

Kandidatuppsats i offentlig förvaltning [HT11]  
Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet  
Författare: Amanda Simm  
Handledare: Sara Brorström  
Examinator: Stellan Malmer

# Kvalitetsbedömning av kommunala delårsrapporter

---

- *En studie om utformning och  
användarvänlighet.*

# Innehåll

<b>1. Inledning</b> .....	<b>3</b>
1.1 Problemformulering .....	4
1.2 Syfte och frågeställning .....	5
<b>2. Metod</b> .....	<b>6</b>
2.1 Kortfattat om genomförandet.....	6
2.2 Ansats .....	6
2.3 Urval .....	7
2.4 Bedömning av delårsrapporter .....	10
<b>3. Referensram</b> .....	<b>12</b>
3.1 Externredovisning: upprättandet.....	12
3.2 Externredovisningens användare .....	13
3.3 Externredovisning som styrmedel.....	14
3.4 Utformning av finansiella rapporter.....	15
3.4.1 Allmänt .....	15
3.4.2 God redovisningssed och praxis .....	15
3.4.3 Rättvisande bild .....	16
3.4.4 Tidigare studier om kvalitet på årsredovisningar.....	16
3.5 Lagstiftning om delårsrapporter.....	17
3.6 Tidigare studier om delårsrapporter.....	19
<b>4. Empiri</b> .....	<b>20</b>
4.1 Idealmodell .....	22
4.1.1 Granskningsmall .....	22
4.2 Resultat .....	23
4.3 Sammanfattning av resultat.....	24
<b>5. Analys</b> .....	<b>26</b>
<b>6. Slutsats</b> .....	<b>33</b>
<b>7. Källor</b> .....	<b>35</b>
<b>Bilaga 1 – Frågeformulär</b> .....	<b>37</b>
<b>Bilaga 2 – Idealmodell</b> .....	<b>40</b>
<b>Bilaga 3 – Exempel på granskning av delårsrapporter</b> .....	<b>48</b>

# 1. Inledning

*I detta avsnitt får läsaren en kort redogörelse för bakgrund och motiv till att lagen om kommunal redovisning infördes. Därefter följer en problemformulering där uppsatsämnet presenteras och en problematisering sker utifrån delårsrapportens syfte, användning och kvalitet. I syftet och frågeställningen presenteras vad denna uppsats avser uppnå samt vilka frågor som uppsatsen skall besvara.*

---

För att kontrollera den kommunala ekonomin i Sverige samt för att förstärka öppenheten finns det en lag att samtliga kommuner och landsting årligen skall upprätta en årsredovisning och en delårsrapport. Lagen om kommunal redovisning (KRL) trädde i kraft 1998 och denna lag behandlar både årsredovisning och delårsrapportering.<sup>1</sup> Delårsrapporten, till skillnad från årsredovisningen, deltaljregleras inte i lagen om kommunal redovisning då lagstiftaren menade att praxis skulle utvecklas utifrån god redovisningssed.<sup>2</sup> Vad som ytterligare skiljer rapporterna åt är att årsredovisningen utgör grundstommen i den externa redovisningen medan delårsrapporten kan ses som ett komplement till årsredovisningen. Vid tiden för lagstiftningsarbetet ansågs det vara en god idé att införskaffa en mätning av resultat och ställning vid ytterligare en tidpunkt av året<sup>3</sup>. En likhet mellan de två finansiella rapporterna är att både årsredovisningen och delårsrapporten har som syfte att rapportera om den finansiella ställningen och utvecklingen.<sup>4</sup>

För att illustrera delårsrapportens kontrollfunktion kan den liknas vid en ekonomistyrningsprocess. Budgeten representerar de ekonomiska målen och delårsrapporten är en del av uppföljningen av dessa ekonomiska mål<sup>5</sup>. Detta är en styrprocess som vanligtvis kallas återkoppling eller feedback<sup>6</sup>. Delårsrapporten är även en central del av den framtida planeringen. Rapporten gör att fullmäktige, i ett tidigt skede, kan föreslå åtgärd på ett eventuellt problem. Budgeten och redovisningen (delårsrapporten) bildar i denna styrprocess två viktiga underlag som ger information om den finansiella planeringen och hur utfallet de facto blev.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Brorström m.fl. 2005:58

*Förvaltningsekonomi*

<sup>2</sup> Ibid. 2011:110

<sup>3</sup> Brorström m.fl. 2011:112

<sup>4</sup> Brorström, Eriksson, Haglund 2011:33

*Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning.*

<sup>5</sup> Andersson 2008: 41, prop. 2003/04:105 sida 14

*Kalkyler som beslutsunderlag.*

<sup>6</sup> Andersson 2008:31

<sup>7</sup> Brorström m.fl. 2011:112

## 1.1 Problemformulering

Oavsett i vilket syfte den finansiella rapporten används, i bedömning av ekonomisk balans eller som styrmedel, är det av stor vikt att rapporten förmedlar en så *rättvisande* bild som möjligt av den ekonomiska ställningen.<sup>8</sup> Rapporten ska ligga till grund för beslut som påverkar både medborgarna i kommunen samt anställda inom kommunsektorn och förvaltningen.<sup>9</sup>

Det finns ett flertal böcker och rapporter där kvaliteten hos, och utvecklingen av, årsredovisning behandlas. En tävling har även inrättats där kommunerna kan vinna pris för årets bästa årsredovisning<sup>10</sup>, vilket tyder på en utbredd kvalitetsmedvetenhet. Delårsrapportens kvalitet eller användarvänlighet diskuteras däremot mycket sällan. Senast ämnet delårsrapporter behandlades var 2003, då Rådet för kommunal redovisning (RKR) genomförde en praxis- och idéstudie kring delårsrapporter. Denna studie visade att det fanns stora skillnader i innehållet hos rapporterna. Dessutom fanns vissa skillnader i hanteringen av principer och lagar.<sup>11</sup> Studien konstaterade även att endast 60 % av kommunernas och landstingens delårsrapporter granskades av en revisor.<sup>12</sup> Detta trots att delårsrapporten skall granskas av revisor enligt både kommunallagen och lagen om kommunal redovisning. Dessförinnan var det år 1995 som Referensgruppen i Redovisningsfrågor publicerade en skrift angående delårsrapporter. I denna behandlades rekommendationer för vad som bör övervägas och inkluderas vid upprättandet av delårsrapporter. RKR bedömer att denna skrift än idag, trots sexton år på nacken, kan ses som en slags vägledning vid utformandet av rapporten<sup>13</sup>.

Med det sagt finns det en risk att delårsrapporterna hamnar i skuggan av årsredovisningen och att därmed kvaliteten på delårsrapporten riskerar att nonchaleras. Bristande kvalitet på delårsrapporten kan leda till att beslut fattas på fel grunder. Detta till följd av brister i innehållet eller att rapporten är svår att tillgodogöra sig. Kommunfullmäktige, de politiker som ska behandla och fatta beslut utifrån redovisningsinformation, har enligt tidigare forskning vanligtvis en bristfällig kunskap om kommunal ekonomi och redovisning. Samtidigt har den nuvarande redovisningsmodellen kritiserats för sin komplexitet.

---

<sup>8</sup> Brorström m.fl. 2011:17

<sup>9</sup> Ibid. 2011:16

<sup>10</sup> Brorström, Donatella, Peterson 2007:30

*Allt om kommunala årsredovisningar.*

<sup>11</sup> Rådet för kommunal redovisning: 2003:5-9

*Kommunala delårsrapporter - Idéer och Praxis*

<sup>12</sup> Ibid. 2003:25

<sup>13</sup> Referensgruppen 2002:1-2

*Angående uttalanden från Referensgruppen i Redovisningsfrågor*

Diskussioner har därför förts om behovet av en mer användarvänlig redovisning.<sup>14</sup> En kommunpolitiker, som är hänvisad att fatta beslut utifrån information denna inte helt ut förstår, löper risk att missa aspekter av den ekonomiska situationen i kommunen.<sup>15</sup> Detta är knappast en ideal beslutsituation.

Mot denna bakgrund anser jag att det är hög tid att en studie av delårsrapporter genomförs avseende rapportens kvalitet, innehåll och användarvänlighet. Eftersom delårsrapporten har liknade syfte som årsredovisningen, det vill säga uppföljning och mätning av resultat och ställning,<sup>16</sup> bör även denna rapport sträva efter en god kvalitet. Denna studie kan tillföra en ökad kvalitetsmedvetenhet för praxisutvecklingen av delårsrapporter. Vad god kvalitet på delårsrapporter är kommer att jag att definiera med hjälp lagar, förarbeten och informantutlåtanden.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet är att utveckla en bedömningsmall för hur en delårsrapport bör se ut. Utifrån denna bedömningsmall kommer sedan en poängsättning att ske beträffande kvaliteten på ett antal delårsrapporter.

För att ytterligare tydliggöra syftet har följande frågor formulerats:

- Vad är god kvalitet hos en delårsrapport, avseende innehåll och användarvänlighet?
- Hur är kvaliteten, avseende innehåll och användarvänlighet, hos delårsrapporter i Sveriges kommuner?

---

<sup>14</sup> Donatella 2011:7

*Den ofrivillige användaren – om kommunpolitiker och redovisningsinformation.*

<sup>15</sup> Ibid. 2011:20

<sup>16</sup> Brorström, Eriksson, Haglund 2011:110

## 2. Metod

---

*I detta kapitel beskrivs och motiveras de metodologiska val som gjorts. Inledningsvis beskrivs kortfattat genomförandet av studien för att ge läsaren en överblick. Därefter följer en ingående beskrivning av de olika metoder som använts, samt motivet bakom dessa val.*

---

### 2.1 Kortfattat om genomförandet

Utförandet av studien bestod i huvudsak av tre moment. I det första momentet söktes relevant forskning, lagstiftning, och litteratur upp som behandlar externredovisning i allmänhet och delårsrapporter i synnerhet. Kunniga inom kommunal redovisning tillfrågades via ett frågeformulär om vad delårsrapporter bör innehålla.

I moment två utarbetade jag, utifrån min referensram och informantutlåtandena, en granskningsmall för delårsrapporter. Mallen baserades på en idealmodell av delårsrapporten.

Det slutliga steget var att granska och poängsätta ett antal delårsrapporter utifrån den granskningsmall som utarbetats med hjälp av idealmodellen.

### 2.2 Ansats

Studiens syfte var att förklara hur en delårsrapport av god kvalitet bör se ut. Således är det en normativ studie då den huvudsakliga utgångspunkten är begreppet *bör*, alltså hur delårsrapporten *bör* se ut. Dock är det inte mina värderingar som fastställer innebörden av *bör* gällande delårsrapportens innehåll och utformning. Definitionen har arbetats fram genom lagar, förarbeten, rekommendationer, litteratur och tidigare studier. Den metod som kommer användas i empirin är den kvalitativa. Orsaken till detta val är avsaknaden av kvantifiering. Min studie kommer att vara mer inriktad på ord än siffror då inget kommer räknas eller analyseras utifrån en statistisk utgångspunkt<sup>17</sup>. Anledningen till att jag valde kvalitativ ansats är att det passar mitt syfte bättre i den bemärkelsen att en kvantitativ granskning av delårsrapporter skulle generera alltför ytliga resultat<sup>18</sup>. Att räkna antal brukade ord eller dylikt skulle inte hjälpa mig att besvara mina frågor. Dock förekommer det i analysen av resultatet vissa kvantitativa metodinslag i form av kvantifiering av kommunernas respektive poäng som de blir tilldelade vid bedömningen. På så sätt kunde jag räkna ut en genomsnittlig poäng för kommunernas delårsrapporter.

---

<sup>17</sup> Bryman 2011:341

*Samhällsvetenskapliga metoder*

<sup>18</sup> Patel, Davidsson 2003:118

*Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning.*

## 2.3 Urval

För att tillföra ytterligare ett perspektiv till idealmodellen tillfrågades sakkunniga inom området, så kallade informanter<sup>19</sup>. Orsaken till att jag valde mina informanter främst genom RKR beror på organisationens breda kunskap om kommunal redovisning samt deras position som normgivande organ. RKR har publicerat en rapport, *Delårsrapporter i kommunen – idéer och praxis* vilket tyder på att organisationen har spetskunskap om delårsrapporter.

Som en följd av den låga svarsfrekvensen från informanterna via RKR tillfrågades även, efter tips från min handledare, kunniga utanför organisationen. Samtliga informanter finns presenterade i en tabell nedan.

