

Praxisundersökning 2021 års årsredovisningar

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 och regioners årsredovisningar 2021, 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 Ola Eriksson, Hans Petersson och Per-Åke Brunström, samtliga verksamma vid Kommunalekonomernas förening (KEF) samt redigerats av RKR:s kanslichef Torbjörn Tagesson. Arbetet har stämts av med och förankrats i den expertgrupp som är knuten till RKR. Med anledning av undersökningen har RKR i nyhetsbrev den 16 januari 2023 kommunicerat vissa gjorda observationer. Se följande länk:

[Lite tips inför bokslutsarbetet | RKR](#)

Rådet för kommunal redovisning är utgivare av rapporten och anser att den kan stimulera till utvecklingen av en praxis i enlighet med god redovisningssed. För skriftens sakinnehåll och slutsatser svarar dock författarna.

Nicholas Prigorowsky
Rådet för kommunal redovisning

Innehåll

Sammanfattning av de viktigaste resultaten	1
Upplysningar som ofta saknas eller är felaktiga	1
Undersökningens metod och genomförande	2
Undersökningens omfattning.....	2
Svarsfrekvens.....	3
Förvaltningsberättelsen	3
Rubrikstruktur	3
Förvaltningsberättelsens placering	3
Omfattning	3
Översikt över verksamhetens utveckling	4
Den kommunala koncernen.....	4
Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning.....	4
Händelser av väsentlig betydelse	4
Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten.....	4
God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning	5
Balanskravsresultat.....	5
Väsentliga personalförhållanden.....	5
Förväntad utveckling.....	5
Jämförelse med tidigare studier	5
Drift- och investeringsredovisning (DR/IR).....	5
Gemensamt för drift- och investeringsredovisning	5
Driftredovisningen.....	6
Investeringsredovisningen	6
Kassaflödesanalysen	6
Redovisningsprinciper och uppskattningar och bedömningar.....	7
Upplysningarnas placering	7
Varierande omfång.....	7
Kommunal särart	7

Val inom ramen för rekommendationerna	7
Avvikelse från rekommendationer och lagstiftning	8
Uppskattningar och bedömningar	8
Interna redovisningsprinciper	8
Avvikelse som påverkar resultat och ställning	9
Pensioner	9
Leasing	9
Avsättningar	9
Intäkter	9
Sammanställda räkenskaper	10
Justering av redovisningsprinciper	10
Konsolidering baserat på civilrättslig underkoncern	10
Övriga tilläggsupplysningar	11
Upplysning om särredovisningar	11
Revisionskostnader	11
Genomsnittlig nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar	11
Sakunniga revisorers granskning av räkenskaperna	11

Sammanfattning av de viktigaste resultaten

- Allt fler rättar till redovisning av leasing.
- Majoriteten intäktsredovisar nu i enlighet med LKBR.
- Många avviker från upplysningskrav.
- Fortfarande finns kommuner som bryter mot lagen vid redovisning av pensioner.
- Det förekommer att avsättningar görs för informella förpliktelser, vilket strider mot normeringen.
- Drift- och investeringsredovisning stämmer sällan med övriga räkenskaper.

Upplysningar som ofta saknas eller är felaktiga

- Genomsnittlig nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar.
- Visstidsförordnanden.
- Avsättningar - med beskrivningar, osäkerheter, antaganden, gottgörelser.
- Kostnader för räkenskapsrevision.
- Konsolideringsgrad av pensioner - som inte ska blandas ihop med aktualiseringsgrad av anställdas pensionsakter
- Särredovisningar.

Undersökningens metod och genomförande

Kommunalekonomernas förening har på uppdrag av Rådet för kommunal redovisning genomfört en praxisstudie på 2021 års årsredovisningar. Medverkande i studien har varit Ola Eriksson, Hans Petersson samt Per-Åke Brunström.

Undersökningens omfattning

Undersökningen utgörs av en enkät som skickats till samtliga kommuner och regioner. Enkäten har skickats till ekonomichef/direktör i respektive organisation. Enkäten har som mest 127 frågor, men normalt visas färre frågor beroende på de svar som lämnats.

Enkäten bygger delvis på motsvarande enkät som gjordes på 2013 års årsredovisning. KEF har upprättat förslag till enkät som testats på några av expertgruppens medlemmar. Efter inkomna synpunkter har enkäten justerats i samråd med Torbjörn Tagesson.

Enkäten har skickats med mail med två påminnelser.

