finns en fullständig och avgränsad förvaltningsberättelse? (procent)



Kommentar: n=289

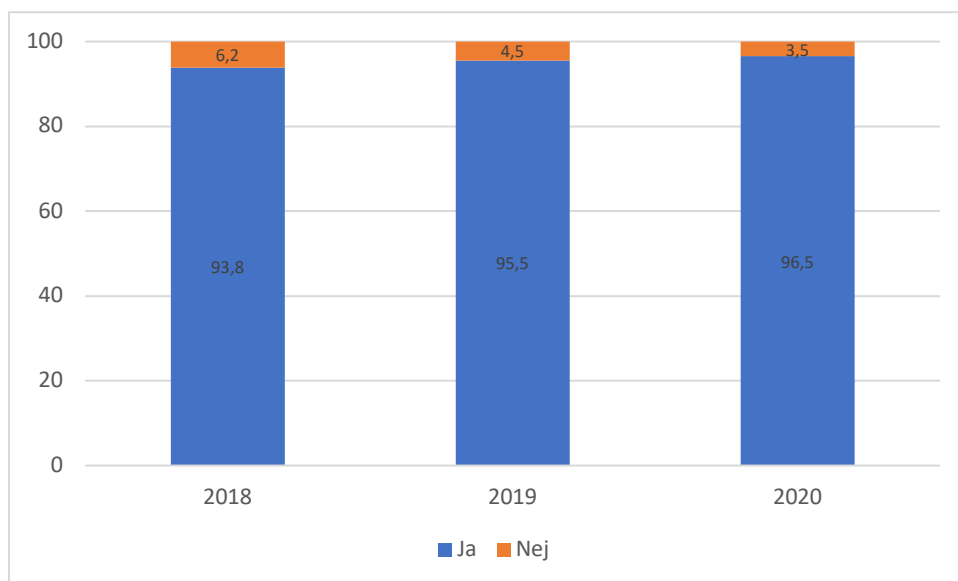
Som framgår av diagram 5 har merparten av kommunerna med en fullständig förvaltningsberättelse 2019 och 2020 valt att presentera den i ett avgränsat avsnitt i delårsrapporten.

4. Drift- och investeringsredovisning

Av den normerande texten i RKR rekommendation R17 Delårsrapport framgår att delårsrapporten från och med 2019 ska inkludera "... en samlad – men översiktlig – beskrivning av kommunens drift- och investeringsverksamhet". Någon närmare vägledning ges emellertid inte angående innehåll och utformning.

Noterbart är att en stor variation förekommer i benämningen på driftredovisningen kommunerna emellan. Alltifrån "driftsredovisning" till mer ovanliga benämningar, som "nämndernas driftskostnader" och "utfall och prognos enligt kommunens organisatoriska struktur", har påträffats vid datainsamlingen. I diagram 6 illustreras hur många kommuner som i delårsrapporten har inkluderat någon form av driftredovisning.

Diagram 6. Finns en driftredovisning i delårsrapporten? (procent)



Kommentar: n=289

Som framgår av diagram 6 redovisar en klar majoritet av kommunerna någon form av driftredovisning. Även i 2018 års delårsrapport, det vill säga före dess att RKR rekommendation R17 trätt i kraft, inkluderade 93,8 procent av kommunerna en driftredovisning i delårsrapporten. Därefter har en ökning skett. Denna siffra uppgick 2019 till 95,5 procent och 2020 till 96,5 procent.

Det finns några olika anledningar till att delårsrapporter har klassificerats som ej innehållande en driftredovisning. Vissa kommuner har helt enkelt varit mycket sparsamma när det gäller att inkludera sådan information i delårsrapporten. Andra hänvisar till en bilaga till delårsrapporten, som inte funnits med i det material som vi har tagit del av. Det förekommer också några exempel på där kommunen haft sammanställningar för respektive nämnd i skilda avsnitt men där ingen sammanställning av dessa gjorts.

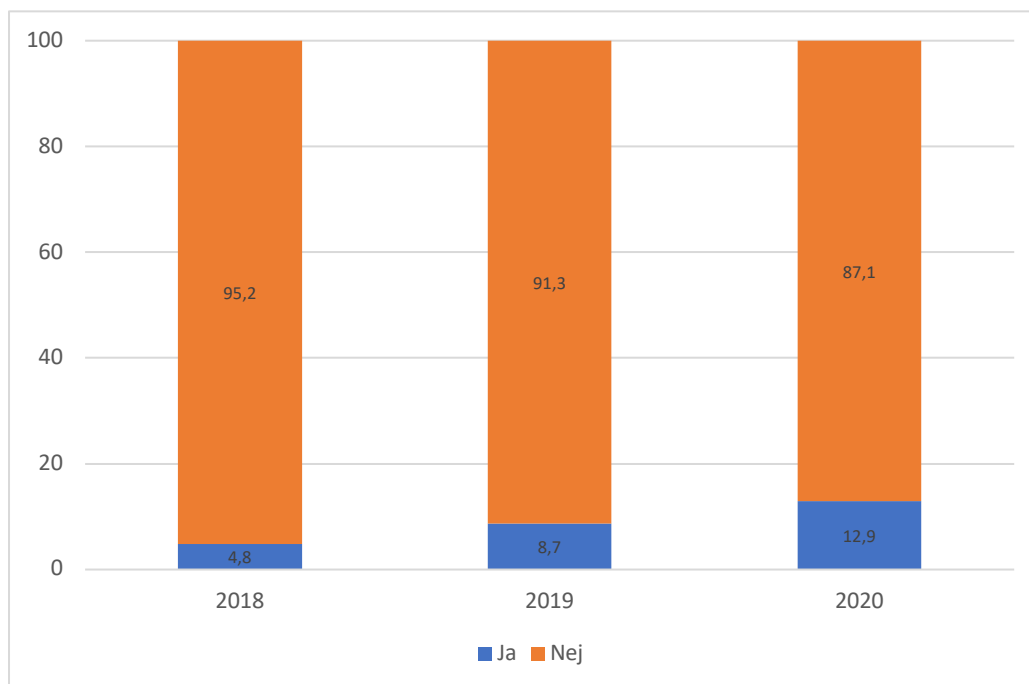
Innehållet i de upprättade driftredovisningarna varierar avsevärt. Precis som tidigare nämnts är redovisningen av driftverksamheten inte föremål för någon närmare normering i RKR rekommendation R17 Delårsrapport. Med anledning av detta har RKR rekommendation R14 Drift- och investeringsredovisning – det vill säga normeringen av drift- och investeringsredovisningen i årsredovisningen som gäller från och med räkenskapsåret 2020 – använts som utgångspunkt för kategoriseringen av informationen som är relaterad till driftverksamheten i kommunernas delårsrapporter.