Frågorna som skickades till informanterna formulerades i ett bifogat dokument till ett mejl (se bilaga 1). Denna metod kategoriseras som frågeformulär eftersom dokumentet bestod av en rad nedtecknade frågor med syftet att samla information från personer anknutna till kommunal redovisning och vars svar jag sedan analyserade<sup>20</sup>. Frågeformuläret var indelat i olika kategorier. Dessa kategorier var hämtade från *Allt om kommunernas årsredovisning* där Brorström, Donatella och Peterson (2007) har formulerat olika innehållsmässiga delar som en årsredovisning av god kvalitet bör innehålla. Dessa olika delar bildade rubriker för mina frågor<sup>21</sup>. Frågorna var korta och endast vägledande för informanten, så denna skulle veta på ett ungefär vad jag ville ha ut av frågorna. Informanten fick även uppskatta värdet av de olika innehållsmässiga delarna genom en tiogradig skala, där 1 var lägst värde och 10 högst.

Personliga intervjuer hade varit ett tänkbart alternativ men svårgenomförbart då informanterna var utspridda geografiskt över olika delar av Sverige. Telefonintervjuer valde jag bort då denna metod kan innebära att svaren förkortas samtidigt som de inte blir lika genomtänkta. Det fanns dock en risk att en mejlförfrågan lättare gick att bortse ifrån. Därför skickades en påminnelse till de informanter som ännu inte svarat en vecka efter det första utskicket.

Min förhoppning var att dessa informanter skulle ha en mer allmän kunskap om delårsrapporter och därför bidra med mer generell kunskap om rapporterna<sup>22</sup>. Hade jag skickat frågeformulären till en redovisningsansvarig på kommunal nivå fanns risken att denna endast besvarat frågorna utifrån den egna kommunens situation. Alla kommuner har specifika

---

<sup>19</sup> Gillham 2008:69

*Forskningsintervjun – tekniker och genomförande.*

<sup>20</sup> Denscombe 2000:106

*Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*

<sup>21</sup> Brorström m.fl. 2007:33–37

<sup>22</sup> Holme, Solvang 1997:104

*Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*

ekonomiska förutsättningar som givetvis påverkar delårsrapporteringen. Att beakta alla dessa olika förutsättningar är inte möjligt då analysen skall utgå från en mer generell idealmodell.

Följande informanter har rådfrågats:

Namn, befattning, arbetsplats.	Utfall
Torbjörn Tagesson, docent i företagsekonomi, Lunds Universitet	Hörde av sig via telefon efter avslutad granskning. Ej inkluderad.
Pär Falkman, ek. doktor, Ernst & Young	Hänvisade till Anders Nilsson.
Per Åke Brunström, partner och certifierad kommun, PWC	Ej svarat.
Gunvor Pautsch, Bokföringsnämnden	Meddelade att hon inte hade tid.
Kajsa Jansson, ekonom, Sveriges Kommuner och Landsting	Ej svarat.
Christin Wrangstedt, revisionsdirektör, Stadsrevisionen, Göteborgs stad	Ej svarat.
Anders Nilsson, ekonom, Sveriges Kommuner och Landsting	Besvarat frågeenkäten.
Pierre Donatella, fil lic Företagsekonomi, KFI	Ej svarat.
Björn Brorström, rektor vid Borås högskola, institutionen Handel- IT högskolan.	Ej svarat.

Tabell 1.0

Som framgår av tabellen ovan har jag endast mottagit ett informantsvar. Trots det kunde jag utforma en idealmodell med hjälp av lagstiftning och rekommendationer. Dessa källor skulle, även om alla informanter svarat, fungerat som den tyngsta källan till idealmodellen. Anders Nilssons uttalande valde jag att inkludera i idealmodellen för att addera ytterligare ett perspektiv till lagstiftningen och rekommendationer.

Urvalet av kommuner, vars delårsrapport granskats, baseras på ett slumpmässigt urval på stratifierade grunder. Utifrån detta urval kan man göra ett antagande om att dessa kommuner utgör ett representativt tvärsnitt av hela populationen<sup>23</sup> som i detta fall är Sveriges samtliga 290 kommuner. Det stratifierade urvalet uppkom då jag, för att få så stor bredd som möjligt av kommuner, valde att använda SKL:s tio kommungrupper. Exempel på kommungrupper är: större städer, pendlingskommuner, glesbygdskommuner och varuproducerande kommuner. Inom varje grupp gjorde jag ett slumpmässigt urval av tre kommuner med undantag för gruppen ”storstad” där endast en kommun valdes, på grund av det höga antalet invånare i gruppen. Respektive kommungrupp utom ”storstad” innehöll på ett ungefär lika många invånare, det varierade mellan cirka 20000–38000 invånare i vardera kommunen. Detta gör

<sup>23</sup> Denscombe 2000:19



att de olika grupperna står i, någorlunda, proportion till hela populationen<sup>24</sup>. Till min hjälp hade jag programmet Excel och den matematiska funktionen *SLUMP: MELLAN*.

När det gäller fallstudier är en relevant fråga om ett fåtal fall möjliggör någon form av generalisering av resultatet. Det som talar emot någon form av generalisering är den procentuellt låga andel av kommuner som undersökts, endast 9,7 %. Även om en liten del av de verkliga fallen bedöms (28 utav 290 delårsrapporter) kan man ändå urskilja vissa tendenser<sup>25</sup>. Något som talar *för* att en jämförelse av de olika fallen kan göras är kommunernas gemensamma egenskaper<sup>26</sup>. Dessa är:

- Samtliga fall är kommuner (ej landsting) vars delårsrapporter jag granskar. Det innebär att samtliga kommuner omfattas av samma lagstiftning och rekommendationer angående delårsrapporter.
- Urvalet av kommunerna sker på bred front. Kommuner från samtliga kommungrupper inkluderas vilket bör minska risken för granskning av något unikt fall.
- De olika förutsättningar som kan skilja kommunerna åt är främst av sådan art att det inte borde ha någon större betydelse vid granskningen av delårsrapporterna. Det jag kommer granska är främst uppbyggnad och innehåll i delårsrapporterna, inte den ekonomiska situationen som sådan.

---

<sup>24</sup> Denscombe 2000:20

<sup>25</sup> Ibid. 2000:48

<sup>26</sup> Ibid. 2000:49

## 2.4 Bedömning av delårsrapporter

När jag hade tillräckligt med material från litteratur, lagar, rekommendationer och min informant utarbetade jag en idealmodell för en delårsrapport. Därefter påbörjades bedömningen av delårsrapporterna. För att bedöma delårsrapporterna tilldelades respektive delårsrapport poäng utifrån sju bedömningskriterier. Dessa bedömningskriterier var en operationalisering och sammanvägning av den idealmodell jag hade utarbetat. För att underlätta analysprocessen användes en redan befintlig poängmodell. Denna modell är hämtad från Donatellas magisteruppsats *Bra eller dåliga årsredovisningar* (2006), en uppsats som publicerats i Förvaltningshögskolan rapportserie. Modellen bygger på ett poängsystem där de olika årsredovisningarna, som Donatella granskade, tilldelades 0-5 poäng<sup>27</sup>. Det är således endast Donatellas poängsystem som lånats från hans studie.

Poäng:	Innebörd:
0	Saknas helt.
1	Mycket svag.
3	Godkänd.
4	Bra
5	Mycket bra.

Tabell 2.0

---

<sup>27</sup> Donatella 2006:16–19

*Bra och dåliga årsredovisningar: en studie om kvalitetskillnader.*

För att skapa systematik vid granskningen utgick jag från en förenklad idealmodell (granskningsmall) som återfinns under rubriken Empiri. Nedan följer ett exempel ur granskningsmallen som visar hur bedömningen gick till.

Tabell 3.0

Kriterier för bedömning	Sammanvägning/Operationalisering	Uppfyllt	Delvis/ej uppfyllt	Sammanvägd poäng
1. Noter	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Noter som alltid bör ingå i resultaträkningen är en not som specificerar posterna; skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning. I dessa noter skall det även finnas jämförelsetal.</li> <li>– För skatteintäkter ska information lämnas om hur de beräknats, gärna i/under noten till skatteintäkter.</li> <li>– Noter till finansiella tillgångar skall vara uppbyggda på samma sätt som i årsredovisningen.</li> </ul>	Metod för skatteberäkning redogörs för.	Noter saknas i RR och i BR.	0,5

Jag inkluderade tre kolumner i granskningsmallen bredvid respektive kriterium: en för delkriterium uppfyllt, en för delkriterium delvis uppfyllt eller ej uppfyllt och slutligen en för sammanvägd poäng för respektive kriterium. Även detta upplägg är delvis lånat från Donatella<sup>28</sup>. Nedan följer exempel på hur bedömningen går till.

*Sammanvägningen/operationalisering* i tabellen ovan är hämtad från min idealmodell. Det vill säga den samlade lagstiftningen, tidigare studier, litteratur och informantuttaland. När ett delkriterium är helt uppfyllt, kommenteras detta i kolumnen *Uppfyllt*. Är det delvis eller ej uppfyllt, kommenteras detta i *Delvis/ej uppfyllt*. Sedan vägs utfallet samman vilket resulterar i en *Sammanvägd poäng*. När samtliga kriterier hade betygsatts, summerade jag den totala poängen som jag sedan delade med antalet kriterier (7). Kvoten gav mig en medelpoäng mellan 0-5 för respektive kommun. I exemplet ovan saknas noter helt och hållet, vilket ger 0 poäng. Dock har de angett skatteberäkningsmetod vilket gav delårsrapporten 0,5 poäng.

<sup>28</sup> Ibid. 2006: bilaga 2

## 3. Referensram

---

*I detta kapitel redogörs för olika aspekter av externredovisning så som upprättande, användare, dess funktion som styrmedel och hur rapporten utformas. Därefter riktas fokus på delårsrapporter genom lagar, förarbeten, rekommendationer, tidigare studier och litteratur. Läsaren får en fördjupad förståelse för externredovisning i allmänhet och delårsrapporter i synnerhet. De referenser som används hjälper till att förklara hur delårsrapporter bör se ut och vad god kvalitet är, vilket också kommer att speglas min idealmodell.*

---

### 3.1 Externredovisning: upprättandet

Beroende på vem användaren är och vilken kunskap om redovisning och ekonomi denna har används de finansiella rapporterna på olika sätt. Ibland kan avvägningar uppkomma vid utformningen av den finansiella rapporten då olika användare "kräver" olika typer av information. Alla typer av finansiella rapporter tar tid och kostar pengar att upprätta. Det får således betydelse för vilka användare man upprättar rapporten, eftersom innehållet måste vägas mot den nytta användarna kan tänkas ha.<sup>29</sup> Att upprätta en omfattande och beskrivande finansiell rapport kan således vara "onödigt" ifall användarna är en begränsad grupp redovisningskunniga som endast är intresserade av en specifik del av redovisningsinformationen.

Som tidigare nämnts i problemformuleringen är det heller inte självklart, enligt tidigare forskning, att användare fullt ut förstår det som återges i den finansiella rapporten<sup>30</sup>. Det kan därför uppstå ett systemfel: ifall den externa redovisningen som skapas av ekonomer utformas på så sätt att icke-ekonomer inte kan tillgodogöra sig denna information fullt ut. Ett rimligt krav som bör ställas är att redovisningen skall vara användbar<sup>31</sup>. Dock kan ett dilemma uppstå i avvägningen mellan dessa angreppssätt: en alltför "ekonomisk" redovisningen riskerar att försvåra användandet av den samtidigt som en alltför användarvänlig redovisning kan riskera att försämra den ekonomiska aspekten i redovisningen.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> Smith 2006:17 – 18

*Redovisningens språk*

<sup>30</sup> Donatella 2011:20

<sup>31</sup> Ibid. 2011:22

<sup>32</sup> Ibid. 2011:23

### 3.2 Externredovisningens användare

Donatella (2011) identifierade de potentiella externa och interna användarna av extern kommunal redovisning som följande:<sup>33</sup>

*Brukare/Kommuninvånare.* Denna grupp utgörs främst av skattebetalare. En stor del av den offentliga verksamheten finansieras via skattemedel. Dock är det sällan denna grupp ställer direkta krav på innehållet i de finansiella rapporterna.<sup>34</sup>

*Kreditgivare.* Denna grupp av användare innefattar banker och kreditinstitut vars främsta intresse är att få information om kommunens finansiella ställning, då denna påverkar amortering, räntebetalningar och återbetalningstid. De vill genom den finansiella rapporten bilda sig en uppfattning om kommunens kreditrisk och huruvida kommunen klarar att uppfylla sina betalningsplikter.<sup>35</sup> Även investerare kan identifieras som potentiella användare då det händer att icke-kreditinstitut, som bland annat företag, investerar i kommunen.

*Leverantörer.* Företag, som tillhandahåller kommunen och dess verksamheter resurser, kan vara intresserade av kommunens finansiella styrka.