25 årsredovisningar har också studerats med fokus på förvaltningsberättelse, drift- och investeringsredovisning samt noterna redovisningsprinciper samt uppskattningar och bedömningar. Urvalet av årsredovisningar för kommuner (22 st) har gjorts med spridning på kommungruppstillhörighet storlek och geografi. Dessutom har tre regioner med olika storlek studerats.

Vi har också tittat på 16 granskningsrapporter av de sakkunniga revisorerna för att se vilka avvikelser som kommenterats samt hur man yttrat sig över årsredovisningen.

Svarsfrekvens

13 av 20 regioner har svarat på enkäten, dvs 65 %. Kommunerna svar har fördelat sig enligt följande:

Kommungrupp	Svarsfrekvens
A1. Storstäder	100%
A2. Pendlingskommun nära storstad	72%
B3. Större stad	62%
B4. Pendlingskommun nära större stad	62%
B5. Lågpendlingskommun nära större stad	74%
C6. Mindre stad/tätort	69%
C7. Pendlingskommun nära mindre stad/tätort	62%
C8. Landsbygdskommun	70%
C9. Landsbygdskommun med besöksnäring	80%
Totalt	68%

Den totala svarsfrekvensen för kommuner och regioner 2013 var 80 %.

Förvaltningsberättelsen

Rubrikstruktur

De obligatoriska rubrikerna enligt RKR 15 har fått stort genomslag, endast 2 av 25 årsredovisningar har en helt annan struktur. RKR 15 normerar emellertid inte ordningen på de obligatoriska rubrikerna och i praxis varierar också detta, vilket ibland försvåra för en extern läsare, t.ex. när Den kommunala koncernen läggs på slutet. När det gäller vad som redovisas under rubrikerna varierar det var delar som finansiell analys, mål, omvärldsanalys och andra analyser placeras i förvaltningsberättelsen.

Förvaltningsberättelsens placering

83 % av de granskade årsredovisningarna har förvaltningsberättelsen i direkt anslutning till de finansiella rapporterna.

Omfattning

Förvaltningsberättelsen omfattar mellan 12–81 sidor och i genomsnitt 38 sidor för de 25 studerade årsredovisningarna. Någon korrelation mellan antalet sidor och kommun/regionstorlek finns inte.

Översikt över verksamhetens utveckling

Följsamheten till exemplet på tabell i rekommendationen är stor. Kommentarer till tabellen är dock mindre vanliga. Avsnittet omfattar 0,5-2 sidor.

Den kommunala koncernen

Avsnittet omfattar 1-7 sidor. En redovisning av privata utförare saknas i de flesta kommuner och regioner

Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning

Majoriteten av de studerade kommunerna och regionerna förefaller inte ha tagit tillräcklig hänsyn till skrivningen att "Ett förhållande ska anses vara viktigt för bedömningen av resultat eller ekonomisk ställning om det har väsentlig påverkan på den kommunala koncernens eller kommunens verksamhet". Stort och litet blandas i beskrivningarna.

Beskrivning av väsentliga risker, finansiella risker och pensioner finns i 75 % av de studerade dokumenten. Kommun och koncern kommenteras i 61 % av fallen. Det som ofta saknas är konsekvensbeskrivningar. Endast 23 % har med någon form av konsekvensbeskrivning.

Konsolideringsgraden, dvs andel av pensionsförpliktelser som täcks av medel i stiftelse, försäkring eller egna förvaltade pensionsmedel, anges i 35 % av de 25 studerade årsredovisningarna. Enligt enkäten så anger 54 % att de lämnat upplysning om konsolideringsgraden. Sannolikt har många blandat ihop konsolideringsgraden med aktualiseringsgraden, dvs andel av personakterna för nuvarande och tidigare anställd personal som är uppdaterad avseende pensionsgrundande anställningar. Om man rensar bort alla som angivit en konsolideringsgrad på mellan 96 och 100 % (vilket är en vanlig aktualiseringsgrad) så blir siffran enligt enkäten 33 %.

Avsnittet omfattar 1,5-25 sidor, i genomsnitt 5 sidor.

Händelser av väsentlig betydelse

Avsnittet omfattar 1-14 sidor, i genomsnitt 3 sidor. Avsnittet innehåller en variation av interna och externa händelser i stort och smått. Allt från pandemi till exempelvis utdelning av 19 000 reflexer. Koppling till de finansiella rapporterna saknas för det mesta.

Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten

Avsnittet omfattar 0,5-35 sidor, i genomsnitt 5 sidor. Det har ännu inte utvecklats någon enhetlig praxis vad gäller innehållet som presenteras i detta avsnitt. I vissa fall saknas information som skulle vara värdefull för att förstå årsredovisningens övriga innehåll.