I årsredovisningen ska driftredovisningen visa hur kommunens utfall för den löpande verksamheten förhåller sig till den fastställda budgeten (LKBR 11 kap. 1 §). I RKR rekommendation R14 Drift- och investeringsredovisning anges vidare att det är budgetposterna från senast beslutade budget som ska redovisas och att information – om vid vilken tidpunkt och till vilket belopp justeringar gjorts – ska redovisas i de fall justeringar beslutats under perioden. Budgetposterna ska redovisas brutto i de fall kommunfullmäktige anvisar anslagen i denna form. Om dessa istället av kommunfullmäktige anvisas i nettoform kan budgetposterna i driftredovisningen redovisas netto.

För att möjliggöra jämförbarhet ska delårsutfallen för innevarande och föregående år redovisas brutto. Vidare ska redovisningsprinciper för att beräkna posterna i driftredovisningen, enligt normeringen, tillämpas konsekvent och i de fall förändringar av principer eller omräkningar gjorts ska detta enligt normeringen redovisas genom upplysningar.

I de fall delårsrapporten innehåller en driftredovisning så har en klassificering gjorts av huruvida denna redovisning uppfyller kraven som ställs i RKR rekommendation R14 avseende bruttoredovisning av delårsutfallet för innevarande och föregående år samt redovisningen av budgetposter, delårsutfall och jämförelsetal. Klassificering presenteras i diagram 7.

Diagram 7. Uppfyller driftredovisningen kraven i RKR rekommendation R14? (procent)



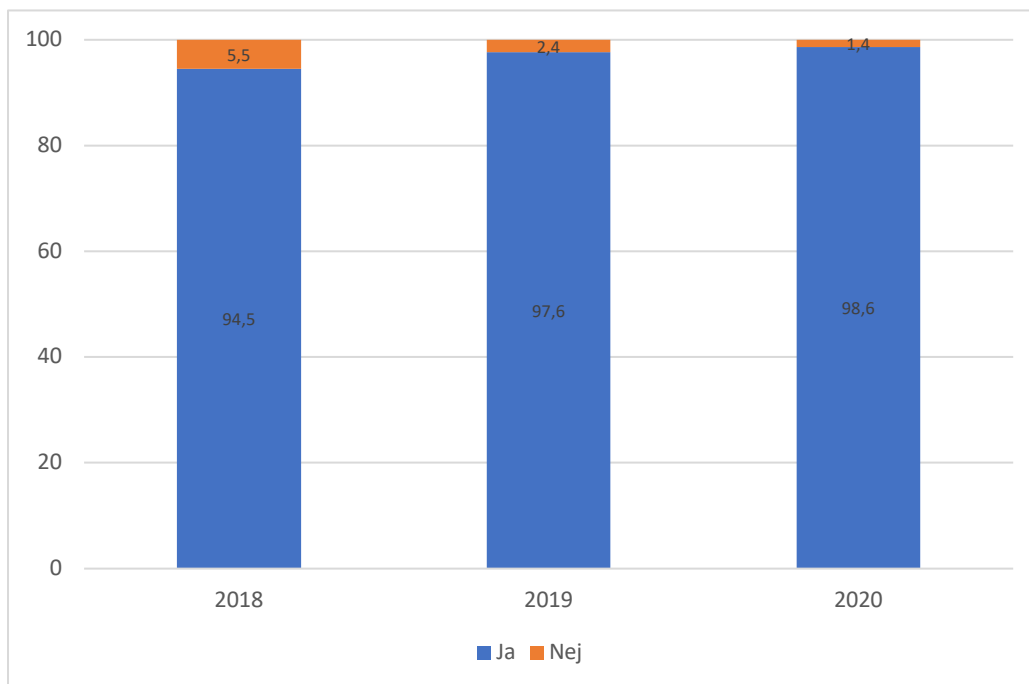
Kommentar: 2018 n=271, 2019 n=276 och 2020 n=279

Som framgår av diagram 7 är det relativt ovanligt att kommunerna har inkluderat en driftredovisning i delårsrapporten som svarar upp mot de krav som ställs på driftredovisningen i årsredovisningen. En eller flera delar av följande information saknas i regel i delårsrapporten: (1) redovisar ej delårsutfallet för innevarande och/eller föregående år i brutto, (2) redovisar ej budgetposter, (3) redovisar ej delårsutfall eller (4) redovisar ej jämförelsetal. Vanligast är att delårsutfallet för innevarande och/eller föregående år ej redovisats brutto. Denna information saknades i cirka 40 procent av kommunerna respektive år av den studerade treårsperioden. Tolkningen av denna uppgift bör dock göras med viss försiktighet, då vi inte kontrollerat för om kommunfullmäktige anvisar budgetanslag i nettoform.

Redovisningen av investeringsverksamheten var, till skillnad från redovisningen av driftverksamheten, normerad även före 2019. Av normerande text i RKR rekommendation 22 Delårsrapport framgår att delårsrapportens förvaltningsberättelse ska inkludera "[e]n samlad, men övergripande, redovisning av kommunens investeringsverksamhet". Formuleringen har i princip överförs till RKR rekommendation R17 Delårsrapport som trädde i kraft räkenskapsåret 2019. Under perioden 2018-2020 har normeringen av redovisningen av investeringsverksamheten i delårsrapporten således varit oförändrad.

I diagram 8 presenteras hur stor andel av kommunerna som i delårsrapporten har upprättat en investeringsredovisning.

Diagram 8. Finns en investeringsredovisning i delårsrapporten? (procent)



Kommentar: n=289

Som framgår av diagram 8 upprättade en klar majoritet av kommunerna, 94,5 procent, en investeringsredovisning i delårsrapporten för 2018. De två efterföljande åren som undersökts ökar denna siffra ytterligare. I 2019 och 2020 års delårsrapporter var det 97,6 procent respektive 98,6 procent av kommunerna som upprättade en investeringsredovisning.

