REKOMMENDATION R15

Förvaltningsberättelse

Mars 2026

RKR
Rådet för kommunal redovisning

Innehåll

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

Rekommendationens bindande verkan

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

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

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

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

Det är aldrig förenligt med god redovisnings-sed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).

Lagregler

Innehållet i förvaltningsberättelsen regleras i 11 kap. LKBR.

Definitioner

I denna rekommendation betyder

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

finansiella räkningar – de räkningar som finns i årsredovisning i form av resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, noter samt drift- och investeringsredovisning

kommun – kommun, region och kommunalförbund (I alla exempel och förslag på texter i rekommendationen kan följaktligen kommun ersättas med det begrepp som är relevant i den organisation det gäller)

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

kommunalt koncernföretag – juridisk person över vars verksamhet, mål och strategier kommunen har ett varaktigt betydande inflytande. Kommunen kan utöva ett sådant inflytande själv eller tillsammans med ett eller flera kommunala koncernföretag. Om inflytandet inte är betydande anses den juridiska personen ändå vara ett kommunalt koncernföretag om den har särskild betydelse för kommunens verksamhet eller ekonomi (se 2 kap. 5 § LKBR). I rekommendation RKR R16 Sammanställda räkenskaper finns normering av vilka koncernföretag som kan undantas från de sammanställda räkenskaperna samt när sammanställda räkenskaper ej behöver upprättas

medelsförvaltning – placering och upplåning av medel (prop. 2016/17:171 s. 423)

privata utförare – en juridisk person eller en enskild individ som har hand om skötseln av en kommunal angelägenhet. Med en privat utförare avses inte hel- eller delägda kommunala bolag och inte heller kommunala stiftelser eller föreningar. Med en privat utförare avses inte heller en enskild som driver en fristående skola (se prop. 2013/14:118)

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

övriga externa utförare – juridisk person som har hand om skötseln av en kommunal angelägenhet via gemensam nämnd eller avtalssamverkan, men som inte omfattas av privata utförare eller andra företag med ägarintresse.

Upprättande av Förvaltningsberättelse

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

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

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

Förvaltningsberättelsen ska innehålla följande huvudrubriker:

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

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

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

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

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

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

Översikt över verksamhetens utveckling

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

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

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

Den kommunala koncernen

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

Vidare ska förvaltningsberättelsen enligt 11 kap. 13 § LKBR även innehålla upplysningar om sådana privata utförare enligt 10 kap. 7 § kommunallagen (2017:725) som inte är kommunala koncernföretag. Enligt 9 kap. KL kan även kommunala angelägenheter överlåtas genom gemensam nämnd (19-20 §§) samt avtalssamverkan (37 §). Upplysningar om denna typ av samverkan ska lämnas i detta avsnitt. Upplysningar om privata utförare och övriga externa utförare ska dock endast lämnas om sådana förhållanden som är av väsentlig betydelse för bedömningen av kommunens verksamhet eller ekonomiska ställning.

Av beskrivningen ska det framgå vilka enheter som är koncernföretag och som ingår respektive inte ingår i de sammanställda räkenskaperna. Dessutom ska beskrivningen visa vilka enheter som är delägda företag som inte är koncernföretag.

Om kommunen under räkenskapsåret inte har varit ägare av koncernföretag, inte varit delägare i företag som ej är koncernföretag samt ej anlitat övriga externa utförare eller privata utförare med väsentlig betydelse för kommunens ekonomi och/eller verksamhet, ska detta anges.

Beskrivningen av den kommunala koncernen, delägda företag som ej är koncernföretag, väsentliga privata utförare samt övriga externa utförare, dvs. kommunens samlade verksamhet kan ske med stöd av ett organisationsschema (se bilaga 2 för exempel).

Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning

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

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

Vad som är viktiga förhållanden varierar mellan olika kommuner och över tid. Exempel på sådana viktiga förhållanden kan vara

- väsentliga förändringar i verksamheten
- internationella skeenden
- politiska beslut
- utvecklingen på arbetsmarknaden
- demografiska förändringar
- andra faktorer som leder till behovsförändringar avseende kommunal service
- klimatförändringar

- marknadsförändringar (exempelvis på bostadsmarknaden, men även avseende makroekonomiska faktorer såsom ränteförändringar).