God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning

Avsnittet omfattar 1–48 sidor, i genomsnitt 11 sidor. Upplysningar om total budgetavvikelse och förklaringar finns i 74 % av fallen. Budgetavvikelse för kommunkoncernen finns i 22 % av årsredovisningarna. Utvärdering av ekonomisk ställning finns i 48 % för kommunen/regionen, och i 35 % för kommunkoncernen.

Balanskravsresultat

Avsnittet omfattar 0,5–3 sidor. Samtliga balanskravsutredningar är korrekta för 2021. Däremot förekommer jämförelseår med felaktiga poster.

Väsentliga personalförhållanden

Avsnittet omfattar 0,5–10 sidor, i genomsnitt 4 sidor. I knappt hälften av fallen omfattar avsnittet både kommun/region och kommunkoncern. Vanligast är att de nyckeltal som redovisas bara kommenteras till viss del. Koppling till de finansiella rapporterna är ovanligt.

Förväntad utveckling

Avsnittet omfattar 0,5–7 sidor i genomsnitt 2 sidor. Innehåller i vissa fall kommentarer om planerad/budgeterad verksamhet. Väldigt lite om risker och möjligheter. Några har kommenterat kriget i Ukraina (händelse efter bokslutsdatum).

Jämförelse med tidigare studier

Strukturen har, som nämnts tidigare, blivit bättre och tydligare. Koncernperspektivet har blivit bättre och mer integrerat i texterna men det finns mer kvar att göra. Kraven på innehåll under respektive rubrik har gjort att mer relevant information än tidigare har lämnats. Den finansiella analysen har däremot blivit mindre omfattande och sämre vilket gör den externa analysen svårare.

Drift- och investeringsredovisning (DR/IR)

Gemensamt för drift- och investeringsredovisning

Genomgången av de 25 årsredovisningarna visar att praxis avseende hur dessa rapporter presenteras i årsredovisningen ännu varierar. DR och IR rubriceras ibland som de vore en upplysning i förvaltningsberättelse eller i ett eget avsnitt utanför "Räkenskaper", samt även efter notapparaten.

Verbala kommentarer till DR/IR:s utfall kan hamna antingen i förvaltningsberättelsen under "Total budgetavvikelse och förklaringar till denna" eller i anslutning till DR/IR beroende på förvaltningsberättelsens detaljeringsgrad. Ibland blir det upprepade information.

Driftredovisningen

Följsamhet mot i RKR R14 föreslagna DR-scheman är stor.

Vanligast att DR är nämndsindelad och att budgetposterna och budgetavvikelser redovisas netto.

Kostnader och intäkter redovisas brutto i ca hälften av fallen och kan jämföras med föregående år kostnader och intäkter i färre fall.

Endast i ett fåtal fall summerar DR:s intäkter och kostnader till samma belopp som resultaträkningens Verksamhetens intäkter och Verksamhetens kostnader, dvs det saknas ofta en justeringspost som förklarar eventuella skillnader.

Generellt lämnas inga uppgifter om utgiftsbeslut för budget (belopp och tidpunkt) som tagits under året.

Vi har inte hittat något exempel på att budgetposter omräknats på grund av att budgeten inte baserats på samma principer som externredovisningen.

Investeringsredovisningen

IR:s indelning är oftast en kombination av nämnd med underindelning av projekt/tillgångstyper.

Fleråriga projekt särredovisas som pågående eller färdigställda samt avstäms både mot årets budget och totalt beslutat anslag i mindre än hälften av fallen.

Mindre än hälften upprättar IR för företagen.

I hälften av fallen summerar IR inte till samma belopp som kassaflödesanalysens poster och förklaring till skillnaden saknas.

Utgiftsbeslut tagna under året anges i fåtal fall.

Följsamhet mot R14 föreslagna IR-scheman är låg. Störst avvikelser avser särredovisning av pågående och färdigställda investeringar samt av budgetavstämning mot total budget och årsbudget.

Kassaflödesanalysen

I enkäten har cirka 15 % svarat att man tillämpar direkt metod vid upprättande av kassaflödesanalysen. Ett antal stickprov av de respondenter som angett detta, visade dock att man i själva verket använt indirekt metod. Denna diskrepans väcker frågor om

såväl kunskapsnivån hos vissa respondenter samt reliabiliteten avseende denna fråga i enkätstudien. Vi kan notera att 17 % av kommunerna och 22 % av regionerna, utöver normeringens krav valt att även jämför kassaflödet med budget. Naturligt nog så underlättar en sådan kolumn förutsättningarna för att kunna analysera kassaflödet. Kommentarer och analys av kassaflödet är inte särskilt utvecklad.