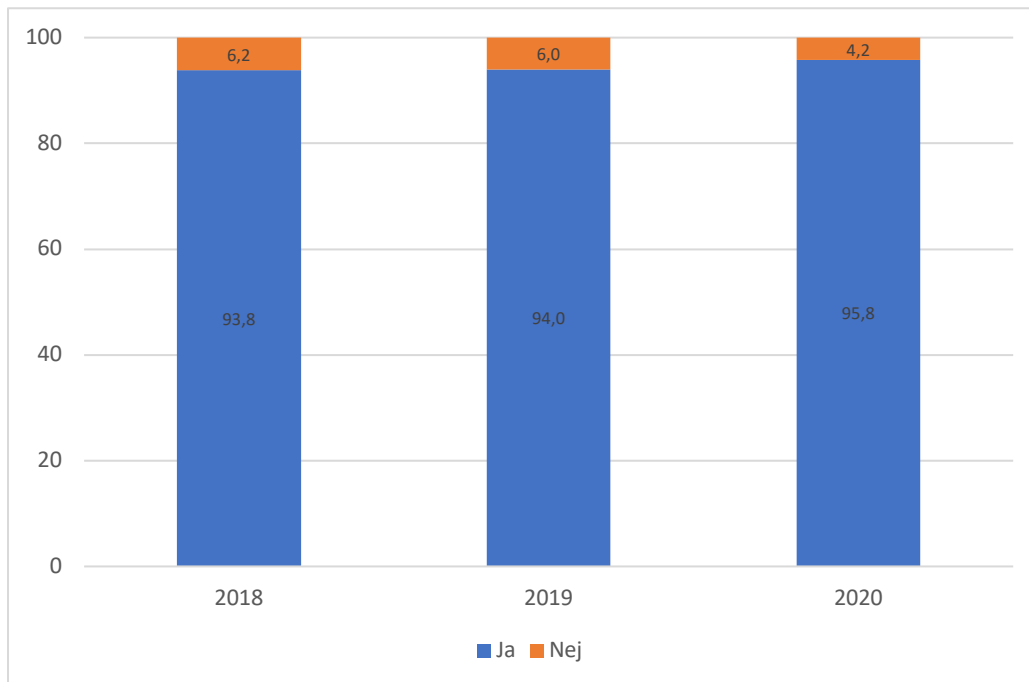
I likhet med tidigare har RKR rekommendation R14 Drift- och investeringsredovisning – det vill säga normeringen av drift- och investeringsredovisningen i årsredovisningen vilken trädde i kraft räkenskapsåret 2020 – använts för att kategorisera redovisningen av investeringsverksamheten i delårsrapporten.

För årsredovisningen gäller att investeringsredovisningen ska innehålla en samlad redovisning av kommunens investeringsverksamhet (LKBR 10 kap. 2 §). I normerande text i RKR rekommendation R14, som använts för kategorisering av informationen, anges att utfallen på ett överskådligt sätt ska kunna stämmas av mot kommunfullmäktiges senast beslutade budget och andra för investeringsverksamheten relevanta fullmäktigebeslut. Vidare ska fleråriga investeringar, både pågående och under året avslutade sådana, kunna urskiljas och stämmas av mot beslutade eller beräknade totalutgifter i investeringsredovisningen. Även de kommunala bolagens investeringar, som kommunfullmäktige tagit ställning till, ska inkluderas i redovisningen. Redovisningsprinciper för att beräkna posterna i investeringsredovisningen ska tillämpas konsekvent och i de fall förändringar av principer eller omräkningar gjorts ska detta redovisas genom upplysningar.

I diagram 9 redovisas andelen kommuner som i delårsrapporten har inkluderat en investeringsredovisning som uppfyller kraven som ställs i RKR rekommendation R14.

Som framgår av diagram 9 så har merparten av kommunerna under perioden upprättat investeringsredovisning som uppfyller kraven som ställs i RKR rekommendation R14. Kommunerna som inte har gjort det kan delas in i (1) redovisar ej budget, (2) redovisar ej periodutfall och (3) ej utformad på ett överskådligt vis. Det ska också noteras att det förekommer diskrepans även i de redovisningar som ansetts tillräckliga. Majoriteten av kommunerna som inkluderar en investeringsredovisning vid delåret upprättar denna på en aggregerad nämndnivå utan att specificera enskilda projekt. Andra inkluderar utöver detta ett ”investeringsregister” där årets investeringar, pågående och avslutade, listas och där utgifterna kan jämföras med prognos och budget. Endast ett fåtal använder de exempelmallar som återfinns i RKR rekommendation R14, eller varianter på dessa, där investeringsprojekt inkluderas i uppställningen av investeringsredovisningen.

Diagram 9. Uppfyller investeringsredovisningen kraven i RKR rekommendation R14?
(procent)



Kommentar: 2018 n=273, 2019 n=282 och 2020 n=285

Avslutningsvis ska det påpekas att den redovisade kategoriseringen har vissa begränsningar, då inga undersökningar har gjorts om fleråriga projekt, om kommunfullmäktige tagit ställning till investeringar i kommunala bolag eller om budget justerats under året och detta inte angivits. En kontroll av sådana uppgifter hade – i den mån detta förekommer – minskat andelen kommuner som haft en investeringsredovisning som uppfyller kraven i RKR rekommendation R14.