Upplysningar om viktiga förhållanden ska inkludera konsekvensbeskrivningar samt en analys av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer avseende gjorda uppskattningar och bedömningar samt vidtagna åtgärder. Upplysningarna om risker kan lämnas i en översiktlig uppställning (se exempel i bilaga 3).

Vad som är viktigt ur ett risk- och konsekvens-perspektiv varierar mellan olika kommuner och över tid. (se exempel i bilaga 3)

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översiktlig uppföljning av hur fullmäktiges riktlinjer för medelsförvaltningen tillämpats.

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

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

Exempel på upplysningar om finansiella risker finns i bilaga 4.

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

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

Kännedom om total pensionsförpliktelse är nödvändig för att det ska vara möjligt att

bedöma den kommunala koncernens och kommunens ekonomiska ställning.

Följande upplysningar lämnas för kommunen och kommunkoncernen

Pensionsförpliktelse

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

Det ska även finnas en beskrivning av hur reglering av pensionsförpliktelserna ska finansieras.

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

Händelser av väsentligbetydelse

Av 11 kap. 3 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för den kommunala koncernen och kommunen som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Händelser av väsentlig betydelse efter balansdagen avser händelser fram till och med den dag då årsredovisningen beslutas i styrelsen och lämnas över till fullmäktige och revisorerna.

Upplysning ska lämnas om hur händelser av väsentlig betydelse påverkar de finansiella räkningarna.

Upplysningarna om händelser efter balansdagen ska delas upp i händelser som har beaktats vid upprättande av finansiella räkningar och händelser som endast föranleder ett krav på upplysningar (se RKR R22 Händelser efter balansdagen).

Upplysningarna kan exempelvis innehålla beskrivningar utifrån nettoinvesteringar, skulder, intäkter, kostnader och årets resultat.

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

Om inga sådana väsentliga händelser som avses i 11 kap. 3 och 12 §§ LKBR har inträffat under räkenskapsåret och/eller efter balansdagen ska detta förhållande anges.

Styrning och uppföljning

Av 11 kap. 7 och 12 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om andra förhållanden än de som anges i 2-5 §§ som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den kommunala koncernens och kommunens verksamhet. **Det innebär att upplysningar om väsentliga aspekter avseende styrning, uppföljning och intern kontroll ska lämnas för den kommunala koncernen och kommunen**. Upplysningar *kan* också lämnas för väsentliga koncernenheter såsom nämnder och kommunala koncernföretag.

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

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

God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning

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

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

Upplysningarna ska inkludera en utvärdering av ekonomisk ställning samt en avstämning av ekonomi och verksamhet utifrån mål och riktlinjer med betydelse för god ekonomisk hushållning.

En välfungerande uppföljning och utvärdering av ekonomi och verksamhet är nödvändiga förutsättningar för god ekonomisk hushållning. För att kunna bedriva verksamheten på ett kostnadseffektivt och ändamålsenligt sätt krävs tydliga och mätbara mål samt en rättvisande och tillförlitlig redovisning som ger information om avvikelser gentemot uppställda mål (prop. 2003/04:105, s. 11 f.). Exempel på hur målavstämning kan göras i tabellform finns i bilaga 5.

Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysning om den totala budgetavvikelsen och förklaringar till den.

Av 11 kap. 6a § KL framgår att budgeten ska innehålla en redogörelse för ekonomin i de kommunala koncernföretagen.

Om budget för den kommunala koncernen upprättas så ska budgetavvikelsen lämnas för den kommunala koncernen och för kommunen.

I de fall budget för den kommunala koncernen inte upprättas ska istället en redogörelse för ekonomin i de kommunala koncernföretagen göras.

Budgetuppföljningen kan beröra resultatbudget, balansbudget, driftsbudget och investeringsbudget.

Balanskravsresultat

Enligt 11 kap. 10 § LKBR ska upplysningar om årets resultat efter balanskravsjusteringar och balanskravsresultatet redovisas i förvaltningsberättelsen. Vidare framgår att vid beräkningen av balanskravsresultatet, som är kopplat till kommunallagens balanskrav, ska årets resultat rensas för vissa poster som inte härrör från den egentliga verksamheten.

