

Rekommendation

R5 Granskning av delårsrapport och årsredovisning

Bakgrund

Enligt 12 kap 1 § kommunallagen (2017:725) ska revisorerna årligen granska i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas eller fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden. Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Revisorerna ska bedöma om resultaten i delårsrapport och årsredovisningen är förenliga med de mål fullmäktige beslutat.

Årsredovisning

Enligt 11 kap. lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) ska förvaltningsberättelsen i årsredovisningen innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens¹ verksamhet. Förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller i resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ekonomiska ställning. Förvaltningsberättelsen ska b.l.a. innehålla upplysningar om god ekonomisk hushållning och balanskravsresultat.

Delårsrapport

Delårsrapporten ska enligt 13 kap. LKBR innehålla en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse.

Enligt Rådet för kommunal redovisnings (RKR) *rekommendation 17 Delårsrapport* behöver delårsrapporten inte innehålla en fullständig förvaltningsberättelse, utan bara en förenklad förvaltningsberättelse. Den förenklade förvaltningsberättelsen ska bl.a. innehålla upplysningar om

- Kommunens och kommunkoncernens förväntade utveckling avseende ekonomi och verksamhet utifrån målen om god ekonomisk hushållning.
- En bedömning av balanskravsresultatet utifrån helårsprognosen.

Normering av revisionen

En standard för kommunal räkenskapsrevision har tagits fram inom ramen för Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (Skyrev) och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR). Av skriften *God revisionssed i kommunal verksamhet 2022* framgår följande beskrivning av de två områden som inte regleras i standarden:

- Granskningen av utfallet rörande verksamhetsmålen med betydelse för god ekonomisk hushållning samt själva bedömningen av huruvida resultaten i delårsrapport och årsredovisningen är förenliga med målen omfattas inte av Standard för kommunal räkenskapsrevision och behöver därför beställas separat vid granskning av delårsrapport och årsredovisning.

- Revisionens bedömning av återställandet av ett negativt balanskravsresultat samt eventuellt återopande av synnerliga skäl omfattas inte av Standard för kommunal räkenskapsrevision och behöver därför beställas/upphandlas separat vid granskning av delårsrapport och årsredovisning.

Syfte

Syftet med denna rekommendation är att ge yrkesrevisorn stöd utifrån god revisionsstandard gällande granskning av nedan delar, då dessa inte täcks av standard för kommunal räkenskapsrevision:

- om målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning har uppfyllts och följts för kommunen och kommunkoncernen. Omfattningen av målen och riktlinjerna regleras inte i lag, utan bestäms av fullmäktige i den enskilda kommunen.
- efterlevnaden av balanskravet

Granskning av God ekonomisk hushållning / måluppfyllelse

Granskningsåtgärderna genomförs i form av en översiktlig granskning. Den översiktliga granskningen består i att analysera delårsrapportens och årsredovisningens förvaltningsberättelse. I analysen ingår följande:

- Fullmäktiges fastställda mål och/eller uppdrag i årsbudget
- Avrapportering av måluppfyllelse och/eller fullmäktiges särskilda uppdrag i delårsrapport/årsredovisningen

Yrkesrevisorns bedömning baseras på bland annat följande:

- Om beslutade mål och uppdrag avrapporteras i årsredovisningen,
- Om avrapporteringen ger fullmäktige rimliga förutsättningar att bedöma måluppfyllelse och/eller om uppdragen är genomförda. Ostrukturerad eller otydlig rapportering kan försvåra analysen och därmed också bedömningen.
- Genomgång av granskningar som genomförts under revisionsåret som har bäring på måluppfyllelsen och
- Om resultatet är förenligt med fullmäktiges beslut om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning.

I den översiktliga granskningen fokuserar yrkesrevisorn på analytiska granskningsåtgärder så som jämförelse med tidigare år, jämförelse med förväntat utfall och med vad yrkesrevisorn i övrigt känner till om den granskade organisationen. Granskning av underlag kan genomföras stickprovsvis om resultatet av den analytiska granskningen ger skäl till det. Yrkesrevisorn kommunicerar då det med de förtroendevalda revisorerna. Vid sådan granskning efterfrågas underlag som stödjer det redovisade resultatet från den granskade organisationen. Fördjupad granskning av måluppfyllelse genomförs annars i de fall revisorerna identifierat det som ett riskområde och gett yrkesrevisorn i uppdrag att genomföra fördjupad granskning.

Uttalande vid granskning av måluppfyllelse, delårsrapport

Bedömningen ska avse såväl finansiella mål som verksamhetsmål. Det bör även framgå av såväl yrkesrevisorns revisionsrapport som av revisorernas bedömning att granskningen av om resultatet är förenligt med de mål och uppdrag fullmäktige beslutat är översiktlig.