5. Sammanställda räkenskaper

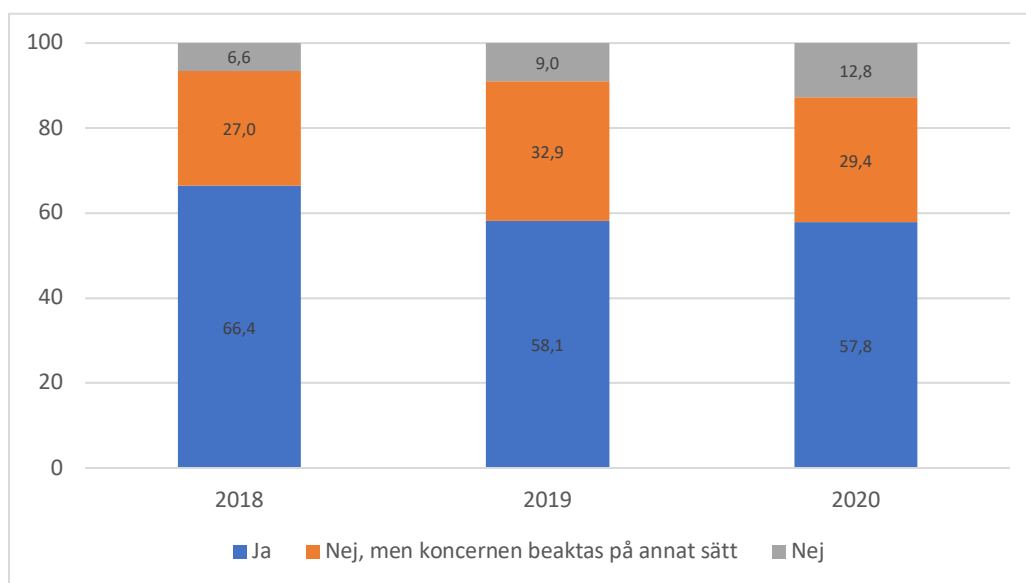
Fram till och med utgången av 2018 fanns det i normeringen från RKR (rekommendation 22, Delårsrapport) ett krav på att den kommunala koncernens räkenskaper skulle presenteras jämte kommunens om (i) de kommunala koncernföretagens andel av kommunkoncernens intäkter uppgår till minst 30 procent eller (ii) om de kommunala koncernföretagens balansomslutning uppgår till minst 30 procent av kommunkoncernens balansomslutning. Vidare angavs det i icke normerande text att kommuner som inte upprättar en sådan redovisning bör redovisa delårsresultat samt helårsprognos för respektive bolag. I normeringen som trädde i kraft från och med 2019 (RKR rekommendation R17, Delårsrapport, november 2018) finns inget motsvarande krav på sammanställda räkenskaper i delårsrapporten. Istället anges i icke normerande text att "[d]et är upp till varje kommun att avgöra i vad mån delårsrapporten ska innefatta sammanställda räkenskaper. Kommunerna bör härvid beakta om sammanställda räkenskaper krävs för att möjliggöra en relevant och tillräcklig grund för utvärdering av god ekonomisk hushållning". Kopplingen till god ekonomisk hushållning följer av att det i normerande text framgår att den förenklade förvaltningsberättelsen ska innehålla "[u]pplysningar om kommunens och kommunkoncernens förväntade utveckling avseende ekonomi och verksamhet utifrån målen om god ekonomisk hushållning".

Bakgrunden till förändringen av normeringen är proposition (2017/18:149) där det framgår att regeringen övervägt om det i lag ska ställas krav på att kommunala koncernföretag ska omfattas av delårsrapporten, men kommit fram till att kommunerna själva ska få avgöra om dessa ska omfattas av delårsrapporten. Regeringen betonar i propositionen att delårsrapporten är i första hand ett internt uppföljningsdokument och att eventuella behov av att utveckla delårsrapportens utformning och innehåll vidare bör prövas inom ramen för vad som ligger inom god redovisningssed.

I diagram 10 presenteras hur många kommuner som under perioden 2018-2020 upprättade sammanställda räkenskaper i delårsrapporten, och i diagram 12 och 13 presenteras denna information uppdelad för kommunerna över respektive under 30-procentsgränssena.

Delårsrapporten för 2018 är som tidigare nämnts sista året som det i normeringen fanns ett explicit krav på att den kommunala koncernens räkenskaper skulle presenteras jämte kommunens om minst 30 procent av kommunkoncernens intäkter eller balansomslutning härrörde från koncernföretagens intäkter respektive balansomslutning.

Diagram 10. Upprättas sammanställda räkenskaper? (procent)

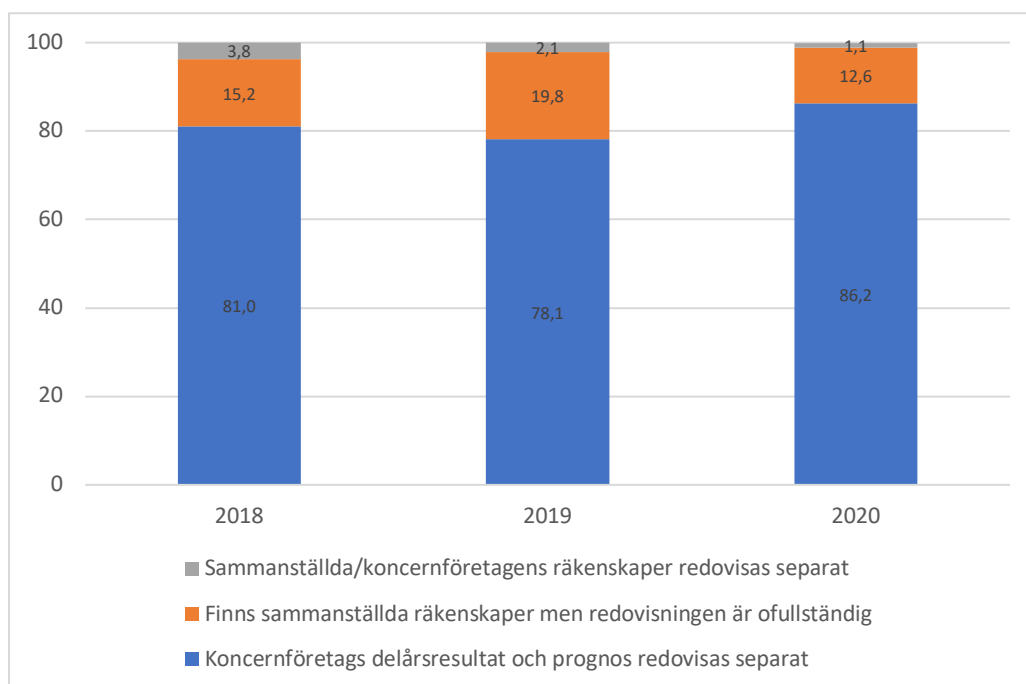


Kommentar: n=289

Som framgår av diagram 10 upprättar majoriteten av alla kommuner sammanställda räkenskaper i delårsrapporten. I delårsrapporterna för 2018 var det 66,4 procent som gjorde det och i delårsrapporterna för 2020 var det 57,8 procent. Andelen kommuner som upprättar sammanställda räkenskaper i delårsrapporten minskade således med 8,6 procentenheter under den studerade treårsperioden.

Vidare ska också nämnas att en stor andel av kommunerna som inte upprättar sammanställda räkenskaper i delårsrapporten har valt att beakta koncern på annat sätt. Som framgår av diagram 10 utgör denna grupp cirka en tredjedel av kommunerna. I diagram 11 presenteras hur koncernen i dessa fall har beaktats.