Denna beräkning ska ske enligt följande:

=	**Årets resultat enligt resultaträkningen**
-	**Samtliga realisationsvinster**
+	**Realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet**
+	**Realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet**
-/+	**Orealiserade vinster och förluster i värdepapper**
+/-	**Återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper**
=	**Årets resultat efter balanskravsjusteringar**
-	**Reservering av medel till resultatreserv**
+	**Användning av medel från resultatreserv**
+	**Användning av medel från resultatutjämningsreserv**
=	**Balanskravsresultat**

Denna uppställning ska ses som en fullständig uppräkning av de poster som ska ingå i beräkningen av balanskravs-resultatet. Det innebär att inga andra poster får ingå i beräkningen av balanskravsresultatet. Dock behöver raderna för förändring av resultatreserv samt resultatutjämningsreserv endast ingå i de fall kommunen har beslutat om sådana reserver.

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

Återföring får dock ske av realisationsvinster och realisationsförluster enligt undantagsmöjligheten. Det är i vissa särskilda fall möjligt att använda medel från försäljningen av en anläggningstillgång för löpande behov utan att det kan anses strida mot god ekonomisk hushållning. Det kan t.ex. vara då försäljningen är ett led i en omstrukturering, vilket kan vara fallet när en verksamhet inte längre ska bedrivas på grund av befolkningsstrukturella förändringar och då en försäljning medför lägre framtida kostnader (prop. 2003/04:105 s. 9).

Orealiserade vinster och förluster i värde-papper, samt återföringar av orealiserade vinster och förluster i värdepapper vid en efterföljande uppgång på marknaden, ska inte ingå i det justerade resultatet. Detta gäller även vid värdering av förvaltningstillgångar som överförts till pensionsstiftelser.

I samband med att värdepapper realiseras ska även tidigare års orealiserade vinster och förluster i värdepapper återföras. Denna återföring omfattar även den del av orealiserade vinster och förluster i värdepapper som redovisades som byte av redovisningsprincip mot eget kapital vid övergången till ny lagstiftning 2019.

Det lägsta av antingen årets resultat eller årets resultat efter balanskravsjusteringar används vid bedömningen av om reservering till resultatreserv (RER) får göras enligt 11

kap. 14 § kommunallagen.

Möjligheten att reservera medel till en resultatutjämningsreserv (RUR) upphör i och med räkenskapsåret 2023. Under en övergångsperiod fram till år 2033 finns dock möjlighet för en kommun som har en RUR att ta i anspråk medel ur reserven i enlighet med tidigare regelverk, dvs. för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel.

Balanskravsutredningen enligt ovan görs avgränsat till kommunen, lämpligen i tabellform. Utöver det aktuella räkenskapsåret kan det vara lämpligt att redovisa de två föregående åren som jämförelseår.

Vid ett negativt balanskravsresultat får kommuner, som vill ta hänsyn till andra bedömningar som man anser vara förenliga med god ekonomisk hushållning, hantera dessa inom ramen för kommunallagens regler om synnerliga skäl (prop. 1996/97:52 s. 38 och 94). **Om synnerliga skäl åberopas, ska dessa skäl anges tydligt**. Sådana justeringar hanteras på raderna efter balanskravsresultatet. Det handlar då om fall där det är mycket väl motiverat och där det grundläggande kravet i 11 kap. 1 § kommunallagen om god ekonomisk hushållning har beaktats.

Av 11 kap. 10-11 §§ LKBR följer att förvaltningsberättelsen ska innehåll

- i de fall medel från en resultatreserv har använts ska det framgå till vad och varför medlen har använts
- upplysningar om när och på vilket sätt kommunen avser att göra en reglering av ett negativt resultat
- skälen för att helt eller delvis inte inom tre år reglera ett negativt resultat
- uppgift om negativa resultat från tidigare år som kvarstår att återställa.

Upplysningar kan lämnas i tabellform (se exempel i bilaga 6).

Väsentliga personalförhållanden

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

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

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

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

Uppgift ska också lämnas om

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

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

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

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

Upplysningar om sjukfrånvaro kan huvudsakligen lämnas i tabellform (se exempel i bilaga 7).