Redovisningsprinciper och uppskattningar och bedömningar

Upplysningarnas placering

5 av 25 studerade årsredovisningar har en egen not för uppskattningar och bedömningar. Upplysningar om redovisningsprinciper lämnas inte alltid i noten för redovisningsprinciper. En del upplysningar finns i stället i förvaltningsberättelsen t.ex. avseende kommunkoncernen.

Varierande omfattning

Redovisningsprinciperna för de studerade årsredovisningarna är av olika omfattning. Denna variation i omfattning beror inte enbart på att komplexiteten i de ekonomiska transaktionerna skiljer sig åt mellan kommunerna utan även utifrån hur man tolkat och tillämpat den kvalitativa egenskapen begriplighet (jfr Konceptuellt ramverk).

Kommunal särart

Kommunal särart beskrivs i de studerade årsredovisningarna mest frekvent för blandmodellen, principer för konsolidering av de sammanställda räkenskaperna och periodisering av avgifter och offentliga investeringsbidrag samt skatteintäkter.

Mindre vanligt är uppgift om undantagna kommunkoncernföretag samt kommunkoncernföretag av särskild betydelse. Servicepotential som grund för aktivering av materiella anläggningstillgångar är också ovanligt. Bidrag till infrastruktur kommenteras endast i ett fåtal av de studerade årsredovisningarna, men det kan ju bero på att sådana bidrag inte lämnats i övriga fall. Kommentarer avseende skillnad i diskonteringsränta för pensioner mellan kommunen och företagen har vi inte hittat något exempel på.

Val inom ramen för rekommendationerna

Av enkäten framgår att 77 % lämnar upplysning om gräns för mindre värde för materiella anläggningstillgångar. Av dessa tillämpar 38 % ett halvt prisbasbelopp, 48 % ett helt prisbasbelopp, övriga har olika explicita beloppsgränser.

Vad gäller fastställd gräns för mindre värde för immateriella anläggningstillgångar så anger 32 % att man inte har någon fastställd gräns medan 58 % anger att man har samma gräns som för materiella.

Avvikelse från rekommendationer och lagstiftning

Enligt enkäten är uppgift om avvikelse från rekommendationer vanligast för Leasing (61 st), Materiella anläggningstillgångar (24 st), Intäkter (20 st) för övriga rekommendationer är antalet färre än 10 per rekommendation. Mer vanligt är att ange hur man redovisar, som för en initierad läsare innebär att det är en avvikelse, utan att explicit ange att det är en avvikelse och utan att ange skälen för avvikelsen.

Enkätsvaren indikerar att betydligt fler avvikelser borde ha rapporterats och motiverats.

Av de 25 studerade årsredovisningarna har 10 uppgivit att man avviker från RKR:s rekommendationer och 3 att man inte följer LKBR. Inte i någon av de 25 studerade årsredovisningarna har man angivit att man avviker från de grundläggande redovisningsprinciperna. Endast en kommun har motiverat sin avvikelse med rättvisande bild. Inte någon har lämnat uppgift om hur avvikelserns påverkan på resultat och ställning.

Uppskattningar och bedömningar

Vanligast upplysningen om uppskattningar och bedömningar är

	Dokumentstudie	Enkät
Grund för jämförelsestörande poster	36 %	41 %
Avsättningar	16 %	35 %
Periodisering av tex riktade statsbidrag	16 %	

Interna redovisningsprinciper

I 8 av de 25 studerade årsredovisningar har man upplyst om interna redovisningsprinciper. Ibland i anslutning till avsnittet redovisningsprinciper ibland i anslutning till driftredovisningen. Vanligast är upplysning om personalomkostnader, internränta och interna tjänsteköp.

Avvikelser som påverkar resultat och ställning

Pensioner

I enkäten anger 94 % av respondenterna att man tillämpar blandmodellen. Motsvarande siffra 2013 var 91 %. Några av dem som inte tillämpar blandmodellen har kommenterat att man redovisar både fullskuld och blandmodell i årsredovisningen.

Leasing

Av respondenterna som besvarat enkäten uppger 51 % att man redovisar några leasingavtal som finansiell leasing medan 49 % inte redovisar några leasingavtal som finansiell leasing. I praxisundersökningen 2013 var det endast 27 % som angav att man redovisade något leasingavtal som finansiell leasing medan 73 % inte gjorde det. Av textkommentarerna framgår att många håller på med en inventering av sina leasingavtal med sikte på att redovisa rätt 2022 eller 2023.