Diagram 11. Specifiering av ”Nej, men koncernen beaktas på annat sätt” (procent)

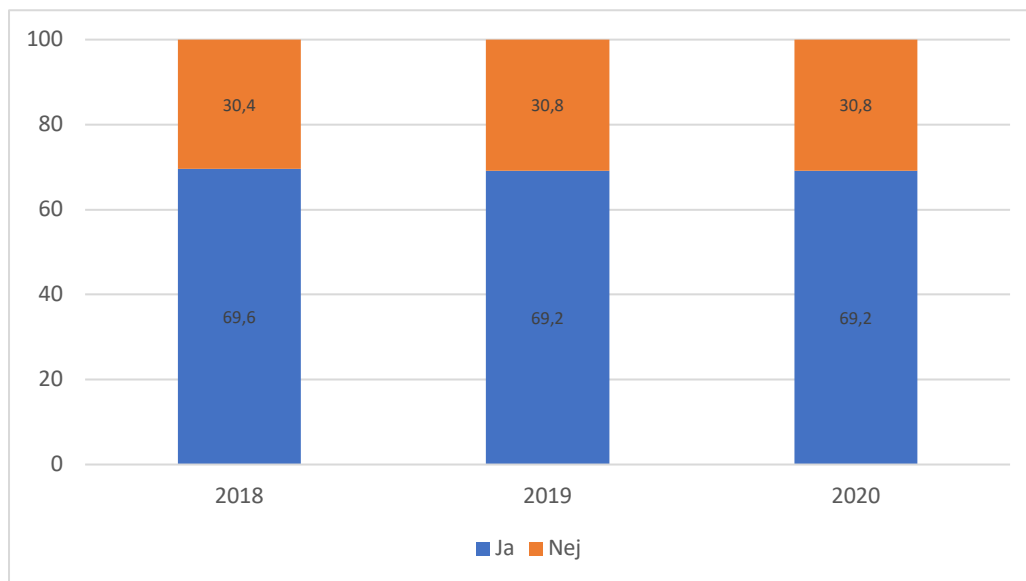


Kommentar: 2018 n=79, 2019 n=96 och 2020 n=89

Som framgår av diagram 11 är det klart vanligast förekommande att koncernföretags delårsresultat och prognos redovisas. Mindre vanligt förekommande är att sammanställda räkenskaper har upprättats, men att dessa inte är fullständiga. Exempelvis kan det finnas en resultaträkning men ingen balansräkning för koncernen. I ett fåtal fall förekommer det att sammanställda räkenskaper eller koncernföretags räkenskaper redovisas i ett separat dokument eller bilaga till delårsrapporten. Denna kategori innebär att kommunen i delårsrapporten inte har upprättat sammanställda räkenskaper utan hänvisat till separat delårsrapport för stadshuskoncernen eller bolagen, alternativt till en bilaga som inte varit tillgänglig i det material som vi haft tillgång till.

I diagram 12 presenteras andelen kommuner som var över respektive under någon av 30-procentsgränserna som tillämpades i normeringen fram till och med 2018.

Diagram 12. Andel kommuner över 30-procentsgränsen (procent)

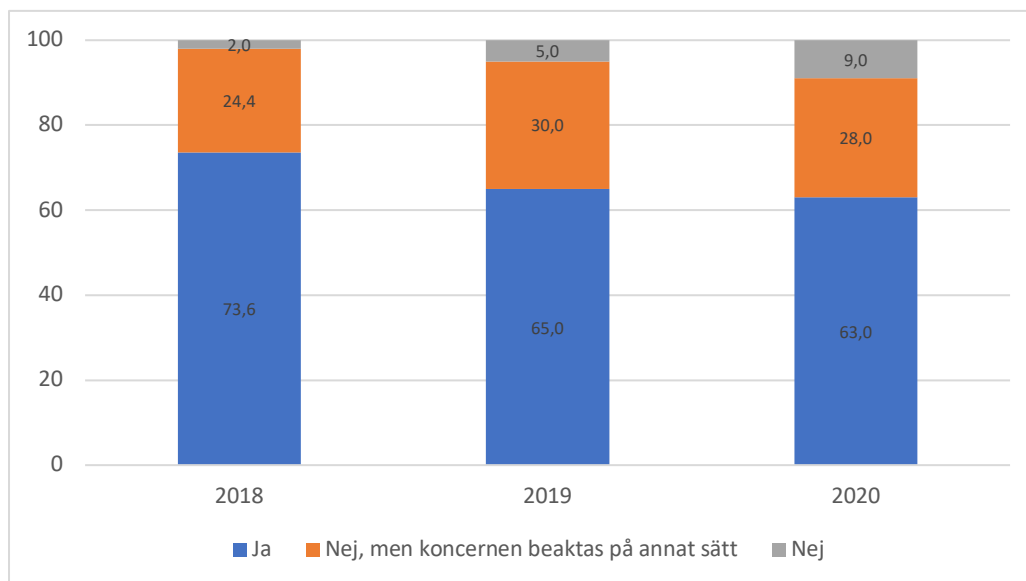


Kommentar: n=289

Under perioden var det drygt två tredjedelar av kommunerna där minst 30 procent av kommunkoncernens intäkter/balansomslutning härrörde från koncernföretagens intäkter/balansomslutning. Vad som inte framgår av den aggregerade statistiken för respektive år är att det finns vissa mindre variationer som tar ut varandra. 187 kommuner var över och 77 kommuner var under någon av 30-procentgränserna samtliga tre år av perioden. Resterande 25 kommuner var över någon av gränserna en eller två gånger under perioden.

I diagram 13 presenteras hur stor andel av kommunerna som respektive år var över någon av 30-procentsgränserna som upprättade sammanställda räkenskaper i delårsrapporten.