Förväntad utveckling

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

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

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

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2026.

Ändringar sedan föregående rekommendation är markerade med grå skuggning.

Rekommendationen ersätter rekommendation RKR R15 Förvaltningsberättelse från maj 2024.

Bakgrund, överväganden och motiveringar

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

Under varje rubrik lämnas upplysningar om den kommunala koncernen och kommunen. Skälet är att det vid en bedömning av den kommunala verksamheten inte ska spela någon roll om och på vilket sätt den enskilda kommunen har organiserat sin verksamhet i olika juridiska personer. Det är viktigt att knyta väsentliga förhållanden och händelser till organisatorisk enhet.

Förvaltningsberättelsen ska vara förhållandevis kort och koncist samt tydligt uppställd. Det möjliggör jämförelser mellan kommuner och kommunala koncerner av väsentliga förhållanden. Sådana jämförelser kan göras i den ekonomiska analysen i förvaltningsberättelsen, vilket kan ge en djupare förståelse för de mått som presenteras.

I rekommendationen har begreppet väsentlighet tillmätts stor betydelse. Det är upplysningar av väsentlig karaktär som ska lämnas i förvaltningsberättelsen. Mer detaljerade upplysningar, exempelvis avseende måluppföljning eller analys av budgetavvikelser, kan lämnas i andra, icke-obligatoriska delar av årsredovisningsdokumentet. Förvaltningsberättelsen kan innehålla hänvisningar till sådana avsnitt. Att upplysning lämnats på annan plats i årsredovisningsdokumentet, oavsett om det gjorts i obligatoriska eller icke-obligatoriska delar, är dock inte ett skäl att utelämna väsentlig information i förvaltningsberättelsen.

Det är inte ett krav i LKBR eller i rekommendationen att lämna detaljerade uppgifter om sjukfrånvaro för den kommunala koncernen. Det kan ändå vara lämpligt att lämna sådana upplysningar för den kommunala koncernen i syfte att ge en rättvisande bild av sjukfrånvaron i den kommunala verksamheten. Att endast lämna upplysningar avseende kommunen riskerar att ge en felaktig bild av sjukfrånvaron, som inte går att jämföra mellan kommuner eftersom de har organiserat sin verksamhet på olika sätt. Den bild som ges av redovisningen bör vara oberoende av om verksamheten bedrivs i nämnds- och förvaltningsorganisationen eller i kommunala koncernföretag. Att endast lämna upplysningar för kommunen

innebär också att sjukfrånvaron till synes kan förbättras, exempelvis genom att verksamhet med hög sjukfrånvaro bolagiseras.

Eftersom pensionsskuldens verkliga värde inte fångas av balansräkningen, till följd av att blandmodellen ska tillämpas, har det ansetts viktigt att lämna upplysning om totala pensionsförpliktelser (summan av avsättning för pensioner och ansvarsförbindelse avseende pensionsförpliktelser) i förvaltningsberättelsen. Skälet är att denna uppgift är viktig för att det ska vara möjligt att bedöma den kommunala koncernens och kommunens ekonomiska ställning. Nyckeltalet soliditet bör beräknas och redovisas med hänsyn till totala pensionsförpliktelserna.

Under rubriken ”Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning” anges att viktiga förhållanden kan vara sådana hållbarhetsaspekter som är viktiga för att förstå den kommunala koncernens utveckling, ställning och resultat. FN:s Agenda 2030 för hållbar utveckling kan utgöra en utgångspunkt.