Avsättningar

Av de respondenter som svarat på enkäten uppger 17 % att man tagit upp informella förpliktelse som avsättning, något som inte är tillåtet från räkenskapsåret 2011.

Intäkter

Majoriteten av respondenterna uppger att man övergått till att intäktsredovisa exploateringsbidrag i enlighet med gällande normering. Endast 13 % (7 kommuner) av de kommuner som fått exploateringsbidrag periodiserar detta, i strid mot normeringen, i takt med investeringens nyttjandeperiod.

En klar majoritet av respondenterna anger att man i enlighet med normeringen periodiserar anläggningsavgifter för VA. Däremot kan man konstatera stora skillnader i över vilken tid som inkomsten periodiseras. Enligt enkätsvaren varierar denna tid mellan 5 och 80 år. Fyra kommuner anger emellertid att man, i strid mot bruttoredovisningsprincipen, redovisar anläggningsavgifter för VA som minskning av anläggningstillgångens värde.

Majoriteten av respondenterna uppger att man intäktsredovisar icke offentliga investeringsbidrag i enlighet med intäktskriterierna. Fortfarande uppger dock 12 respondenter att man periodiserar icke offentliga investeringsbidrag i takt med anläggningens nyttjandeperiod.

Sammanställda räkenskaper

Justering av redovisningsprinciper

Av svaren framgår att det är vanligare att man inte justerar till kommunens redovisningsprinciper än att man gör det.

	Ja	Nej	Delvis	Ej tillämpligt
Uppskrivningar	29	34	1	132
Värdering av finansiella instrument	10	38	2	146
Finansiell leasing	14	60	5	117
Avsättningar	29	53	4	110
Nedskrivningar	28	56	2	110
Anskaffningsvärde materiella anläggningstillgångar	37	61	2	96

Av de som angivit att det ej är tillämpligt att justera för anskaffningsvärde avseende materiella anläggningstillgångar, är det ca 15 % som använder ett prisbasbelopp eller mer som gräns för mindre värde. Jämfört med 2013 är det dock två till tre gånger fler som nu gör justeringar.

Av respondenterna är det 23 % anger, helt eller delvis, att justering inte har skett till kommunens redovisning i årsredovisningen.

Konsolidering baserat på civilrättslig underkoncern

Av enkätsvaren framgår att 35 % upprättar de sammanställda räkenskaperna baserat på bokslut från en underkoncern. 2013 var motsvarande siffra 39 %. Ett fåtal har både för 2013 och 2021 angivit att man inte gjort nödvändiga justeringar för att konsolidering baserad på underkoncern ska bli korrekt.

Övriga tilläggsupplysningar

Upplysning om särredovisningar

En dryg tredjedel (36 %) har inte lämnat uppgift om att särredovisning för VA upprättats och var den finns tillgänglig. Det verkar finnas en missuppfattning om att i de fall verksamheten bedrivs i bolag så behöver man inte upplysa i kommunens årsredovisning om detta. Frågan har bara ställts om VA redovisning eftersom alla kommuner har det. Det finns emellertid en risk att samma missuppfattning råder för övriga särredovisningar.

Revisionskostnader

Av respondenterna uppger 82 % att man i separat not lämnar upplysning om revisionskostnader för räkenskapsrevision medan 18 % inte lämnar denna upplysning.

Genomsnittlig nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar

Ca 70 % har lämnat uppgift om genomsnittlig nyttjandeperiod för materiella tillgångar. Några kommuner har emellertid missförstått hur genomsnittlig nyttjandeperiod ska beräknas och lämnat istället uppgift om intervall för nyttjandeperioderna för respektive tillgångsslag.

Man kan konstatera att genomsnittlig nyttjandeperiod varierar mycket både mellan kommuner och mellan regioner.

Sakunniga revisorers granskning av räkenskaperna

Av enkätsvaren framgår att hur mycket resurser man lägger på granskning av räkenskaperna varierar mycket mellan olika kommuner och mellan olika regioner.

Granskningen av de 16 sakkunnirapporterna indikerar också på stor variation i hur granskningen genomförs samt enligt vilken standard som granskningen sker.

Yttrandena om räkenskaperna lämnas med olika grad av säkerhet (dubbel negation eller positivt) och med olika riktning: rättvisande bild eller regelefterlevnad. Endast i undantagsfall gäller yttrandet hela årsredovisningen.