Diagram 13. Finns sammanställda räkenskaper i kommuner över någon av 30-procentsgränserna? (procent)



Kommentar: 2018 n=201, 2019 n=200 och 2020 n=200

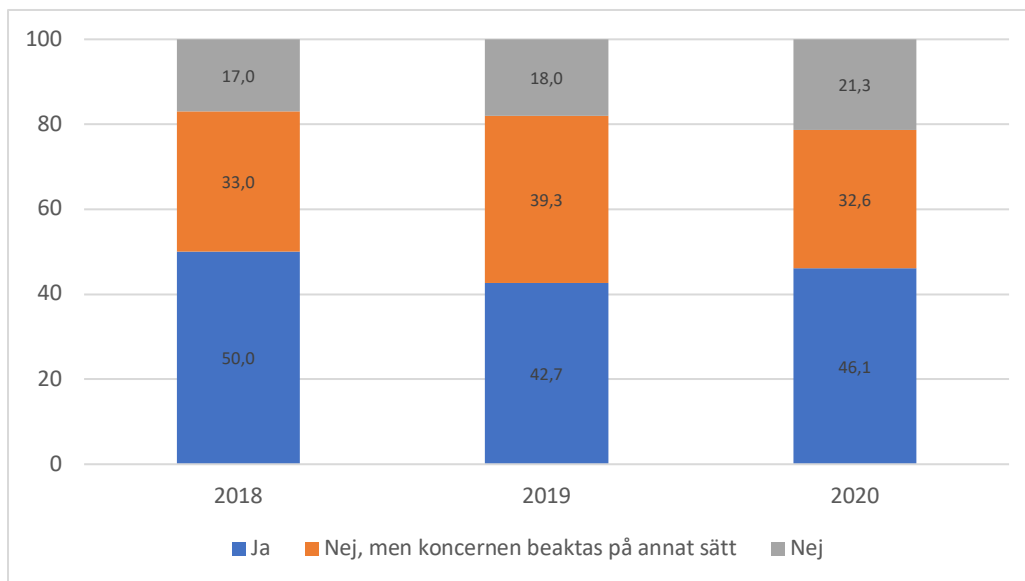
Under 2018, när det i normeringen fanns ett explicit krav på sammanställda räkenskaper i delårsrapporten, var det 73,6 procent av kommunerna över någon av 30-procentsgränserna som upprättade sammanställda räkenskaper. När kravet från och med 2019 togs bort, minskar andelen som väljer att upprätta sammanställda räkenskaper. 2019 var det 65,0 procent och 2020 var det 63,0 procent av kommunerna över någon av 30-procentsgränserna som upprättade sammanställda räkenskaper i delårsrapporten. Mellan periodens första och sista år minskade andelen som upprättade sammanställda räkenskaper i delårsrapporten således med 10,6 procentenheter. Det är också noterbart att merparten av kommunerna som var över någon av 30-procentsgränserna, men inte har upprättat sammanställda räkenskaper, beaktar koncernen på annat sätt i delårsrapporten. Under perioden sker dock en ökning, från 2,0 procent till 9,0 procent, när det gäller kommuner som inte alls beaktar koncernen i delårsrapporten.

Rensas de kommuner bort som inte varit över någon av 30-procentsgränserna under något av de studerade åren, kvarstår ett likartat mönster. Av kommunerna som var över någon av 30-procentsgränserna samtliga år av perioden var det 74,3 procent som under 2018

upprätta sammanställda räkenskaper i delårsrapporten, och 2019 och 2020 var det 65,8 procent respektive 64,7 procent (n=187).

I diagram 14 presenteras samma information men för kommunerna som under ett enskilt år var under 30-procentsgränsen.

Diagram 14. Finns sammanställda räkenskaper i kommuner under båda 30-procentsgränserna? (procent)



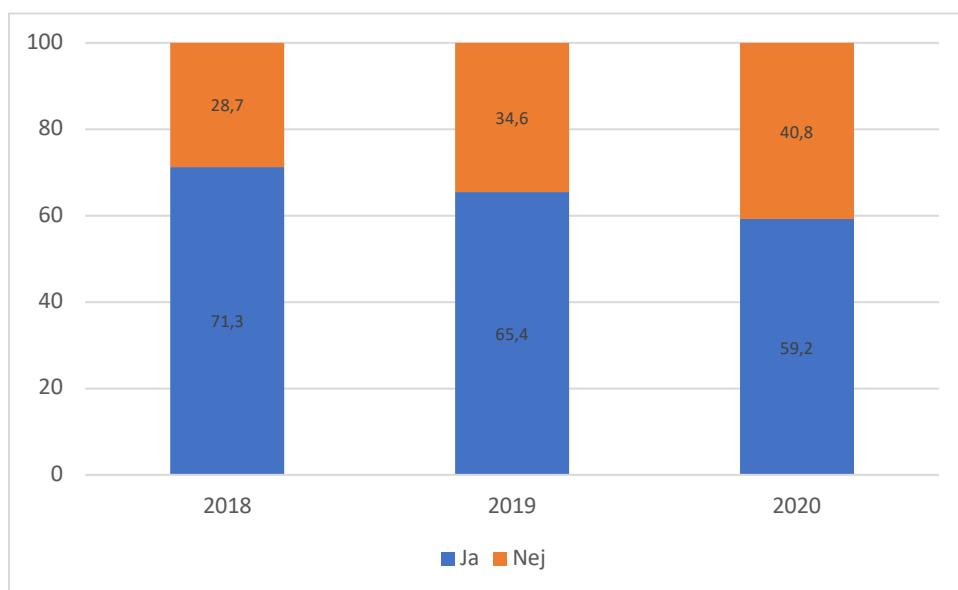
Kommentar: 2018 n=88, 2019 n=89 och 2020 n=89

Som framgår av diagram 14 var det under 2018 hälften av kommunerna, som var under 30-procentsgränsen, som frivilligt valde att upprätta sammanställda räkenskaper i delårsrapporten. Andelen minskar till 42,7 procent 2019 för att därefter öka något och uppgå till 46,1 procent 2020. Totalt sett över perioden skedde en minskning med 3,9 procentenheter. Även i gruppen av kommuner under båda 30-procentsgränserna är det vanligt att kommunerna som inte upprättar sammanställda räkenskaper ändå beaktar koncernen på annat sätt i delårsrapporten. Över tid sker dock en ökning även i denna grupp när det gäller andelen som inte alls beaktar koncernen i delårsrapporten.

6. Kassaflödesanalys

Det finns inget krav på att en kassaflödesanalys ska upprättas i delårsrapporten. En del kommuner har valt att göra det ändå. Andelen som upprättat en kassaflödesanalys för verksamheten som bedrivs i förvaltningsform, det vill säga redovisningsenheten kommunen, presenteras i diagram 15.