*Staten.* Staten har som intresse att följa kommunernas utveckling då kommunerna är en stor utgiftsgrupp och en viktig del av välfärdssystemet.<sup>36</sup>

*Kommunpolitiker.* Denna grupp av användare består vid kommunal redovisning i huvudsak av kommunstyrelsen och fullmäktige. Politikerna blir därmed huvudanvändare av både den interna redovisningsinformationen samt den externa redovisningsinformationen<sup>37</sup>. Formellt skall det gå till så att kommunfullmäktige fattar beslut om externredovisningen skall godkännas och huruvida kommunstyrelsen, själva arbetsorganet, skall få ansvarsfrihet<sup>38</sup>.

*Tjänstemän.* Även tjänstemän inom förvaltningen som bidragit till redovisningen i form av arbetskraft kan ses som en potentiell användare<sup>39</sup>. Här kan även utomstående kommunala ekonomer och politiker placeras. Rapporter som får många läsare kan då vara grannkommuners, prisbelönta årsredovisningar eller redovisningar med gott rykte samt i vissa fall slumpmässigt utvalda årsredovisningar.<sup>40</sup>

---

<sup>33</sup> Donatella 2011:23–28

<sup>34</sup> Falkman, Orrbeck 2001:29

*Den offentliga sektorns redovisning.*

<sup>35</sup> Smith 2006: 20-21

<sup>36</sup> Donatella 2011:24–25

<sup>37</sup> Falkman, Orrbeck 2001:29–30

<sup>38</sup> Donatella 2011:25

<sup>39</sup> Ibid. 2011:25

<sup>40</sup> Brorström m.fl. 2007:101

### 3.3 Externredovisning som styrmedel

På en makroekonomisk nivå kan den externa redovisningen användas som beslutsunderlag och vägledning vid exempelvis den politiska styrningen<sup>41</sup>, främst vid det kommunala valet där politiska representanter väljs in i fullmäktige. Via den finansiella redovisningen kan det framkomma huruvida, exempelvis, den ekonomiska balansen rubbats och den kommunala ekonomiska ställningen försämrats. Incitamentet att byta ut den sittande fullmäktige kan därmed öka. I propositionen 2003/04:15, där god ekonomisk hushållning i kommunen behandlas, poängterar utredarna betydelsen av delårsrapporten som en del av den ekonomiska styrningen. Detta eftersom fullmäktige behandlar delårsrapporter och därmed ger rapporten beslutsfattarna information om den ekonomiska ställningen. Fullmäktige kan utifrån denna information bilda sig en uppfattning om vad som eventuellt kan behöva göras, det vill säga relevanta åtgärder, som kan vara nödvändiga för att styra kommunen mot god ekonomisk hushållning.<sup>42</sup>

Inom alla organisationer är det nödvändigt med ett internt styrsystem då anställda kan handla irrationellt och utanför de mål och bestämmelser ledningen fattat. Redovisningen kan användas som en del av detta interna styrsystem då innehållet i redovisningen kan redogöra för hur den faktiska verksamheten drivs ekonomiskt och hur budgeten efterföljts. Framkommer det i redovisningen att onödigt stora resurser förbrukas eller att det föreligger en budgetavvikelse kan således styråtgärder bli aktuella.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Falkman, Orrbeck 2001:18, 31

<sup>42</sup> Prop. 2003/04:105 s 14

<sup>43</sup> Falkman, Orrbeck 2001:18–19

## 3.4 Utformning av finansiella rapporter

### 3.4.1 Allmänt

Den kommunala redovisningens innehåll definieras enligt Falkman och Orrbeck (2001) med utgångspunkt i tre delar: normering, praxis och användare. Normering sker genom lagar och andra normer som styr praxis. Lagar som är aktuella vid utformning av kommunal redovisning är bokföringslagen, aktiebolagslagen, kommunallagen och den kommunala redovisningslagen. Normeringen av redovisningen harmoniserar utformningen och upprättandet av den finansiella informationen. Det möjliggör jämförelse mellan olika redovisningsenheterna och gör informationen mer trovärdig. Ovanstående lagar och förordningar bildar tillsammans den hierarkiskt högsta nivån vid utformningen.<sup>44</sup> Den kommunala redovisningen och de lagar som behandlar denna har till stor del formulerats utifrån ett antal grundläggande redovisningsprinciper<sup>45</sup>. Dessa ska därför ses som en del av den högsta nivån och ska därför genomsyra och styra all extern redovisning, speciellt vid de situationer där praxis inte uppkommit.

Under den översta nivån återfinns de rekommendationer som ska komplettera, utvidga och specificera de befintliga lagarna. Det finns i Sverige ett antal olika organ som har till uppgift att ge ut rekommendationer och främja utvecklingen. Inom kommunal redovisning är det främst RKR som utformar rekommendationerna för den offentliga sektorns redovisning<sup>46</sup>.

Längst ner på den hierarkiska skalan befinner sig revisorerna, vars uppgift är att granska redovisningen, samt rådande diskussioner och debatter om normering. Dessa debatter förs vanligtvis i fackliga tidsskrifter, läroböcker, vetenskapliga artiklar och genom forskning.<sup>47</sup>

### 3.4.2 God redovisningssed och praxis

Begreppen god redovisningssed och praxis är nära sammankopplade. Innebörden av praxis är enligt nationalencyklopedin: *sedvana, handling och tradition*<sup>48</sup>. För att räknas som god redovisningssed skall det, enligt proposition 1957:104, vara ”praxis hos en kvalitativ krets av bokföringsskyldiga”. God redovisningssed är nödvändig då lagar och rekommendationen inte kan täcka alla situationer och kan därför fungera som vägledning i dessa situationer.<sup>49</sup> För att god redovisningssed skall bildas krävs härledning från teorin (lagar och rekommendationer) samtidigt som det skall existera någon form av praxis. När dessa komponenter möts bildas

---

<sup>44</sup> Ibid. 2001:22–23

<sup>45</sup> Brorström m.fl. 2005:94

<sup>46</sup> Brorström m.fl. 2010:35

<sup>47</sup> Falkman, Orrbeck 2001:24

<sup>48</sup> <http://www.ne.se/lang/praxis>

<sup>49</sup> Falkman, Orrbeck. 2001:25

god redovisningssed. Detta i sin tur innebär att redovisning ständigt kan förändras i och med att nya fenomen uppkommer. Därmed blir det också nödvändigt med utveckling och anpassning.<sup>50</sup>

### 3.4.3 Rättvisande bild

Begreppet rättvisande bild kan i sammanhanget tolkas på olika vis beroende på vad ambitionen med besluts kvaliteten anses vara. Det vill säga, skall besluten vara "bra och riktiga" eller av den karaktären att beslutet endast leder till undvikande av en icke önskvärd situation. Vidare har det för definitionen av rättvisande bild betydelse vad man bedömer vara syftet med själva redovisningen. Är syftet att det skall vara ett viktigt underlag för beslut om ansvar eller är redovisningens syfte att fungera som kunskapsutvecklande för verksamheten eller kommunen? Utifrån dessa alternativ kan begreppet rättvisande bild definieras på två sätt. Antingen som en *korrekt* återspeglning av verkligheten, eller en som en bredare, *adekvat* bild av verkligheten. Den förstnämnda, korrekta, innebär att de värden som redogörs för i redovisningen skall ha en motsvarighet i verkliga händelser. Det bredare perspektivet, en adekvat bild, innebär utöver en korrekt återspeglning, att redovisningen skall utformas på sådant sätt att användaren kan utvinna så stor nytta som möjligt av den.<sup>51</sup>

### 3.4.4 Tidigare studier om kvalitet på årsredovisningar

Vid intervjuer med redovisningsansvariga ekonomer i ett antal kommuner som Donatella (2006) genomfört framkom vissa motiv till varför eller varför inte kommunen satsat på årsredovisningen beträffande layout och innehåll. Vid årsredovisningar med hög kvalitet kan följande aspekter spelat in:<sup>52</sup>

- Tjänstemän engagerar sig i arbetet och utformningen av årsredovisningen.
- Det finns resurser för att satsa på utformning och tryckning. Arbetet kan till viss del göras externt.
- Kvaliteten kan bero på vad kommunfullmäktige har för önskemål, alltså redovisningsmottagarens informationsbehov.
- Vilken den pedagogiska ambitionen är med årsredovisningen.

Aspekter som har betydelse vid årsredovisningar av låg kvalitet:

- Brist på tid.
- Brist på resurser, kommunen prioriterar andra kostnadsområden.
- Årsredovisningen anses ha för få användare och läsare.

<sup>50</sup> Brorström m.fl. 2011:17–18

<sup>51</sup> Brorström m.fl. 2005:94–97

<sup>52</sup> Donatella 2006:43–50



- Kommunstyrelsen och fullmäktige nöjer sig med lägre kvalitet.
- Årsredovisningen har historisk karaktär, vilket gör att berörda tjänstemän och politiker redan har kännedom om det rådande läget.
- Utformning och tryckning görs internt.

Clas Collin diskuterar i boken *Allt om kommuners årsredovisningar* fyra olika grupper av årsredovisningar. Han menar att dessa grupper kan kategoriseras enligt följande.<sup>53</sup>

1. ”Så lite som möjligt”. Här placeras kommuner med låg ambitionsnivå. Årsredovisningen uppfyller lagkraven men saknar övriga kvaliteter. Form, utseende, analytisk och pedagogisk ambition är nästintill obefintlig då de förväntade effekterna av redovisningen är låga.
2. ”Vassa PM”. I denna grupp satsas det främst på det ekonomiska innehållet snarare än form och utseende. Att vårda ”varumärket” är inget som prioriteras. Collin menar att denna grupp är underrepresenterad bland kommunerna.
3. ”Imagebyggarna”. Fokus ligger på professionell produktionen och ”ögongodis”, ibland kombinerat med bra ekonomiskt innehåll. Avsändaren ser en bredare användargrupp än den prioriterade gruppen som är kommunpolitiker. Denna grupp anser Colin vara huvudfåran bland kommunerna.
4. ”De pedagogiska”. Denna grupp karaktäriseras av högklassigt innehåll och form. Här återfinns professionalism, pedagogik, tidsenlighet, kompetens och estetik.

Efter att diskussionen har förts om extern redovisning på en allomfattande nivå är det nu dags att inrikta den på delårsrapporter. Som utgångspunkt presenteras lagarbetet kring delårsrapporter, sedan följer en kort genomgång av tidigare studier.

### 3.5 Lagstiftning om delårsrapporter

Delårsrapporterna behandlas i kommunal redovisningslag (KRL) 9:e kapitlet. Nedan följer lagstiftningen:

1. *§ Kommuner och landsting skall minst en gång under räkenskapsåret upprätta en särskild redovisning (delårsrapport) för verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.*
2. *§ Delårsrapporten skall innehålla en översiktlig redogörelse för utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. Uppllysningar skall då lämnas om*

<sup>53</sup> Brorström m.fl. 2007:129–130

- i. sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning, och*
- ii. sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut.*

3. § Om det inte finns särskilda hinder, skall det i anslutning till uppgifter enligt 2 § även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret. Begrepp och termer skall så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen.

Enligt KRL behöver bara kommun respektive landsting upprätta delårsrapport. Det betyder att kommunala bolag eller andra juridiska personer med stort inflytande i kommun/landsting inte behöver upprätta delårsrapport<sup>54</sup>.