Bilagor

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

Bilaga 1 – Exempel på översikt över verksamhetens utveckling

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

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

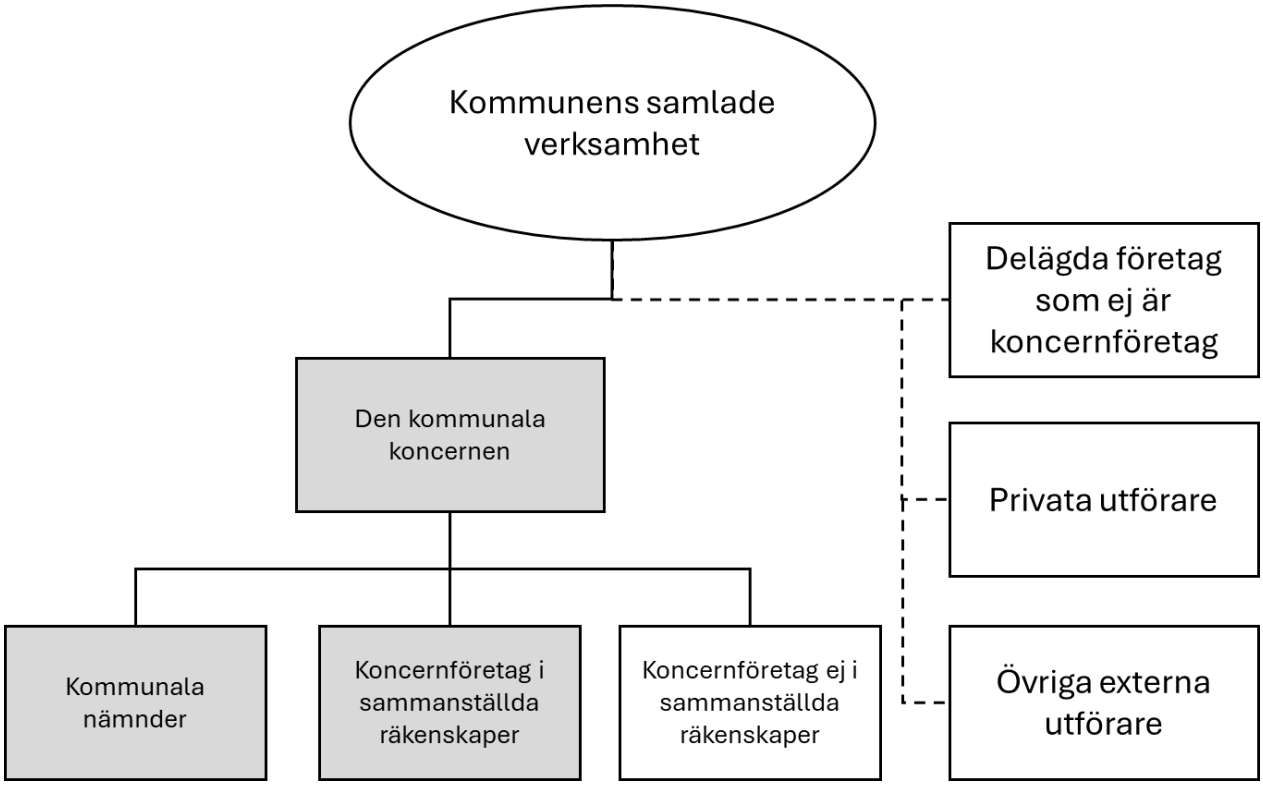
	Kommunen				
	20x5	**20x4**	**20x3**	**20x2**	**20x1**
Folkmängd					
Kommunal skattesats					
Verksamhetens intäkter					
Verksamhetens kostnader					
Årets resultat					
Soliditet					
Soliditet inklusive totala pensionsförpliktelser					
Investeringar (netto)					
Antal anställda					

1) Soliditet definieras som eget kapital dividerat med totalt kapital. Måttet soliditet kan dock vara problematiskt under sådana omständigheter där eget kapital är negativt, då en ökad upplåning kan medföra att soliditetsmåttet blir mindre negativt, dvs. ser bättre ut, vilket normalt är missvisande. Under sådana omständigheter kan det finnas anledning att komplettera med måttet skulders andel av totalt kapital.
2) Nettoinvesteringar definieras som bruttoinvesteringar med avdrag för de investeringsbelopp som finansierats med offentliga bidrag.
3) Självfinansieringsgrad definieras som Kassaflöde från den löpande verksamheten dividerat med nettoinvesteringar.

Alla nyckeltal som används ska vara tydligt definierade i årsredovisningen.

Bilaga 2 – Exempel på organisationsschema

Kommunens samlade verksamhet kan visas med utgångspunkt i följande schematiska bild. Fokus ligger på den kommunala koncernen, men eventuella delägda företag som inte klassificerats som kommunalt koncernföretag bör också redovisas även om de inte ingår i de sammanställda räkenskaperna. Detsamma gäller väsentliga privata utförare. Det är lämpligt att ange ägarandel för kommunala koncernföretag och för delägda företag som ej är koncernföretag.