Diagram 15. Upprättas en kassaflödesanalys för redovisningsenheten kommunen? (procent)



Kommentar: n=289

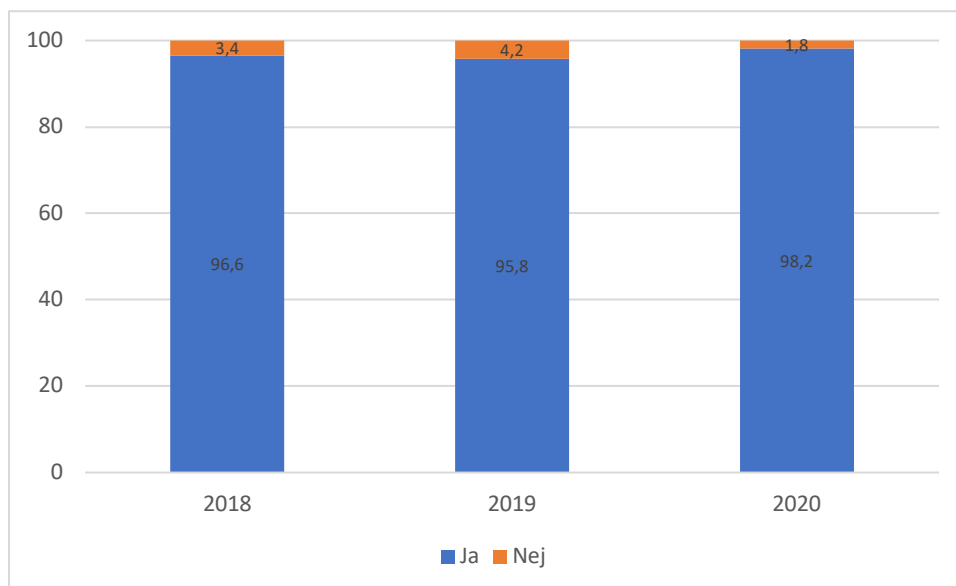
Som framgår av diagram 15 har andelen som upprättar en kassaflödesanalys för redovisningsenheten kommunen minskat under perioden, från 71,3 procent under 2018 till 59,2 under 2020. För gruppen av kommuner som upprättat någon form av kassaflödesanalys finns dock en del skillnader. För att kunna uttala oss om innehållet har vi använt RKR rekommendation R13 Kassaflödesanalys – det vill säga den normering som gäller för kassaflödesanalysen i årsredovisningen – som benchmark.

Vid upprättande av en kassaflödesanalys i årsredovisningen så ska periodens in- och utbetalningar hänförliga till den löpande verksamheten, investeringsverksamheten, finansieringsverksamheten samt, om sådana finns, bidrag till infrastruktur redovisas. För att möjliggöra jämförelse ska motsvarande post för motsvarande period föregående år anges.

Principerna för att beräkna dessa ska tillämpas konsekvent och omräkning eller justeringar ska göras av jämförelsetal, om det inte finns särskilda skäl, för att posterna ska vara jämförbara.

I de fall delårsrapporten innehåller en kassaflödesanalys för redovisningsenheten kommunkoncernen så har en klassificering gjorts av huruvida denna redovisning uppfyller kraven som ställs i RKR rekommendation R13. Klassificering presenteras i diagram 16.

Diagram 16. Uppfyller kassaflödesanalysen för redovisningsenheten kommunkoncernen kraven i RKR rekommendation R13? (procent)

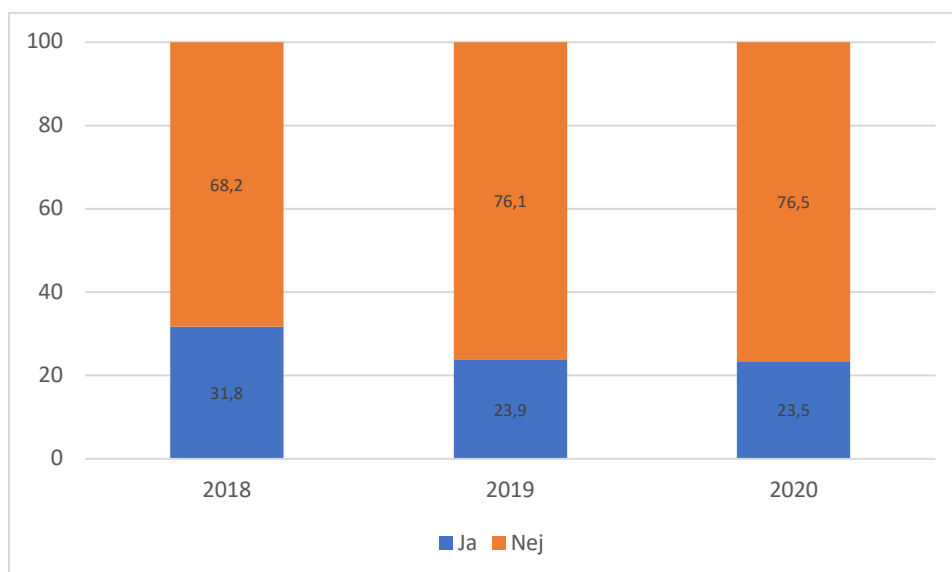


Kommentar: 2018 n=206, 2019 n=189 och 2020 n=171

Som framgår av diagram 16 så har nästan samtliga av kommunerna, som i delårsrapporten upprättat en kassaflödesanalys för redovisningsenheten kommunen, gjort det i enlighet med den normering som gäller för årsredovisningen.

Andelen kommuner som upprättat någon form av kassaflödesanalys för redovisningsenheten koncernen presenteras i diagram 17.