I förarbetet till lagen slås det fast att i delårsrapporten skall finnas resultaträkning, balansräkning och en förvaltningsberättelse. Vidare är det enligt praxis vanligt att inkludera en prognos av helårsutfallet som ger information om eventuella avvikelser. Denna prognos, menar man i propositionen, ger kommuner och landstinget möjlighet att vidta nödvändiga åtgärder för att anpassa ekonomi och verksamhet till den budgeterade inriktningen och till en ekonomi i balans.<sup>55</sup> Utöver dessa poster bör även en förvaltningsberättelse inkluderas samt relevanta noter.<sup>56</sup>

KRL reglerar inte på detaljnivå hur delårsrapporten skall utformas och vad den skall innehålla. Istället menade lagstiftaren i förarbetena till KRL att praxis skall utformas enligt god redovisningssed. Ett förslag på en rimlig utgångspunkt för detta är att de redovisningsprinciper som tillämpas i årsredovisningen skall även användas i delårsrapporten. Dock kan tillämpningen vara något lägre i precision.<sup>57</sup>

Beträffande begrepp och termer som används i delårsrapporten skall så stor del som möjligt enligt 3 § stämma överens med årsredovisningens användning av dessa. Ett minimikrav anses vara att resultat- och balansräkningen är uppställd på det sätt som anges i 5 kapitlet, 1 och 2 §.<sup>58</sup> Vidare menar man i proposition 1990/91:117 att all kommunal redovisning bör utformas så enkelt och entydigt som möjligt för att på så sätt underlätta ekonomiska analyser. Fullmäktige får i kommunen besluta hur framtagandet av delårsrapporten skall gå till och hur själva

---

<sup>54</sup> Brorström m.fl. 2011:112

<sup>55</sup> Prop. 2003/04:105 s 14

<sup>56</sup> Brorström m.fl. 2011:111

<sup>57</sup> Ibid. 2011:110

<sup>58</sup> Ibid. 2011:112

beslutsprocessen skall se ut. Däremot bör utgångspunkten vara att rapporten i slutänden skall bidra till styrning och uppföljning.<sup>59</sup>

### 3.6 Tidigare studier om delårsrapporter

Lagkrav på att kommuner skall upprätta delårsrapport kom år 1998. Mot bakgrund av lagstiftarens förhoppning om praxisutveckling beträffande utformning av delårsrapporten, ansåg RKR 2003 att det var på tiden att genomföra en praxis- och idéstudie av kommunala delårsrapporter. RKR ville med studien se hur kommunerna upprättade rapporterna samt kartlägga vilken information som inkluderades.<sup>60</sup> Som avslutande kapitel i studien diskuterar RKR de resultat undersökningen givit. Bland annat diskuteras vilket syfte delårsrapporten främst bör uppfylla. RKR menar att det främsta syftet bör vara att tillhandahålla en bild av det faktiska ekonomiska läget i kommunen vid den givna tidpunkten. Något som kommunerna inte hade som det primära syftet med rapporterna. En majoritet av kommunerna menade istället att det primära syftet var budgetuppföljning. RKR föreslår, för att undvika en målkonflikt mellan den interna budgetuppföljningen och lägesrapporten av den ekonomiska situationen, att två kompletterande dokument kan upprättas där de olika områdena behandlas åtskilt.<sup>61</sup>

Vad gäller hanteringen av redovisningsprinciper menar RKR att det är rimligt att det sker vissa förenklingar jämfört med årsredovisningen förutsatt att det är inom ramen för god redovisningssed. Som lösning på eventuella oklarheter gällande detta menar RKR att läsaren vid genomgång av delårsrapporter alltid bör ha motsvarande årsredovisning till hands. Vidare bör byte av redovisningsprincip beskrivas och uppgifter från föregående år bör justeras så att jämförbarhet uppnås.<sup>62</sup> Avslutningsvis lämnar RKR förslag på hur delårsrapportens innehåll skall disponeras förutsatt att syftet med rapporten är att främst förklara och redogöra för den ekonomiska situationen och den förväntade utvecklingen.

Efter att i detta kapitel presenterat lagar, litteratur och tidigare forskning om årsredovisningar och delårsrapporter kommer jag i följande kapitel presentera en granskningsmall för delårsrapporten baserat på en idealmodell. Denna idealmodell kan ses som en operationalisering av ovanstående referenser samtidigt som ett ytterligare perspektiv inkluderas, nämligen informanten.

---

<sup>59</sup> Ibid. 2011:11

<sup>60</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:7,13–14

<sup>61</sup> Ibid. 2003:45

<sup>62</sup> Ibid. 2003:47

# 4. Empiri

*Kapitlet inleds med en kort förklaring av en idealmodell av delårsrapporten. Därefter presenteras den granskningsmall som använts vid granskningen av delårsrapporterna och vars innehåll är en förenkling av idealmodellen. Senare presenteras resultaten från granskningen av delårsrapporterna med en inledande sammanfattning av resultatet.*

## 4.1 Idealmodell

Genom sammanställning av lagstiftning, tidigare studier, litteratur och informantuttalande har operationalisering gjorts för att lättare kunna bedöma delårsrapporterna. En förenkling av idealmodellen återfinns i granskningsmallen nedan. Modellen i sin helhet återfinns som bilaga 2.

### 4.1.1 Granskningsmall

För att ytterligare förtydliga hur granskningsmallen användes samt hur pångsättning gick till återfinns ett exempel som bilaga 3.

Kriterier för bedömning	Sammanvägning/Operationalisering
1. Delårsrapportens syfte	<ul style="list-style-type: none"><li>- Ska i första hand, vara att tillhandahålla en bild av det faktiska ekonomiska läget i kommunen vid tidpunkten samt för dess utveckling.</li><li>- Ekonomin skall, kvantitativt, vara det dominerande inslaget i delårsrapporten även om det skall lämnas utrymme för verksamheten.</li></ul>
2. Tillämpning och byte av redovisningsprinciper	<ul style="list-style-type: none"><li>- Tillämpningen av redovisningsprinciper kan vara något lägre än vid årsredovisningen. Dock är det rimligt att samma redovisningsprinciper brukar som i årsredovisningen. Byte av redovisningsprincip skall kommenteras, likaså ifall agenten avviker från rekommendationer. Poster som saknar normering som periodisering av skatteintäkter och semesterlön kan behövas kommenteras.</li></ul>
3. Layout och	<ul style="list-style-type: none"><li>- Delårsrapporten skall vara tydlig och begriplig</li></ul>

användarvänlighet	<p>beträffande diagram, tabeller och textmässigt.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Utformningen skall vara enkel och entydig.</li> <li>- Sifferredovisning får gärna kommenteras.</li> </ul>
4. Finansiell rapport (inkl finansieringsanalys)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Resultaträkningen skall innehålla rapportperiodens utfall samt föregående års utfall. En helårsprognos skall finnas inkluderat.</li> <li>- Balansräkningen skall innehålla utfall för avsedd period samt utfall för föregående år, varav ett helårsutfall och ett halvårsutfall. Finns det ingen prognos inkluderad skall istället förväntad skuld- och likviditetsutveckling kommenteras på annat ställe i delårsrapporten.</li> <li>- En finansieringsanalys bör vara inkluderad, denna skall, förutom att redovisa rapporttidens utfall, även redovisa föregående års utfall. Helårsrapport är endast nödvändigt ifall den förväntad utveckling inte kommenterats i förvaltningsberättelsen.</li> </ul>
5. Noter	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Noter som alltid bör ingå i resultaträkningen är en not som specificerar posterna; skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning. I dessa noter skall det även finnas jämförelsetal.</li> <li>- För skatteintäkter ska information lämnas om hur de beräknats, gärna i/under noten till skatteintäkter.</li> <li>- Noter till finansiella tillgångar skall vara uppbyggda på samma sätt som i årsredovisningen.</li> </ul>
6. Förvaltningsberättelse	<p>Bör innehålla (kortfattat om avvikelse och åtgärd):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Omvärldsanalys</li> <li>- Finansiell analys, inklusive analys av ekonomisk balans/balanskravet.</li> <li>- Drift- och investeringsredovisning</li> <li>- Måluppfyllelse</li> <li>- Väsentliga personalförhållanden</li> <li>- Viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Framtidsbedömning (gärna som avslutande del i FF)</li> </ul>
<p>7. Sammanställd redovisning</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Skall inkluderas och innehålla resultaträkning och balansräkning enligt rekommendationer/laga för sammanställd redovisning. Det vill säga; inkluderad RR och BR för koncernen i kommunens RR och BR. Har kommunen endast ett fåtal bolag kan dessa kommenteras i förvaltningsberättelse. Skälen till varför sammanställd redovisning ej inkluderas skall redogöras för.</li> </ul>

Tabell 4.0

## 4.2 Resultat

<b>Kommuner:</b>	Syfte	Redovisnings- principer	Layout/ Användar vänlighet	Finansiella Rapporter	Noter	Förvaltnings- berättelse	Sammanställd redovisning	<b>Medel poäng:</b>
Strömstad	4	0	1	2	3	1,5	4	2,21
Tanum	2	4	2,5	2,5	0	2,5	3	2,36
Bjurholm	4,5	0,5	3,5	4,5	1	3	0	2,43
Strömsund	3,5	0	4	5	0	3	3,5	2,71
Danderyd	3	0,5	2,5	2	4,5	2	5	2,79
Torsby	3,5	3	3	3	0,5	4	3	2,86
Ulricehamn	3	4	2,5	4	1,5	1	4,5	2,93
Partille	4	3	4	2,5	0	3	5	3,07
Grästorp	3,5	4	4	2,5	1	2	5	3,14
Mullsjö	4	4	4	3	4	3	1	3,29
Laxå	3	4	3	4	3	3	3,5	3,36
Hammarö	3	4,5	4,5	4,5	1,5	3,5	2	3,36
Huddinge	2,5	4	2,5	3	4,5	3,5	4	3,43
Orust	4	3,5	4	3,5	2	3,5	4	3,50
Ovanåker	2,5	4,5	4,5	3	4,5	2,5	3	3,50
Östersund	5	0	4	5	3,5	4,5	3,5	3,64
Mora	5	1	4,5	4,5	4,5	3,5	3	3,71
Malmö	3	3	3	4,5	5	3	5	3,79
Nybro	5	4,5	4,5	4	3,5	5	0	3,79
Linköping	5	4	5	3	4,5	5	0	3,79
Båstad	4	4	4	5	1,5	4	4,5	3,86
Laholm	2,5	5	3	5	4,5	5	3	4,00
Örnköldsvik	3,5	5	4,5	4,5	4,5	3,5	3	4,07
Nässjö	5	5	4,5	3	1,5	4,5	5	4,07
Sunne	5	4,5	4,5	4,5	3	4,5	4	4,29
Älvsbyn	5	4	4,5	5	4,5	4,5	4,5	4,57
Älvkarleby	5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	5	4,64
Sorsele	5	5	4,5	5	5	5	4	4,79
<b>Medel per Kriterium</b>	<b>3,86</b>	<b>3,32</b>	<b>3,73</b>	<b>3,80</b>	<b>3,86</b>	<b>3,48</b>	<b>3,39</b>	
<b>Medel totalt</b>								<b>3,50</b>

Tabell 5.0

Alla de granskade delårsrapporterna uppnådde vad syftet med rapporten är enligt lagar, litteratur och tidigare studier, nämligen att tillhandahålla en bild av det ekonomiska läget och utvecklingen i kommunen. Alla granskade rapporter hade inkluderat resultaträkning och balansräkning. Det som avgjorde vilken poäng kommunen blev tilldelad gällande den finansiella rapporten berodde på vad som inkluderats, så som utfall, bokslut, jämförelsetal och helårsprognosprognos.

Ingen delårsrapport tilldelas full poäng, alltså 5,0 poäng, även om Sorsele var riktigt nära med 4,79 poäng. Övriga kommuner som fick höga poäng, över 4,0 poäng (bättre än *bra*), var: Älvkarleby (4,64), Älvsbyn (4,57), Sunne (4,29), Nässjö (4,07), och slutligen Örnsköldsvik (4,07). Dessa delårsrapporter höll en jämn och relativt hög kvalitet i samtliga bedömningskriterier.

Bland de kommuner som fick lägst poäng i bedömningen, under 3,0 poäng (sämre än *godkänd*), var följande: Torsby (2,86), Danderyd (2,79), Strömsund (2,71), Bjurholm (2,43), Tanum (2,36), Ulricehamn (2,29). Sämst poäng tilldelades Strömstad (2,21). Strömstads låga poäng berodde huvudsakligen på att rapporten saknade noter samt att vissa delar av förvaltningsberättelsen, kommentar av balanskravet, finansieringsanalys, prognos i resultaträkningen och innehållsförteckning saknades. Återigen är det värt att nämna att ingen kommun fick under vad man skulle kunna kalla accepterad nivå, vilken skulle kunna vara lägre än 1,0 poäng. En delårsrapport med lägre poäng än 1,0 skulle exempelvis saknat resultaträkning, balansräkning eller förvaltningsberättelse, delar som det är lagkrav på att inkludera.

Den finansiella rapporten är den viktigaste och mest grundläggande beståndsdel, utifrån vad syftet bör vara med delårsrapporten. Det är ett flertal kommuner som har 5,0 poäng inom detta kriterium, det vill säga, *mycket bra* finansiella rapporter. Där återfinns; Strömsund, Sorsele och Älvsbyn. Kommuner, vars finansiella rapporter hade under 3 poäng, alltså sämre än *godkänd* (dock ej lika med *underkänd*) var: Tanum (2,5), Danderyd (2,0) och Strömstad (2,0). Dessa rapporter saknade många gånger nödvändiga jämförelsetal och prognos.

Det kriterium där kommunerna tillsammans hade högst medelpoäng var delårsrapportens syfte och noter med 3,86 poäng. Beträffande kriteriet noter kan medelvärdet vara missvisande eftersom vissa kommuner har 0 poäng medan andra har 4,5, alltså fanns det en stor spridning inom detta kriterium. Delårsrapporterna syfte hade en något mer jämn poängfördelning: mellan 2 till 5 poäng. Kommentarer av redovisningsprinciper är det kriteriet som hade lägst medelvärde, 3,32. Detta eftersom det var en del kommuner som delvis eller helt och hållet saknade kommentar beträffande redovisningsprinciper. Sex kommuner fick mellan 0-1 poäng inom detta kriterium.