Följande formuleringar kan användas då resultatet **är förenligt eller delvis förenligt** med fullmäktiges mål:

-Grundat på vår översiktliga granskning av delårsrapporten har det inte framkommit några omständigheter som ger oss anledning att anse att det prognostiserade resultatet inte skulle vara förenligt/delvis förenligt med de finansiella mål/verksamhetsmål som fullmäktige fastställt i budget 20xx.

Följande formuleringar kan användas då det prognostiserade resultatet **inte är förenligt** med fullmäktiges mål:

-Grundat på vår översiktliga granskning av delårsrapporten har det inte framkommit några omständigheter som ger oss anledning att ifrågasätta det återrapporterade resultatet. Det innebär att det prognostiserade resultatet inte är förenligt med de finansiella mål/verksamhetsmål som fullmäktige fastställt i budget 20xx.

-Styrelsen har rapporterat att xx mål prognostiseras bli uppfyllda. Grundat på vår översiktliga granskning av delårsrapporten gör vi bedömningen att xx mål inte förväntas/delvis förväntas uppfyllas, vilket innebär att resultatet inte är förenligt med de finansiella mål/verksamhetsmål som fullmäktige fastställt i budget 20xx.

Följande formuleringar kan användas då mål och/eller uppdrag avrapporteras i delårsrapport men på ett **otydligt eller ostrukturerat sätt** som inte gör det möjligt att bedöma om det prognostiserade resultatet är förenligt med fullmäktiges beslutade mål och/eller uppdrag. Eller då **mål och/eller uppdrag inte avrapporteras** på ett tydligt sätt i delårsrapport och orsaken kan vara att tydliga och uppföljningsbara mål saknas.

-Vi konstaterar att det i delårsrapport saknas en tillräcklig tydlig avrapportering av mål och uppdrag för att det ska vara möjligt för oss att bedöma om det prognostiserade resultatet är förenligt med de mål som fullmäktige beslutat.

-Vi konstaterar att avrapporteringen av mål och/eller uppdrag i delårsrapport saknar tillräcklig tydlighet, struktur och helhet och som en följd av detta är det inte möjligt för oss att bedöma om det prognostiserade resultatet är förenligt med de mål som fullmäktige beslutat.

Uttalande vid granskning av måluppfyllelse, årsredovisning

Bedömningen ska avse såväl finansiella mål som verksamhetsmål. Det bör även framgå av såväl yrkesrevisorns revisionsrapport som av revisorernas bedömning att granskningen av om resultatet är förenligt med de mål och uppdrag fullmäktige beslutat är översiktlig.

Följande formuleringar kan användas då resultatet **är förenligt eller delvis förenligt** med fullmäktiges mål:

-Grundat på vår översiktliga granskning av årsredovisningen har det inte framkommit några omständigheter som ger oss anledning att anse att resultatet inte skulle vara förenligt/ delvis förenligt med de finansiella mål/verksamhetsmål som fullmäktige fastställt i budget 20xx.

Följande formuleringar kan användas då resultatet **inte är förenligt** med fullmäktiges mål:

-Grundat på vår översiktliga granskning av årsredovisningen har det inte framkommit några omständigheter som ger oss anledning att ifrågasätta det återrapporterade resultatet. Det innebär att resultatet inte är förenligt med de finansiella mål/verksamhetsmål som fullmäktige fastställt i budget 20xx.

-Styrelsen har rapporterat att xx mål är uppfyllda. Grundat på vår översiktliga granskning av årsredovisningen gör vi bedömningen att xx mål inte är/delvis är uppfyllas, vilket innebär att resultatet inte är förenligt med de finansiella mål/verksamhetsmål som fullmäktige fastställt i budget 20xx.

Följande formuleringar kan användas då mål och/eller uppdrag avrapporteras i årsredovisningen men på ett **otydligt eller ostrukturerat sätt** som inte gör det möjligt att bedöma om resultatet är förenligt med fullmäktiges beslutade mål och/eller uppdrag. Eller då **mål och/eller uppdrag inte avrapporteras** på ett tydligt sätt i årsredovisningen och orsaken kan vara att tydliga och uppföljningsbara mål saknas.

-Vi konstaterar att det i årsredovisningen saknas en tillräcklig tydlig avrapportering av mål och uppdrag för att det ska vara möjligt för oss att bedöma om resultatet är förenligt med de mål som fullmäktige beslutat.

-Vi konstaterar att avrapporteringen av mål och/eller uppdrag i årsredovisningen saknar tillräcklig tydlighet, struktur och helhet och som en följd av detta är det inte möjligt för oss att bedöma om resultatet är förenligt med de mål som fullmäktige beslutat.