Diagram 17. Upprättas en kassaflödesanalys för redovisningsenheten kommunkoncernen?
(procent)

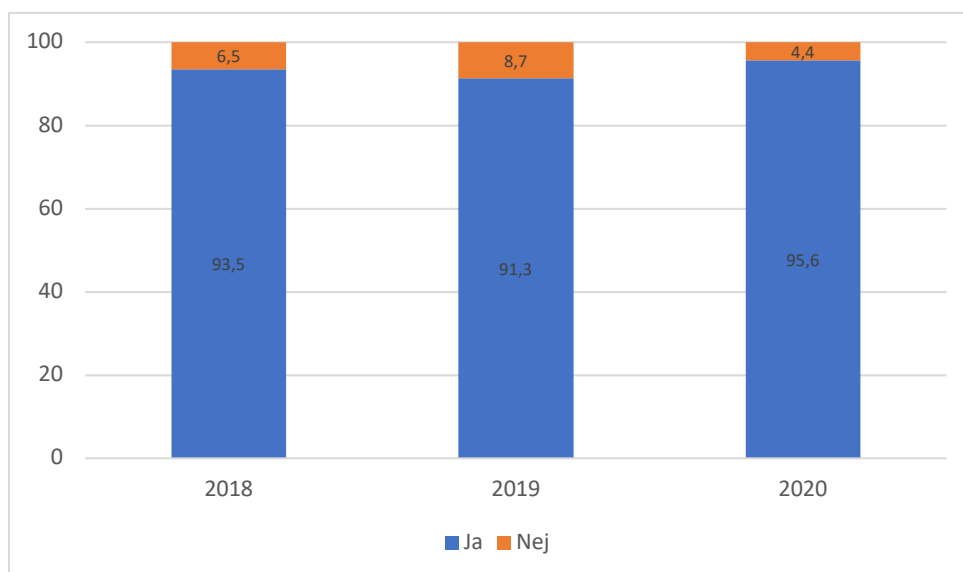


Kommentar: n=289

Som framgår av diagram 17 är det inte lika vanligt att en kassaflödesanalys upprättades för redovisningsenheten koncernen. I 2018 års delårsrapport – som är sista året det var obligatoriskt att upprätta sammanställda räkenskaper för kommunerna där minst 30 procent av kommunkoncernens intäkter/balansomslutning härrörde från koncernföretagens intäkter/balansomslutning – var det 31,8 procent som upprättade en kassaflödesanalys. En minskning sker därefter, då vissa kommuner upphör med att upprätta sammanställda räkenskaper i delårsrapporten. I 2019 och 2020 års delårsrapporter var det 23,9 procent respektive 23,5 procent av kommunerna som upprättade en kassaflödesanalys för redovisningsenheten kommunkoncernen.

Precis som tidigare har RKR rekommendation R13 använts som benchmark för att bedöma kassaflödesanalysens innehåll. Klassificering av kommunerna som i delårsrapporten har upprättat en kassaflödesanalys för redovisningsenheten kommunkoncernen presenteras i diagram 18.

Diagram 18. Uppfyller kassaflödesanalysen för redovisningsenheten koncernen kraven i RKR rekommendation R13? (procent)



Kommentar: 2018 n=92, 2019 n=69 och 2020 n=68

Återigen har nästan samtliga av kommunerna, som i delårsrapporten upprättat en kassaflödesanalys för redovisningsenheten kommunkoncernen, gjort det i enlighet med den normering som gäller för årsredovisningen.

I de fåtal fall som det finns en diskrepans mellan normeringen av kassaflödesanalysen i årsredovisningen, och redovisningen av kassaflödesanalysen i delårsrapporten, så är den vanligaste anledningen att det saknas poster från föregående år att jämföra delårsutfallet med.

7. Sammanfattning – så såg praxis ut under perioden 2018-2020

Föreliggande rapport visar att det, i vissa avseenden, har etablerats en tydlig praxis för delårsrapporten i kommunsektorn. Det gäller även för delar som inte är normerade. En kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga har med andra ord valt att redovisa på ett visst sätt, och därmed kan en god redovisningssed anses vara etablerad även inom vissa av områdena där explicit normering av delårsrapporten idag saknas.

Det finns viss variation när det gäller antalet sidor på delårsrapporten. Genomsnittet under perioden var 52 sidor, och cirka 75 procent av delårsrapporterna under perioden låg i intervallet 25-75 sidor. När det gäller perioden som delårsrapporten omfattar så har de allra flesta kommunerna valt att som periodens sista dag använda den 31 augusti. Från sista dagen av tidsperioden som delårsrapporten omfattar till att delårsrapporten hanteras av kommunfullmäktige tar det vanligtvis två till tre månader. Det innebär att kommunfullmäktige i merparten av kommunerna under den studerade perioden hanterade delårsrapporten antingen i oktober (drygt 60 procent) eller november (drygt 30 procent).

Den förenklade förvaltningsberättelsens innehåll uppvisar vissa variationer. Andelen kommuner som upprättat en förvaltningsberättelse som utifrån normeringen är fullständig har ökat. I delårsrapporten för 2020 var det drygt 60 procent av kommunerna som hade en fullständig förvaltningsberättelse.

Nästintill alla kommuner har upprättat drift- och investeringsredovisningar i delårsrapporterna under perioden 2018-2020. Innehållet varierar framförallt när det gäller driftredovisningens innehåll.

Andelen kommuner som upprättar sammanställda räkenskaper har minskat för varje år som gått av den studerade perioden. I delårsrapporten för 2020 var det knappt 58 procent av alla kommuner som upprättade sammanställda räkenskaper. Tittar man endast på gruppen av kommuner där minst 30 procent av kommunkoncernens intäkter/balansomslutning härrörde från koncernföretagens intäkter/balansomslutning, så var det 63 procent av dessa som i

2020 års delårsrapport upprättade sammanställda räkenskaper. Jämfört med 2018, som är sista året då det för kommunerna över någon av 30-procentsgränserna var obligatoriskt att upprätta sammanställda räkenskaper, så innebär det en minskning med 10,6 procentenheter. Många av kommunerna som inte upprättade sammanställda räkenskaper har i delårsrapporten dock beaktat kommunkoncernen på annat sätt.

Andelen av kommunerna som har upprättat en kassaflödesanalys har minskat under perioden. I 2020 års delårsrapport var det knappt 60 procent som gjorde det för redovisningsenheten, och för redovisningsenheten kommunkoncernen var det drygt 20 procent.

Referenser

Lag (SFS 2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Lag (SFS 1997:614) om kommunal redovisning.

Proposition (2017/18:149). En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning.

RKR, 2011, Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting.

RKR rekommendation 22, Delårsrapport, maj 2013.

RKR rekommendation R13, Kassaflödesanalys, november 2018.

RKR rekommendation R14, Drift- och investeringsredovisning, oktober 2019.

RKR rekommendation R15, Förvaltningsberättelse, oktober 2018.

RKR rekommendation R17, Delårsrapport, november 2018.

Statistiska centralbyrån. Räkenskapsammandraget,

https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_OE_OE0107/, data

hämtad 2021-08-18.