Medelpoängen för samtliga kommuner är 3,50, vilket placerar kommunerna mellan *godkänd* och *bra* på poängskalan.

## 5. Analys

*Analysen kommer att göras utifrån de olika bedömningskriterier som används vid granskningen av delårsrapporterna. Jag kommer att söka efter orsaker och motiv till resultatet samt föreslå eventuella förbättringar som kan göras. Hela analysen kommer att ske utifrån en diskussion av begreppet användarvänlighet, då användarna och användarvänligheten är en central del av referensramen.*

---

### 5.1 Delårsrapportens syfte.

Delårsrapportens syfte är som tidigare nämnts främst att tillhandahålla en bild av den ekonomiska ställningen och utvecklingen i kommunen samtidigt som den skall fungera som uppföljning av den kommunala verksamheten. Resultatet av granskningen visar att det främsta syftet med delårsrapportering uppfylls i samtliga fall. Det huvudsakliga skälet till det är att samtliga kommuner har inkluderat en resultat- och balansräkning, vilket de måste enligt lag. Bilden av kommunens ekonomiska ställning blir än mer tydlig när en finansiell analys även inkluderas i förvaltningsberättelsen, något som i stort sett samtliga kommuner har gjort. En resultat- och balansräkning anses vara tillräcklig för att förmedla en bild av den ekonomiska ställningen. Alla kommuner har även någon form av förvaltningsberättelse och prognos som kan berätta någonting om utvecklingen i kommunen. Avsnitt som driftredovisning, investeringsredovisning och väsentliga personalförhållanden kan ses som den del av innehållet som redogör för verksamheten.

Ett av motiven till att delårsrapporten inte detaljregleras i KRL är den enskilda kommunens möjlighet att utforma rapporten så den passar kommunens egna behov i form av styrning och uppföljning. Vid genomgången av samtliga delårsrapporter framkom en tydlig bild av en stor spridning mellan hur kommunerna väljer att utforma rapporten. Den vanligaste formen av delårsrapport är en där kommunen väljer att kombinera verksamhetsuppföljning, i form av utförlig redogörelse av respektive nämnd, med en mer "renodlad" delårsrapport. I RKR praxis- och idéstudie från 2003 föreslogs ett upplägg för delårsrapporten som ska minska risken för målkonkurrens mellan de olika delarna, nämligen att dela upp rapporten i två skilda dokument: en del bestående av en renodlad delårsrapport och den andra delen bestående av en renodlad verksamhetsuppföljning. Det finns två starka motiv till att göra enligt denna modell: detta upplägg ger en mer användarvänlig rapport då användaren, utifrån sitt intresse, lättare kan hitta vad denna söker. På så sätt kan man slippa sitta och "vända blad" för att komma fram till det användaren söker. Det andra motivet är att en exkludering av en utförlig

verksamhetsuppföljning skulle kunna innebära att delårsrapporterna kan utarbetas snabbare och därmed behandlas tidigare. Att utarbeta en utförlig verksamhetsuppföljning tar tid och därmed riskerar att försena behandlingen av rapporten. Vissa av de granskade rapporterna behandlas inte förrän i november, trots att lagstiftaren rekommenderar att behandlingen sker senast i oktober. En snabb behandling av delårsrapporten innebär att styråtgärder snabbt kan sättas in, vilket också är en av orsakerna till att delårsrapportens lagfördes. Vill kommunen ändå kombinera de två delarna kan rapporten var uppbyggd enligt följande huvudrubriker: Delårsrapport (ekonomisk uppföljning), Verksamhetsuppföljning och eventuella Bilagor.

Syftet med delårsrapporten är i stor utsträckning sammankopplat med vem skaparna anser vara den huvudsakliga användaren. I RKR:s praxis- och idéstudie från 2003 konstaterades följande vid intervjuerna: majoriteten ansåg att det var styrelsen, fullmäktige, nämnder och förvaltningar som var den främsta och huvudsakliga användaren. Knappt 50 % menade att även kreditgivare använde sig av rapporten medan ännu färre trodde att medborgare var användare. Utifrån detta kan ett flertal motiv bildas om varför kommunerna väljer att utforma delårsrapporten som de gör, beträffande fördelning av verksamhet och ekonomi. Efterfrågar kommunpolitikerna en delårsrapport som ska ligga till grund för intern styrning ökar således kravet och utrymmet för verksamhetsuppföljning. Frågan man då kan ställa sig är huruvida det skall vara delårsrapportens uppgift att fungera som verksamhetsuppföljning. I KRL kapitel 9 § 2 anges följande om delårsrapporten:

*”skall innehålla en översiktlig redogörelse för utvecklingen av kommunens eller landstingets verksamhet och resultat sedan föregående räkenskapsårs utgång. Uppllysningar skall då lämnas om*

- 1. sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning, och*
- 2. sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut.”*

Lagen tar främst fasta på en väsentlig sak, nämligen att det skall innehålla en *översiktlig* redogörelse för resultat och verksamhet. Inte i någon av de granskade delårsrapporterna har jag upplevt att redogörelsen av resultatet, det vill säga den ekonomiska ställningen, har varit för utförlig och detaljerad. Redogörelsen ligger för det mesta nära gränsen för vad som kan kallas knappt tillräckligt eller översiktligt. Däremot väljer många kommuner att mer detaljerat redogöra för verksamheterna. I exempelvis Orusts delårsrapport ägnas uppskattningsvis 90 sidor av totalt 110 sidor till verksamhetsuppföljning. Jämförs antalet sidor med deras årsredovisning, är delårsrapporten cirka 50 sidor längre, trots att delårsrapporten avser vara en ”förenkling” av årsredovisningen. En översiktlig redogörelse av verksamheten, borde mot

bakgrund av de lagar och studier som finns, begränsas till förvaltningsberättelsen. Återigen känns RKR:s förslag på en mer tydlig uppdelning av delårsrapporten och verksamhetsuppföljningen som ett passande upplägg. Är delårsrapporten, som de ser i ut i stor utsträckning, verkligen en del av den *externa* redovisningen eller är rapporten de facto intern redovisning? Jag upplever att det finns oklarheter kring vad det primära syftet med delårsrapporten egentligen är. RKR har tydligt uttalat att rapporten främst är en ekonomisk lägesrapport, dock är det otydligt i KRL och förarbeten vad det primära syftet bör vara. I till exempelvis proposition 1990/91:117 framgår att fullmäktige i kommunen får besluta om hur framtagandet av delårsrapporten och hur själva beslutsprocessen skall se ut. Däremot bör utgångspunkten för arbetet med rapporten vara att den i slutänden skall bidra till styrning och uppföljning.<sup>63</sup> Det finns alltså ett stort utrymme för egen tolkning.

## 5.2 Tillämpning av redovisningsprinciper.

Redovisningsprinciperna är formulerade för att komplettera lagstiftningen samt för att betona vissa aspekter av den externa redovisning, så som öppenhet, försiktighet och jämförbarhet. Sett till granskningen av delårsrapporterna kan det konstateras att kommunerna inte alltid redogör för tillämpningen av principer. Ett antal kommuner väljer heller inte att kommentera huruvida tillämpningen är densamma som i årsredovisningen, ifall byten har gjorts eller hur vissa poster som saknar normering periodiseras. Två saker händer när användare läser delårsrapport utan kommentar om tillämpning. Först och främst kan man som användare bli tveksamt till innehållet. Alltså, är det som anges i redovisningen korrekt, vad är det egentligen som gäller vid periodisering och värdering av vissa poster? Har kommunen något att dölja? Det vill säga, trovärdigheten för delårsrapporten *minskar* ifall kommunen väljer att inte öppet redovisa vad det är som gäller. Vad som ytterligare händer är, att jag som användare, får intrycket av att kommunen inte tar delårsrapporten på allvar. Att redogöra för redovisningsprinciperna känns grundläggande då de är en viktig del av all extern redovisning i kommunen. Att kort kommentera tillämpade principer bör inte vara allt för tidskrävande, då det endast handlar om några rader text. Majoriteten av de granskade kommunerna kommenterar dock tillämpningen av principer. Huvuddelen gör det kortfattat, i form av en kommentar att tillämpningen av principer är densamma som i årsredovisningen. De kommuner som utförligt redogör för avvikelser och tillämpning är de som fick högst poäng, det vill säga 4,5 till 5 poäng. De kommuner som tilldelats de högsta poängen är de som dels kommenterat vad det är som gäller i förhållande till årsredovisning och dels, mer utförligt, valt att kommentera vardera området angående periodisering och värdering. En mer utförlig

---

<sup>63</sup> Brorström, Haglund, Eriksson 2011:11

redogörelse gör att användaren känner sig trygg i det som återges i rapporten är korrekt. Öppenheten förstärker alltså trovärdigheten i högsta grad.

### 5.3 Layout och användarvänlighet.

Av de granskade kommunernas delårsrapporter hade majoriteten en *bra* layout och användarvänlighet. Det kan efter granskningen sammanfattas i några grundläggande beståndsdelar som är väsentligt för layout och användarvänlighet. Det mest primära, speciellt vid en fyllig delårsrapport, är en bra och tydlig innehållsförteckning. Som användare är det viktigt att snabbt kunna orientera sig i rapporten utan problem, samtidigt som en innehållsförteckning kan fungera som översikt av rapporten. Vidare kan jag mer allmänt angående innehållsförteckningar, anse att det är mer användarvänligt ifall det finns punkter mellan rubrik och sidhänvisningen, det gör innehållsförteckningen mer lättläslig, speciellt vid innehållsförteckningar som täcker en A4-sida. Utformningen skall i delårsrapporten vara så enkel och entydig som möjligt enligt förarbeten till KRL, dock är ord som enkelt och entydig inget som genomsyrar majoriteten av de granskade delårsrapporterna. Mycket skulle kunna göras för att förenkla rapporterna beträffande användning.

Då delårsrapporten är en del av den externa redovisningen finns det ett antal potentiella användare, både intern och externt. Det finns dock viktiga skäl till varför det kallas potentiella användare, just för att kommunerna i många fall inte upplever att det är många användare förutom kommunpolitikerna. Incitamentet att satsa på layouten minskar förståligt till följd av detta. Varför ska kommunen satsa pengar på en rapport som ingen annan än kommunpolitikerna läser? Dock kan jag inte uttala mig om vilka det egentligen är som använder sig av delårsrapporten, det finns i dagsläget ingen studie om rapportens användare och vilka de är. De undersökningar som finns är baserade på vilka skaparna av delårsrapporten, tror är användarna av rapporten. Trots den eventuella bristen på externa användare finns det ändå delårsrapporter som är vad man kan kalla, enligt Collins benämning: *Imagebyggare*. Han menar att det är huvudfåran bland årsredovisningar, dock är jag utifrån granskning, tveksam ifall det även gäller delårsrapporter. Endast ett fåtal rapporter kan placeras i den kategorin, i denna kategori har kommunen valt att inkludera bilder, diagram, tabeller, alla färgglada och proffsigt utformade. I något enstaka fall kombinerat med ett bra ekonomiskt innehåll, vilket snarare placerar dem bland toppkategorin *De pedagogiska*. De mest pedagogiska rapporterna tillhör Älvsbyn och Sorsele. I dessa har kommunen kombinerat ett bra ekonomiskt innehåll med en pedagogisk framställning. Älvsbyns rapport är relativt fyllig, 50 sidor, men eftersom de redan i innehållsförteckningen tydligt separerar ekonomin och verksamhetsuppföljningen skapar detta inget problem för användaren. Sorsele är i

synnerhet pedagogisk då de kommenterar diagram och tabeller i stor utsträckning samtidigt som de ägnar en hel sida åt begreppsförklaring. Majoriteten av delårsrapporten återfinns i kategorin *Så lite som möjligt*. I denna kategori gäller det i de flesta fall så lite som möjligt av delårsrapport men så mycket som möjligt av verksamhetsuppföljning. Bland de granskade rapporterna återfinns även någon enstaka i kategorin *Vassa PM*, där rapporterna för det mesta är korta och koncentrerade, i vissa fall på gränsen till allt för kortfattade. Dock genomsyras dessa av uteslutande ekonomi och ger en tydlig bild av kommunens ekonomiska ställning och utveckling. Dock finns det risker med *Vassa PM* som är allt för ekonomiska orienterade, ifall användaren inte är en ekonom. I de flesta fall är användare de facto en politiker. Dock kan jag utifrån denna granskning inte hitta någon rapport där redogörelsen var allt för komplicerad. En hel del kommuner är pedagogiska på så sätt att de förklarar olika nyckeltal, begrepp och i enstaka fall även redovisningsmodellen. Det är dock förståeligt att själva redovisningsmodellen, i sin uppbyggnad, är svårbegriplig och komplicerad. Det kommunerna ändå kan göra, eftersom det regelbundet väljs in nya politiker och tjänstemän som behandlar delårsrapporten, är att sträva efter att förklara och kommentera det "ekonomiska" i rimlig mån.