Kravet på sammanställda räkenskaper omfattar de delar av koncernen som är gråmarkerade i den ovanstående figuren. För mer information om vilka koncernföretag som ingår, hänvisas till RKR R16 Sammanställda räkenskaper.

Bilaga 3 – Exempel på vad som kan vara viktigt ur ett risk-och konsekvensperspektiv samt förslag på utformning av tabell för redovisning av risker

Vad som är viktigt ur ett risk- och konsekvensperspektiv

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

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

Finansiella risker kan sammanfattas i tabellen, men ska utvecklas i enlighet med exemplen i bilaga 4.

Identifierad risk	**Beskrivning**	**Organisatorisk enhet**	**Hantering av risk**
Omvärldsrisk			
Befolkning	Risk för befolkningsminskning med 100 individer kommande tre år. Minskade intäkter från skatter och statsbidrag.	Kommunala koncernen	- Översyn av servicenivåer - Översyn av lokalbehov - Samordning inom koncernen - Interkommunal samverkan
Risk 2			
Verksamhetsrisk			
Personal	Oförmåga att upprätthålla planerad bemanning. Negativa effekter på personal och kvalitet.	Omsorgsnämnden Utbildningsnämnden	- Vikariepool - Friskvårdsinsatser - Lång handledning av nyanställda -
Risk 2			
Finansiell risk			
Ränterisk	Hög skuldsättning, betydande kostnads-effekter vid ökad rän-tenivå.	Kommunala koncernen	- Tak för skuldsättning per invånare - Policy för räntebindning - Investeringsprövning -
Risk 2			

Bilaga 4 – Exempel på upplysningar om finansiella risker och riskhantering

Finansiella risker och riskhantering

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

Ränterisk

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bilaga 5 – Exempel på tabell för redovisning av målavstämning

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

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

BILAGA 6 – Exempel på redovisning av ackumulerade negativa resultat

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

	20X5	**20X4**	**20X3**
IB ackumulerade ej återställda negativa resultat			
- Varav från 20X0	0	-20	-20
- Varav från 20X1	-60	-80	-80
- Varav från 20X2	-40	-40	
- Varav från 20X3			
Årets balanskravsresultat enligt balanskravsutredningen	60	40	-60
+ Synnerliga skäl att inte återställa			20
+ Synnerliga skäl för att återställa över längre tid			40
UB ackumulerade negativa resultat att återställa inom tre år	0	-60	-100
UB Synnerliga skäl som ska återställas över längre tid	**-40**	**-40**	**-40**
UB ackumulerade ej återställda negativa resultat	**-40**	**-100**	**-140**
- Varav från år 20X0, återställs senast 20X3	0	0	-20
- Varav från år 20X1, återställs senast 20X4	0	-60	-80
- Varav från år 20X2, återställs senast 20X9, synnerliga skäl hävdas för att inte återställa inom tre år	-40	-40	-40

Bilaga 7 – Exempel på tabeller för redovisning av sjukfrånvaro

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

	Koncernen		**Kommunen**	
	20X5	**20X4**	**20X5**	**20X4**
Total sjukfrånvaro i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid				
Andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer				
Sjukfrånvaron för kvinnor				
Sjukfrånvaron för män				
Sjukfrånvaron i åldrarna 29 år eller yngre				
Sjukfrånvaron i åldrarna 30 - 49 år				
Sjukfrånvaron i åldrarna 50 år eller äldre				

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

Sjukdagar/anställd	**20x5 Kvinnor**	**20x5 Män**	**20x5 Totalt**	**20x4 Totalt**	**20X3 Totalt**	**20x2 Totalt**	**20x1 Totalt**
Kommunstyrelsen							
Omsorgsnämnden							
Utbildningsnämnden							
Socialnämnden							
Tekniska nämnden							
Byggnadsnämnden							
Kultur- och fritidsnämnden							
Totalt kommunen							
Bostadsbolaget							
VA-bolaget							
Energibolaget							
Räddningstjänstförbundet							
Totalt koncernen							