Granskning efterlevnad av balanskravet

Balanskravet innebär att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna och att årets resultat enligt resultaträkningen och förändringen av det egna kapitalet ska vara positivt. Balanskravet är en miniminivå, och i regel uppfylls inte god ekonomisk hushållning genom att endast balanskravet uppfylls. Om balanskravet inte uppfylls, och kostnaderna för ett räkenskapsår överstiger intäkterna, ska det negativa resultatet regleras och det redovisade egna kapitalet återställas inom de närmast följande tre åren. Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för när regleringen av ett negativt balanskravsresultat ska ske. Det finns en möjlighet till undantag från balanskravet. En kommun kan underbalansera budgeten under förutsättning att det tidigare har gjorts reservering till en resultatutjämningsreserv som kan tas i anspråk eller om fullmäktige beslutat om synnerliga skäl för detta. Enligt LKBR ska förvaltningsberättelsen innehålla en balanskravsutredning med upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

RKR ger vidare handledning i beräkning och redovisning av balanskravsresultat i publicerad informationsskrift *Beräkning och redovisning av balanskravsresultat*. Av informationen

framgår vilka upplysningar som ska lämnas i förvaltningsberättelsen vid ett negativt balanskravsresultat och åberopande av synnerliga skäl.

Yrkesrevisorns bedömning genomförs enligt följande:

Vid positivt balanskravsresultat

Balanskravet efterlevs, dvs. att balanskravsresultat är positivt efter erforderliga justeringar eller förväntas bli positivt utifrån den prognos som lämnas.

Vid negativt balanskravsresultat

Upplysningar lämnas om när och på vilket sätt en reglering av det negativa resultat avses genomföras. Om tillämpligt;

- skäl framgår för att helt eller delvis inte reglera ett negativt resultat och
- upplysning lämnas avseende negativa resultat från tidigare år som kvarstår att återställa.

Vid åberopande av synnerliga skäl

Frågåendet ska vara väl motiverat, beakta det grundläggande kravet om god ekonomisk hushållning enligt 11 kap 1 § kommunallagen (2017:725) och hanteras inom lagens regler för synnerliga skäl. Exempel för när synnerliga skäl kan anses föreligga (prop. 1996/97:52 s. 38 och 94) är medvetna och tydligt gjorda avsättningar där ett avsevärt eget kapital byggts upp för att möta tillfälliga framtida intäktsminskningar eller kostnadsökningar. Eller när avyttring av tillgångar skett och en förlust därav uppstått, men avyttringen samtidigt skapat förutsättningar för minskade framtida kostnader.

Uttalande vid granskning av efterlevnad av balanskravet, delårsrapport

Följande formulering kan användas:

-Vi konstaterar, utifrån den helårsprognos som lämnas i delårsrapporten, att styrelsen bedömer att det lagstadgade balanskravet kommer att uppfyllas. Vi ser ingen anledning till att göra en annan bedömning, beaktat de osäkerhetsfaktorer som en prognos innebär.

Alternativ formulering, anpassas beroende på situation:

-Vi konstaterar, utifrån den helårsprognos som lämnas i delårsrapporten, att styrelsen bedömer att det lagstadgade balanskravet inte kommer att uppfyllas. Vi ser ingen anledning till att göra en annan bedömning, beaktat de osäkerhetsfaktorer som en prognos innebär. Vi bedömer att det finns behov av åtgärder för att säkerställa att verksamheten kan bedrivas inom tilldelade ekonomiska ramar och en plan för hur reglering av det negativa balanskravsresultatet ska genomföras.

Uttalande vid granskning av efterlevnad av balanskravet, årsredovisning

Följande formuleringar kan användas:

Vi bedömer, utifrån redovisningen av balanskravsresultatet i årsredovisningen, att det lagstadgade balanskravet uppfylls.

Alternativa formuleringar beroende på situation:

-Vi bedömer, utifrån redovisningen av balanskravsresultatet i årsredovisningen, att det lagstadgade balanskravet inte uppfylls. Vi bedömer utifrån årsredovisning att erforderliga uppgifter inte/framgår om när och hur reglering av det negativa balanskravsresultatet ska genomföras.

-Vi bedömer, utifrån redovisningen av balanskravsresultatet i årsredovisningen, att det lagstadgade balanskravet inte uppfylls. Vi bedömer att de synnerliga skäl som åberopas i årsredovisningen, för att inte reglera det negativa balanskravsresultatet, är väl motiverade och beaktar kravet om god ekonomisk hushållning.

-Vi bedömer, utifrån redovisningen av balanskravsresultatet i årsredovisningen, att det lagstadgade balanskravet inte uppfylls. Vi bedömer att de synnerliga skäl som åberopas i årsredovisningen, för att inte reglera det negativa balanskravsresultatet, inte är väl motiverade och därmed beaktas inte kravet om god ekonomisk hushållning.

ⁱ Kommun, region och kommunalförbund