Donatella (2006) har i sin undersökning kartlagt orsaker till varför kommuner satsat/ inte satsar på layout och innehåll. En av dessa förklaringar skulle vara huruvida kommunen har resurser att satsa på årsredovisningen eller ej. Emellertid stämmer denna förklaring inte in på denna granskning, Sorsele, den kommun som fick högst poäng, hade en relativt svag ekonomi. Dock kan jag utifrån genomgången av delårsrapporterna konstatera att layout inte är något prioriterat område, vilket kan anses vara naturligt eftersom att årsredovisningen är den främsta externa rapporten. Jag anser trots det att en god layout kan uppnås även ifall små resurser har satsats på rapporten. Är upplägget snyggt och logiskt samtidigt som tabeller och diagram är tydliga och ambitiösa kan det räcka för en bra layout.

## 5.4 Finansiella rapporter

Denna kategori av innehåll är den enda del (förutom förvaltningsberättelse) av delårsrapporten som det är lagkrav på inkludera. Alla kommuner måste inkludera en resultaträkning och balansräkning, syftet med delårsrapporten skulle annars vara svårt att uppfylla. Först och främst kan det konstateras att samtliga granskade kommuner har inkluderat en resultaträkning och balansräkning. Det fanns följaktligen ett antal faktorer som påverkade den sammanvägda poängen. Det var dels vad som fanns inkluderat i tabellen, alltså jämförelsetal och prognos. Delårsrapporter med utförliga resultat- och balansräkningar fick således högre poäng. En ytterligare faktor som räknades i den sammanvägda poängen var

finansieringsanalysen. Trots att det tydligt anges i både KRL och i RKR:s rekommendationer, är det ändå kommuner som inte följer dessa. Det gäller främst vid inkluderingen av jämförelsetal och prognos som kommunerna brister. Vissa kommuner väljer att istället, till exempelvis, redovisa en prognos i en avskild tabell. Kommuner som valt att redogöra för prognosen av resultatet avskilt har jag reducerat poängen för eftersom RKR förespråkar att prognosen ska finnas inkluderad i resultaträkningen. Beträffande prognos av likviditets- och skuldutvecklingen (balansräkningen) är det acceptabelt att utvecklingen kommenteras i förvaltningsberättelsen. Det är dock något anmärkningsvärt att det finns stora skillnader i kommunernas resultaträkning och balansräkning med tanke på att det finns konkreta och tydliga bestämmelser och rekommendationer för hur dessa bör se ut. En förklaring till de skillnader som finns, kan vara att det finns inarbetade rutiner i förvaltningen som upprättar delårsrapporten. Dessa rutiner kan om de inte uppdateras kontinuerligt, hämma utvecklingen och förbättringen av innehållet i delårsrapporten. Samtidigt är delårsrapporten, som tidigare nämnts, inget omdebatterat eller välutforskat område vilket kan leda till att kommunerna inte upplever att det finns någon "press" på att förbättra och utveckla rapporten.

## 5.5 Noter

Vid genomgången av delårsrapporter blev det tydligt att noter är något som vissa kommuner inte prioriterar. En del kommuner har valt att helt exkludera noter i de finansiella rapporterna. Att exkludera noter försämrar öppenheten och försvårar användandet av delårsrapporten. Eftersom det i noterna lämnas utrymme åt att mer detaljerat beskriva posten, vilket kan vara betydelsefullt då rapporten användas som beslutsunderlag. Därmed är det essentiellt att delårsrapporten omfattar en viss fördjupad information om till exempel skatteintäkterna.

Gemensamt för samtliga 28 kommuner är att ingen har placerat beräkningsmetoden för skatteintäkter i samband med dess not, något som RKR förslagit. Det hade främjat användarvänligheten då användaren hade sluppit att läsa om skattehantering utsprikt över hela rapporten. Mer samlad information hade gett en snabbare överblick för användare.

## 5.6 Förvaltningsberättelse

Förvaltningsberättelsen är den del av delårsrapporterna som har sämst struktur. Förvisso finns det vissa delar av förvaltningsberättelsen som är återkommande i de flesta rapporter, så som; omvärldsanalys, finansiell analys, väsentliga personalförhållanden och framtidsbedömning (ofta prognos). Därmed är det inte sagt att de är lätt att skilja på de olika delarna, med undantag för omvärldsanalysen, som kommunerna brukar ha som första rubrik. Orsaken till den, för det mesta röriga och, ostrukturerade förvaltningsberättelsen är kommunernas

inkludering av verksamhet – och/eller kommunpolitikuppföljning som ofta placeras i början av rapporten. Det resulterar i att den renodlade förvaltningsberättelsen blir allt för utspridd. Återigen landar diskussionen i frågan om uppdelningen mellan delårsrapport och verksamhetsuppföljning. Vad ska finnas inkluderat i en delårsrapport, ska verksamhetsuppföljningen vara en del av rapporten? De förslag på utformning av förvaltningsberättelsen som jag har utgått från i min granskning är baserade på RKR:s förslag angående detta. RKR förespråkar att delårsrapporten främst skall vara en del av den externa redovisning, alltså är det naturligt att deras förslag på förvaltningsberättelse inte stämmer överrens med praktiken då många kommuner använder delårsrapporten som främst intern redovisning och uppföljning.

Sedan balanskravet infördes har det i större utsträckning efterfrågats att kommunerna skall kommentera detta, även i delårsrapporten. De flesta av kommunerna gör också det, vilket tyder på en utbredd medvetenhet om balanskravet.

## 5.7 Sammanställd redovisning

Det finns, enligt KRL, inget krav på att delårsrapporten skall inkludera kommunala bolag. Dock har referensgruppen, i ett uttalande, angett att minst en delårsrapport om året skall inkludera en sammanställd redovisning. Kommunerna bör därför sträva efter att följa RKR:s uttalande och rekommendationer om sammanställd redovisning. Vid tidsbrist eller om kommunen endast har ett få antal bolag kan undantag göras, även om dessa skäl ska anges. Det kommunerna inte följer, men undantag av 3-4 stycken av samtliga 28 kommuner, är att kombinera kommunens resultat- och balansräkningen med koncernens resultat- och balansräkning. Något som skall ge användaren en snabb överblick. Vid en snabb genomgång av motsvarande årsredovisningar kan jag konstatera att kombinerad kommun- och koncernredovisning inte är en befäst utformningsmetod. Kommunerna väljer istället att redovisa koncernen för respektive bolag, i en separat sammanställd redovisning eller som kommentar i förvaltningsberättelsen.



## 6. Slutsats

Det kan efter genomgång av delårsrapporterna konstateras att det finns stora skillnader i hur kommunerna väljer att utforma dessa. De tydligaste skillnaderna återfinns i syftet med delårsrapporten samt i omfattningen av rapportern, som varierar mellan cirka fem sidor till hundra sidor. Vidare finns det i många fall ett glapp mellan hur delårsrapporterna *bör* se ut och hur det faktiskt ser ut, beträffande utformningen och innehållet kontra RKR:s förslag. Trots skilda tolkningar av vad en delårsrapport *bör* innehålla ute bland kommunerna håller dessa delårsrapporter en acceptabel nivå beträffande utformning och användarvänlighet. Nedan följer mina förslag på förbättrings- och utvecklingsområden:

- Att i lagstiftningen tydliggöra vad syftet med delårsrapporten är. Är det en extern finansiell rapport eller en intern verksamhetsuppföljning?
- Att i större grad nå ut med RKR:s förslag på utformning av delårsrapporter. I många fall är det endast mindre justeringar som är nödvändiga för att förbättra och förenkla delårsrapporten.
- Att i utformningen av delårsrapporten stäva efter att göra den användarvänlig. Det inkluderar en innehållsförteckning, tydlig och enkel struktur, tydliga tabellerna samt gärna korta kommentarer till tabellerna, där väsentligheterna kommenteras.
- Att kommunerna tar redovisningsprinciperna på allvar, även i delårsrapporten. Dessa ska redogöras för och gärna kommenteras.

Det finns vissa områden, inom delårsrapportering, som denna studie inte behandlar men där ett behov finns för vidare forskning. Det gäller främst behovet av en karläggning om när delårsrapporten behandlas ute i kommunerna. Delårsrapportens syfte och nytta försvagas avsevärt om rapporten behandlas först i november/december. Det är därför ett område som är relevant att kartlägga, studier som den jag genomfört kan anses vara meningslös ifall kommunerna ändå inte kan ha nytta av delårsrapporten. Det vill säga att genomföra styråtgärder innan årsredovisningen behandlas, på grund av den sena behandlingen.

Avslutningsvis vill jag kort redogöra för de olika styrkor och svagheter som denna studie har. Det är i all forskning viktigt att vara öppen med de brister som en forskning har samtidigt som det underlättar för läsaren att snabbt och översiktligt kunna värdera studiens innehåll och slutsatser. De svagheter som finns i denna studie, identifierar jag som följande:

- Den låga svarsfrekvensen från informanterna. Det hade kanske varit bättre ifall jag hade gjort telefonintervjuer. Frågeenkäten kan också ha varit förvirrande då jag utgick från *Allt om årsredovisningar*, som just behandlar årsredovisningar. Jag borde utgått från RKR:s studie om delårsrapporter när jag utformade frågeenkäten.

- Att utforma en idealmodell innebär att prioriteringar måste göras, det blir därför svårt att säga att det är en allmänt hållen idealmodell, snarare min idealmodell i viss mån.
- Likaså innebär allt typ av poängsättning en personlig värdering, det blir till stor del en tolkningsfråga när delårsrapporterna granskas och poängsätts.

Styrkor som jag vill framhåll med denna studie:

- Resultatet av granskningen ger en tydlig bild av hur en delårsrapport ser ut i Sverige.
- RKR:s studie om delårsrapporter där de presenterar förslag på utformning fick ”testas”. Resultatet visade att RKR:s förslag inte har nått ut till kommunerna till fullo.
- Studiens resultat pekade tydligt på diverse förbättringsområden hos delårsrapporter. Främst beträffande vad som bör vara delårsrapportens prioriterade syfte.

## 7. Källor

---

### Tryckta källor

Andersson, Göran, *Kalkyler som beslutsunderlag: kalkylering och ekonomisk styrning*, 6., [kompletterade och rev.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2008

*Angående uttalande från Referensgruppen i redovisningsfrågor*, Rådet för kommunal redovisning, Stockholm, 2002

Brorström, Björn, Donatella, Pierre & Petersson, Hans, *Allt om kommuners årsredovisning*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2007

Brorström, Björn, Haglund, Anders & Solli, Rolf, *Förvaltningsekonomi: en bok med fokus på organisation, styrning och redovisning i kommuner och landsting*, 2., [rev. och omarb.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2005

Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder*, 2., [rev.] uppl., Liber, Malmö, 2011

Denscombe, Martyn, *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, Studentlitteratur, Lund, 2000

Donatella, Pierre, *Bra och dåliga årsredovisningar: en studie om kvalitetsskillnader*, 1. uppl., Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet, Göteborg, 2006

Donatella, Pierre, *Den ofrivilliga användaren – om kommunpolitiker och redovisningsinformation*, KFi - rapport nr 111, Kommunforskning i Västsverige, Göteborg, 2011

Gillham, Bill, *Forskningsintervjun: tekniker och genomförande*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2008

Falkman, Pär & Orrbeck, Katarina, *Den offentliga sektorns redovisning*, Studentlitteratur, Lund, 2001

Haglund, Anders, Eriksson, Ola & Brorström, Björn, *Kommunal redovisningslag: [beskrivning och tolkning]*, 6., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2011

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn, *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 2., [rev. och utök.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 1997

*Kommunala delårsrapporter: praxis och idéer*, Rådet för kommunal redovisning, Stockholm, 2003

Patel, Runa & Davidson, Bo, *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, 3., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2003

8.2 *Sammanställd redovisning*, Rådet för kommunal redovisning, Stockholm, 2009

Smith, Dag, *Redovisningens språk*, 3., rev. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2006

## Lagstiftning och propositioner

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

Proposition 2003/04:105 s 14

Proposition 1996/97:52 s 91

Proposition 1990/91:117, 122-123

Proposition 1957:104

## Elektroniska källor

Nationalencyklopedins hemsida 2011-11-17 12.10

<http://www.ne.se/lang/praxis>

Sveriges kommuner och landstings hemsida (SKL) 2011-11-15 10.32

[http://www.skl.se/kommuner\\_och\\_landsting/om\\_kommuner/kommungruppsindelning](http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/om_kommuner/kommungruppsindelning)

# Bilaga 1 – Frågeformulär

*Jag vill att du utgår från en idealbild av hur en delårsrapport bör se ut. För att utröna hur betydelsefullt innehållsmässigt de olika innehållskategorierna är gör du en värdering av respektive kategori. Skalan går från 1-10, där 1 är lågt värde/betydelse och 10 är högt värde/betydelse. Observera att det inte är någon prioritetsordning utan enbart en värdering av hur betydande kategorin är. Blanketten skall fungera som ett stöd och det är därför inte nödvändig att följa efter punkt och pricka, men jag uppskattar ifall du försöker behandla nedanstående kategorier på ett eller annat sätt.*

*Blanketten inleds med en översiktlig fråga.*

Vad anser du att delårsrapporten bör ha för huvudsyfte?

Innehåll

Värdering av innehåll

1-10

*Text och layout*

( )

*Diskutera gärna aspekter så som utseende, innehållsförteckning, stavning, bilder, diagram och tabeller. Hur bör detta se ut och vara utformat? Vilka delar/aspekter är viktiga i sammanhanget?*

*Politisk kommentar*

( )

*Resonera om detta avsnitt bör vara med? Varför/varför inte? Vad kan det tillföra, vad bör det innehålla?*

*Omvärldsanalys*

( )

*Resonera om detta avsnitt bör vara med? Varför/varför inte? Vad kan det tillföra, vad bör det innehålla?*

---

## Förvaltningsberättelse

---

[ ]

*Resonera om detta avsnitt bör vara med? Varför/varför inte? Vad kan det tillföra, vad bör det innehålla?*

---

---

## Finansiella rapporter

---

[ ]

*Samlat på ett uppslag? Jämförelsetal? Noter? Bör i sifferredovisningen sammanfattas och summeras?*

---

---

## Finansieringsanalys

---

[ ]

*Resonera om detta avsnitt bör vara med? Varför/varför inte? Vad kan det tillföra, vad bör det innehålla? Bör en specifik modell användas?*

---

---

## Sammanställd redovisning

---

[ ]

*Resonera om detta avsnitt bör vara med? Varför/varför inte? Vad kan det tillföra, vad bör det innehålla?*

---

---

## Redovisning av nämndernas verksamhet

---

[ ]

*Resonera om detta avsnitt bör vara med? Varför/varför inte? Vad kan det tillföra, vad bör det innehålla?*

---

---

## Personal och miljöredovisning

---

[ ]

*Resonera om detta avsnitt bör vara med? Varför/varför inte? Vad kan det tillföra, vad bör det innehålla?*

---

### *Redovisningsprinciper (kommentar och tillämpning)*

( )

*Hur viktiga är dessa vid upprättande, ska tillämpade principer beskrivas? Är det någon av redovisningsprinciperna extra viktig/oviktigt?*

---

### *Begreppsförklaringar*

( )

*Ska det finnas begreppsförklaringar?*

---

### *Balansen mellan ekonomi och verksamhet i rapporten*

( )

*Denna del hänger delvis ihop med den inledande frågan. Har du redan svarat på vilken förhållande det bör finnas mellan dessa två syften kan du bortse från denna fråga. Om inte, resonera gärna kring hur dessa olika delar bör hanteras vid upprättandet av rapporten.*

---

# Bilaga 2 – Idealmodell

---

## **Delrapportens syfte**

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

- 1. sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ställning, och*
- 2. sådana händelser av väsentlig betydelse för kommunen eller landstinget som har inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut.*

**Rådet för Kommunal redovisning:** Bör, i första hand, vara att tillhandahålla en bild av det faktiska ekonomiska läget i kommunen vid den tidpunkten<sup>64</sup>.

**Tidigare forskning/studier:** Texterna skall ha en kvantitativ obalans mellan ekonomi och verksamhet, ekonomin skall vara den dominerande inslaget<sup>65</sup>.

## **Informanter**

Anders Nilsson: *”Snabb och översiktlig bild av ekonomiskt läge för kommunhelheten, samt signaler om någon verksamhetsgren avviker från plan, såväl ekonomisk som verksamhetsmässigt. Om ettårsperspektivet är centralt i styrningen bör även delåret vara ett underlag till en helårsprognos. När delåret signalerar att ekonomi eller verksamhet ligger fel till ska olika former av åtgärdsplaner träda i kraft. Delårsrapport och årsprognos bör vara en central del i en kommuns praktiska ekonomistyrning. Om den inte är det har kommunen antagligen en svagt utvecklad styrning, eller så är behovet av dessa rapporter lågt.”*

Vidare menar Anders, angående relationen mellan ekonomi och verksamhet bör vara följande: *”Jag ser årsredovisningen som 30/70 för ekonomi/verksamhet. Ser delåret som 50/50”.*

Han värderar kategorin till: 5

## **Sammanvägning/operationalisering**

Syftet med rapporten är, främst, att återge kommunens ekonomiska ställning och utveckling. Ekonomin skall kvantitativt vara det dominerande inslaget i delårsrapporten även om det skall finnas utrymme för verksamheten. Budgetuppföljning och verksamhetsstyrning skall således vara en del av rapportens syfte, dock ej i första hand.

---

<sup>64</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:45

<sup>65</sup> Donatella 2006: bilaga 1



## Redovisningsprinciper - kommentera byte av principer

**Rådet för Kommunal redovisning:** Det är rimligt att det sker visa förenklingar jämfört med årsredovisningen förutsatt att det är inom ramen för god redovisningssed. Dock bör byta av redovisningsprincip beskrivas och uppgifter från föregående år bör även dessa justeras så att jämförbarhet uppnås. RKR förslår att, om samma redovisningsprinciper har använts i årsredovisningen, kan en fras som så; *Vid upprättande av denna delårsrapport har samma redovisningsprinciper använts som i senaste årsredovisningen* vara fullt tillräckligt då användaren som utgångspunkt bör ha tillgång till den senaste årsredovisningen.<sup>66</sup>

**Litteratur:** Ett förslag på en rimlig utgångspunkt för detta är att de redovisningsprinciper som tillämpas i årsredovisningen skall även användas i delårsrapporten, dock kan tillämpningen vara något lägre i precision<sup>67</sup>.

### Informanter

Anders Nilsson: *"Har man avvikelser mot rekommendationer ska upplysning ges. Det finns ett par redovisningsfrågor som enbart dyker upp i delår som inte är normerade, t ex periodisering av skatteintäkter, semesterlön som kan behöva kommenteras"*.

Värderar kategorin till: 9

### Sammanvägning/operationalisering

Tillämpningen av redovisningsprinciper kan vara något lägre än vid årsredovisningen. Byte av redovisningsprincip skall kommenteras likaså ifall agenten avviker från rekommendationer. Poster som saknar normering som periodisering av skatteintäkter och semesterlön kan behövas kommenteras.

### Noter

Rekommendation: Det är önskvärt att noterna följer samma uppbyggnad som i årsredovisningen, dessa i sin tur bör följa Rådets skrift om detta. Denna skrift, *utformning av tilläggsupplysningar, 2010 – vägledning och exempel*, rekommenderar att noten skall innehålla jämförelsetal samt redovisa både kommun och koncern<sup>68</sup>. Vid samtliga noter bör det vidare finnas jämförelsetal. Noter som alltid bör ingå i delårsrapporten är i resultaträkningen en not som specificerar posterna skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning. Skatteintäkter bör även kompletteras med information om hur det har beräknats. Lämpligt är att det även anges beräkningsmetod för skatteintäkter i denna not. Har eget kapital under balansräkningen förändrats under rapporttiden beroende på poster som inte redovisas i resultat

<sup>66</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:46–47

<sup>67</sup> Brorström, KRL 2011:110

<sup>68</sup> Rådet för kommunal redovisning 2010

räkningen skall information om vad de består av anges i noter. Kommuner som har placerat väsentliga belopp i värdepapper skall ange sitt innehav i not. Noter under finansiella tillgångar bör vara uppbyggda på samma sätt som i årsredovisningen och skall helst även ange UB årsskiftet.<sup>69</sup>

### **Layout och användarvänlighet**

**Proposition:** Vidare utformningsmässigt, menar man i proposition 1990/91:117 att all kommunal redovisning bör utformas så enkelt och entydigt som möjligt för att på så sätt underlätta för ekonomiska analyser.

**Tidigare forskning:** Rubrikerna i innehållsförteckningen och i övriga dokumentet skall vara tydliga och hjälpa leda läsaren genom dokumentet<sup>70</sup>. Både diagram och tabeller skall vara tydliga och korrekta och återgivna i mkr eller tkr. De får gärna kompletteras med kommentar. Bilder som återfinns skall bidra eller förstärka det agenten vill förmedla.<sup>71</sup>

### **Informanter**

*Anders Nilsson: Det är alltid viktigt att styrdokument är tydliga och begripliga för mottagarna. Men layout får inte försena dokumentet då snabb handläggning är viktig.*

Värderar kategorin till: 8

### **Sammanvägning/operationalisering**

Delårsrapporten skall vara tydligt och begripligt beträffande diagram, tabeller, innehållsförteckning och textmässigt. Utformningen skall vara enkel och entydig.

### **Innehåll**

- Finansiell rapport

**Rekommendation:** Beträffande resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys, tilläggsupplysningar och sammanställd redovisning lämnar RKR följande rekommendationer;

- Resultaträkning (lagkrav): denna post bör innehålla jämförande uppgifter (utfall) för föregående år samt en prognos för helåret. Även kan information lämnas om budget för avsedd period eller att utöka antalet jämförelse år. Detta för att underlätta den ekonomiska analysen.<sup>72</sup> Nedan lämnas exempel, från RKR, på vad en resultaträkning åtminstone bör innehålla;

<sup>69</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:56–58

<sup>70</sup> Donatella 2006: Bilaga 1

<sup>71</sup> Donatella 2006: bilaga 1

<sup>72</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:53–54

	Utfall Jan- aug 2000	Utfall Jan- aug 2001	Prognos Helår 2001
Verksamhetens intäkter			
Verksamhetens kostnader			
Avskrivningar			
<b>Verksamhetens nettokostnader</b>			
Skatteintäkter			
Generella statsbidrag och utjämning			
Finansiella intäkter			
Finansiella kostnader			
<b>Resultat före extraordinära poster</b>			
Extraordinära intäkter			
Extraordinära kostnader			
<b>Årets resultat</b>			

Fig. lånad från Kommunala delårsrapporter

- Balansräkning (lagkrav): förutom utfall för den avsedda perioden för delårsrapporten bör även information om utfall tidigare år lämnas, inklusive UB senaste årsskiftet. Dessa utfall skall då anges som värdet för sista dagen på året då det utgör den ingående balansen för rapporttiden. En prognos för förväntat utfall vid årets slut kan även finnas behov för, redovisas ingen sådan prognos bör det åtminstone finnas information om förväntad utveckling av likviditet och skuld<sup>73</sup>. RKR lämnar förslag på hur denna post bör se ut;

	Utfall 31 aug 2000	Utfall 31 dec 2000	Utfall 31 aug 2001
<b>Anläggningstillgångar</b>			
Immateriella anläggningstillgångar			
Materiella anläggningstillgångar			
därav:			
– mark, byggnader och tekniska anläggningar			
– maskiner och inventarier			
– övriga materiella anläggningstillgångar			
Finansiella anläggningstillgångar			
<b>Omsättningstillgångar</b>			
Förråd m.m.			
Fordringar			
Kortfristiga placeringar			
Kassa och bank			
<b>SUMMA TILLGÅNGAR</b>			
<b>Eget kapital</b>			
därav periodens resultat:			

<sup>73</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:54–55

<b>Avsättningar</b>	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	
Andra avsättningar	
<b>Skulder</b>	
Långfristiga skulder	
Kortfristiga skulder	
<b>SUMMA EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER</b>	

Fig. lånad från *Kommunala delårsrapporter*

### **Informanter**

*Anders Nilsson: Resultat- och Balansräkning är självklara samt avstämning mot tidigare delår (ev år). Dessutom ingår avstämning av finansiella mål och balanskrav. Ett begränsat antal noter behövs för förståelsen av rapporterna.*

Värderar kategorin till: 10

- Finansieringsanalys:

**Rådet för Kommunal redovisning:** enligt ett uttalande från Referensgruppen bör delårsrapporten innehålla en finansieringsanalys då det är en viktig del av rapporten ur ett likviditetsperspektiv. Utfall för rapporttiden bör redovisas samt föregående års utfall. Vidare är det upp till kommunen att bedöma huruvida det kan finnas behov att inkludera en helårsrapport, om det inte anses göra det bör en bedömning göras i förvaltningsberättelsen.<sup>74</sup>

### **Informanter**

*Anders Nilsson: "Om man upplever att denna rapport är väsentlig för styrningen av kommunen ska den vara med. Enligt min erfarenhet är det fram för allt uppgifter in investeringsredovisningen och dess finansiering generellt sett är intressant."*

Värderar kategorin till: 7

### **Sammanvägning/operationalisering**

Resultaträkningen skall innehålla rapportperiodens utfall samt föregående års utfall. En helårsprognos skall även finnas inkluderat.

Balansräkningen skall innehålla utfall för avsedd period samt utfall för föregående år, två halvårsutfall. Dessa utfall skall då anges som värdet för sista dagen på året då det utgör den ingående balansen för rapporttiden. Finns det ingen prognos inkluderad skall istället förväntad skuld- och likviditetsutveckling kommenteras på annat ställe i delårsrapporten.

<sup>74</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:55–56

En finansieringsanalys bör vara inkluderad, denna skall, förutom att redovisa ropporttidens utfall, även redovisa föregående års utfall. Helårsrapport är endast nödvändigt ifall det inte förväntad utveckling kommenteras i förvaltningsberättelsen.

- Tilläggsupplysning

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

Begrepp och termer skall så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen<sup>75</sup>.

**Rådet för Kommunal redovisning:** Det är önskvärt att noterna följer samma uppbyggnad som i årsredovisningen, dessa i sin tur bör följa Rådets skrift om detta. Vid samtliga noter bör det vidare finnas jämförelsetal. Noter som alltid bör ingå i delårsrapporten är i resultaträkningen en not som specificerar posterna skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämnning.<sup>76</sup> RKR föreslår att noten skall vara uppbyggd på följande sätt gällande skatteintäkter:

	Januari-augusti 2000	Januari-augusti 2001
<b>Not. Skatteintäkter, generella statsbidrag + utjämnning</b>		
Preliminärt erhållna skatteintäkter innevarande år		
Preliminär slutavräkning för föregående år		
Preliminär slutavräkning för innevarande år		
Övriga skatteintäkter		
<b>S:a kommunalskatteintäkter</b>		
Generellt statsbidrag		
Inkomstutjämnning		
Kostnadsutjämnning		
Införandetillägg		
Nivåjustering		
Mellankommunal utjämnning		
Avgift mervärdesskatt		
<b>S:a generella statsbidrag och utjämnning</b>		
<b>S:a skatteintäkter och generella statsbidrag</b>		

Fig. lånad från *Kommunala delårsrapporter*

Litteratur: Ett minimum krav inom detta anses vara att resultat- och balansräkningen är uppställd på det sätt som anges i 5 kapitlet, 1 och 2 §.<sup>77</sup>

### Sammanvägning/operationalisering

<sup>75</sup> Kommunal Redovisningslag 9:e kap § 3

<sup>76</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:56–58

<sup>77</sup> Brorström 2011:112

- Noter som alltid bör ingå i delårsrapporten är i resultaträkningen en not som specificerar posterna skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning. I dessa noter skall det även finnas jämförelsetal.

## **Förvaltningsberättelse**

**Rådet för Kommunal redovisning:** förvaltningsberättelse föreslås ha samma struktur som årsredovisningen. Följande rubrik rekommenderas finnas med i förvaltningsberättelsen enligt RKR<sup>78</sup>:

- **Omvärldsanalys:** enligt rekommendationer kan analys i detta avsnitt göras utifrån diverse faktorer och hur de förändrats utifrån årsredovisningen. Dessa kan vara samhällsekonomi, kommunsektor, region eller länet. Även faktorer som befolkningsstruktur, näringsliv, arbetsmarknad och skatteutjämningsystem.
- **Finansiell analys:** det bör vara tillräckligt med en kortfattad finansiell analys, denna kan vara motsvarande analysen i årsredovisningen eller uppbyggd utifrån som uppföljning av de finansiella mål fullmäktige beslutat om. Alla analys bör utgå från förhållandet till tidigare år. En bedömning av huruvida kommunen uppfyller ekonomisk balans bör redovisas, även en så en helårsprognos.
- **Drift- och investeringsredovisning:** beroende på vilket syfte delårsrapporten anses ha bör olika upplägg av detta avsnitt disponeras. Vid syftet som en finansiell lägesrapport kan detta avsnitt begränsas till större avvikelser i förhållande till vad som var planerat. Dock skall det vara både ekonomiska och verksamhetsmässiga avvikelser. Används rapporten även som budgetuppföljning föreslås det en att upplägget sker enligt årsredovisningens förvaltningsberättelse, det vill säga att alla verksamheter omfattas i redovisningen.
- **Måluppfyllelse:** information om eventuella avvikelser skett jämfört med tidigare uppsatta mål.
- **Väsentliga personalförhållanden:** liknade information som lämnas i årsredovisningen bör kortfatta redovisas i detta avsnitt, utvecklingen sen senaste årsredovisning bör information lämnas om.
- **Viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd:** i detta avsnitt skall information lämnas om, i likhet med årsredovisningen, sådana förhållanden och tillstånd som kan vara relevanta vid bedömning av framtida utveckling.

---

<sup>78</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:51–53

- Framtidsbedömning: bör i första hand behandla eventuella effekter av periodbokslutet för helåret.

### **Informanter**

Anders Nilsson: *”Rapporten måste naturligtvis innehålla kommentarer till eventuella avvikelser mot plan, samt förslag på åtgärder”*

Värderar kategorin till: 10.

### **Sammanställd redovisning**

**Rådet för Kommunal redovisning:** baserat på ett uttalande från Referensgruppen bör, enligt RKR, åtminstone en delårsrapport om året innehålla en sammanställd redovisning något som bör anses vara god redovisningssed att upprätta. Strävan bör vara att delårsrapporten innehåller resultaträkning och balansräkning uppställd enligt Rådets uttalande om sammanställd redovisning. Det vill säga att kombinera kommunens RR och BR med koncernen, även dessa skall gärna ha noter<sup>79</sup>. Vid tidsbrist anses det rimligt att kommunen presenterar den i den sammanställda redovisningen ingående balans samt ingående resultat (eliminerat) av företagen baserat på föregående års delårsrapport från företaget. Finns det endast ett fåtal företag i kommunen kan information om dessa lämnas i förvaltningsberättelsen, i vart fall bör skäl anges till en varför inte sammanställd redovisning inte ingår.<sup>80</sup>

### **Informanter**

Anders Nilsson: *”Har kommunen problem med styrningen av sina företag och de utgör en ekonomisk risk bör koncernredovisning upprättas. Om man har god kontroll kan det mycket väl räcka med att företagen behandlas på ett liknade sätt som förvaltningarna och någon formell koncernredovisnings bör inte behöva upprättas. Tidsaspekten med att upprätta en koncernredovisning måste också vägas mot nyttan”*.

Värderar kategorin till: 5

### **Sammanvägning/operationalisering**

Skall inkluderas och innehålla resultaträkning och balansräkning enligt rekommendationer/laga för sammanställd redovisning. Det vill säga: inkluderad RR och BR för koncernen i kommunens RR och BR. Har kommunen endast ett fåtal bolag kan dessa kommenteras i förvaltningsberättelse. Skälen till varför sammanställd redovisning ej inkluderas skall redogöras för.

---

<sup>79</sup> Rådet för kommunal redovisning 8.2:2009:6,12

<sup>80</sup> Rådet för kommunal redovisning 2003:58

# Bilaga 3 – Exempel på granskning av delårsrapport

## Orust kommuns delårsrapport

Kriterier för bedömning	Sammanvägning/Operationalisering	Uppfyllt	Delvis/ ej uppfyllts	Sammanvägd poäng
2. Delårsrapportens syfte	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ska i första hand, vara att tillhandahålla en bild av det faktiska ekonomiska läget i kommunen vid den tidpunkten</li> <li>- Ekonomin skall, kvantitativt, vara det dominerande inslaget i delårsrapporten även om det skall lämnas utrymme för verksamheten.</li> </ul>	Uppdelning mellan ekonomi/verksamhet. Syftet uppfylls.	Aningen otydlig uppdelning.	4
3. Tillämpning och byte av redovisningsprinciper	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tillämpningen av redovisningsprinciper kan vara något lägre än vid årsredovisningen. Dock är det rimligt att samma redovisningsprinciper brukar som i årsredovisningen. Byte av redovisningsprincip skall kommenteras, likaså ifall agenten avviker från rekommendationer. Poster som saknar normering som periodisering av skatteintäkter och semesterlön kan behövas kommenteras.</li> </ul>	Anger att de tillämpar gängse principer.	Inget om eventuella skillnader/byten från årsr. Ingen kommentar om semesterlön eller skatteintäkter.	3,5
4. Layout och användarvänlighet	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Delårsrapporten skall vara tydligt och begripligt beträffande diagram, tabeller och textmässigt.</li> <li>- Utformningen skall vara enkel och entydig.</li> <li>- Sifferredovisning får gärna kommenteras.</li> </ul>	Logisk och tydlig innehållsförteckning. Innehåller läsanvisningar. Ambitiös rapport. Begripliga tabeller. Sifferredovisningen kommenteras i stor utsträckning.	Något svåränvändig innehållsförteckning.	4
5. Finansiellrapport (inkl finansieringsanalys)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Resultaträkningen skall innehålla rapportperiodens utfall samt föregående års utfall. En helårsprognos skall finnas inkluderat.</li> <li>- Balansräkningen skall innehålla utfall för avsedd period samt utfall för föregående år, varav ett</li> </ul>	<b>RR</b> , inklusive; årets delår, föregående års delår samt bokslutet. <b>BR</b> , inklusive; årets delår, föregående års delår samt bokslutet. <b>Finansieringsanalys</b> , inklusive; årets delår, föregående års delår samt bokslutet. Prognos för verksamhetskostnader och	RR saknar prognos.	3,5



	<p>helårsutfall och ett halvårsutfall. Finns det ingen prognos inkluderad skall istället förväntad skuld- och likviditetsutvecklig kommenteras på annat ställe i delårsrapporten.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- En finansieringsanalys bör vara inkluderad, denna skall, förutom att redovisa rapporttidens utfall, även redovisa föregående års utfall. Helårsrapport är endast nödvändigt ifall den förväntad utveckling inte kommenterats i förvaltningsberättelsen.</li> </ul>	<p>resultat. Kommentarer om förväntad likviditet och skuld i FB.</p>		
6. Noter	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Noter som alltid bör ingå i resultaträkningen är en not som specificerar posterna; skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning. I dessa noter skall det även finnas jämförelsetal.</li> <li>- För skatteintäkter ska information lämnas om hur de beräknats, gärna i/under noten till skatteintäkter.</li> <li>- Noter till finansiella tillgångar skall vara uppbyggda på samma sätt som i årsredovisningen.</li> </ul>	<p>Kort om skatteberäkningar.</p>	<p>Ingen not för skatt, bidrag eller utjämning. Ingen not för finansiella tillgångar, överensstämmer inte med årsr.</p>	1,0
7. Förvaltnings berättelse	<p>Bör innehålla (kortfattat om avvikelse och åtgärd):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Omvärldsanalys</li> <li>- Finansiell analys, inklusive analys av ekonomisk balans/balanskravet.</li> <li>- Drift- och investeringsredovisning</li> <li>- Måluppfyllelse</li> <li>- Väsentliga personalförhållanden</li> <li>- Viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd</li> <li>- Framtidsbedömning (gärna som avslutande del i FF)</li> </ul>	<p><b>Omvärldsanalys</b>, inkluderad och utförlig. Balanskravet kommenteras. <b>Investeringsredovisning</b>, inkluderad ink prognos. <b>Väsentliga personalförhållanden</b>, inkluderad. <b>Måluppfyllelse</b>, inkluderad. <b>Viktiga förhållanden för bedömning av utveckling och tillstånd</b>, analys om utv. Av skatteunderlaget. <b>Framtidsbedömning</b>, inkluderad.</p>	<p>Något irrelevant info i <b>Omvärldsanalysen</b>, för mycket specifika händelser som kommentar om vilken köttfärs och grytbitar som används. <b>Finansiell analys</b>, en analys om</p>	3,5

			allmän utveckling, lite om skatter. Utspridda nyckeltal. <b>Driftredovisning:</b> endast avvikelser.	
8. Sammanställdredovisning	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Skall inkluderas och innehålla resultaträkning och balansräkning enligt rekommendationer/laga för sammanställd redovisning. Det vill säga; inkluderad RR och BR för koncernen i kommunens RR och BR. Vid tidbrist kan en förenklad version accepteras, där endast ingående balans för resultat- och balansräkning redovisas baserat på föregående år. Har kommunen endast ett fåtal bolag kan dessa kommenteras i förvaltningsberättelse. Skälen till varför sammanställd redovisning ej inkluderas skall redogöras för.</li> </ul>	Inkluderad och utförlig.	Ej kombinerat med kommunens BR och RR.	4

$\Sigma$  4,00