

Räkenskapssammandraget

– är resultat- och balansräkningen
tillförlitlig?

RIR 2018:23



Riksrevisionen är en myndighet under riksdagen med uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten. Vårt uppdrag är att genom oberoende revision skapa demokratisk insyn, medverka till god resursanvändning och effektiv förvaltning i staten.

Riksrevisionen bedriver både årlig revision och effektivitetsrevision. Denna rapport har tagits fram inom effektivitetsrevisionen, vars uppgift är att granska hur effektiv den statliga verksamheten är. Effektivitetsgranskningar rapporteras sedan 2011 direkt till riksdagen.

RIKSREVISIONEN

ISBN 978-91-7086-492-6

RIR 2018:23

OMSLAGETS ORIGINALFOTO: HANS BJURLING

TRYCK: RIKSDAGENS INTERNTYCKERI, STOCKHOLM 2018

Härmed överlämnas enligt 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. följande granskningsrapport:

Räkenskapssammandraget

– är resultat- och balansräkningen tillförlitlig?

Riksrevisionen har granskat tillförlitligheten i Räkenskapssammandraget för kommuner. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport. Rapporten innehåller slutsatser som berör regeringen och Statistiska centralbyrån (SCB). Den innehåller rekommendationer som avser SCB.

Riksrevisor Helena Lindberg har beslutat i detta ärende. Revisionsledare Lasse Einarsson har varit föredragande. Revisionsledare Henrik Segerpalm och enhetschef Magdalena Brasch har medverkat i den slutliga handläggningen.

Helena Lindberg

Lasse Einarsson

För kännedom:

Regeringskansliet; Finansdepartementet
Statistiska centralbyrån

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET – ÄR RESULTAT- OCH BALANSRÄKNINGEN TILLFÖRLITLIG?

RIKSREVISIONEN

Innehåll

Sammanfattning och rekommendationer	5
1 Inledning	8
1.1 Motiv till granskning	9
1.2 Granskningsfrågor	10
1.3 Bedömningsgrunder	11
1.4 Metoder för datainsamling och analys	13
2 Bakgrund	18
2.1 Räkenskapssammandraget	18
2.2 Användningsområden för resultat- och balansräkning i RS	20
2.3 Kommunernas inrapportering till RS	21
2.4 Potentiella felkällor i kommunernas redovisning	22
2.5 Statens kontrollsystem och förebyggande åtgärder	27
2.6 Tidigare granskningar, utredningar och utvecklingsarbeten	30
3 Har SCB gjort tillräckligt för att validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS?	33
3.1 Kommunal verksamhet: överensstämmer redovisningen i ÅR med RS?	33
3.2 Sammanställda räkenskaper: överensstämmer redovisningen i ÅR med RS?	36
3.3 Förklaringar till bristande överensstämmelse	39
3.4 Vad har SCB gjort för att validera överensstämmelsen mellan RS och ÅR?	39
4 Har staten gjort tillräckligt för att minska kommunal resultatjustering?	43
4.1 Har resultatjustering påverkat kommunernas samlade resultat?	43
4.2 Har möjligheten att använda RUR minskat resultatjusteringen?	46
5 Slutsatser och rekommendationer	51
Referenslista	56

Elektronisk bilaga

Till rapporten finns en elektronisk bilaga att ladda ner från Riksrevisionens webbplats. Bilagan kan också begäras ut från ärendets akt genom registraturen.

Bilaga 1. Överensstämmelse mellan ÅR och RS – kompletterande statistik

Övrigt material

På Riksrevisionens webbplats finns ett digitalt underlag att ladda ned. Underlaget ingår inte i den beslutade rapporten men kan begäras ut från ärendets akt genom registraturen.

Underlag a. Resultatjustering i kommunsektorn – En studie av perioden 2012–2016

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET – ÄR RESULTAT- OCH BALANSRÄKNINGEN TILLFÖRLITLIG?

RIKSREVISIONEN

Sammanfattning och rekommendationer

Räkenskapssammandraget (RS) är statens viktigaste källa till information om kommunernas ekonomiska situation och utveckling. Resultat- och balansräkningen i RS ligger till grund för nationalräkenskaperna, som i sin tur utgör ett centralt underlag för regeringens finanspolitik. Uppgifterna används i regeringens budgetpropositioner men även för finansiella nyckeltal och inrapportering till EU:s statistikorgan Eurostat. Det är därför viktigt att uppgifterna är tillförlitliga.

Enligt Statistiska centralbyrån (SCB) har uppgifterna i RS resultat- och balansräkning hög tillförlitlighet. Bedömningen bygger bl.a. på två antaganden: 1) att uppgifterna i RS är en summering av motsvarande uppgifter i kommunernas årsredovisningar (ÅR), och 2) att kommunernas ÅR är tillförlitliga. Riksrevisionen har bedömt att grunden för dessa antaganden varit otillräckligt belyst.

Granskningens syfte har varit att undersöka om staten har vidtagit tillräckliga åtgärder för att säkerställa att resultat- och balansräkningen i RS är tillförlitlig.

Granskningen har inriktats mot två huvudsakliga frågeställningar:

1. Har SCB gjort tillräckligt för att validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS?
2. Har staten gjort tillräckligt för att begränsa kommunal resultatjustering?

Granskningens resultat

Överensstämmelsen mellan ÅR och RS är inte tillfredsställande

Kommunernas inrapportering till RS resultat- och balansräkning handlar om att föra över uppgifter som redan tagits fram i bokslutsarbetet. Överföringen av uppgifter till RS ska därför vara en rent administrativ uppgift. Trots detta visar Riksrevisionens granskning att avvikelser mellan ÅR och RS är betydligt större än vad som kunde förväntas än om det bara rörde sig om avrundningsfel. Avvikelserna för vissa poster och år är så påtagliga att man inte kan utesluta negativa effekter för de aktörer som använder uppgifter från resultat- och balansräkningen i RS.

Alla avvikelser betyder inte att uppgifter är inkorrekta i RS. Avvikelser uppkommer också när inkorrekta uppgifter i ÅR korrigeras i samband med inrapportering till RS. På samma sätt är perfekt överensstämmelse heller ingen garanti för att uppgifter i RS är korrekta. Vi har sett många exempel på att tveksamma, och ibland felaktiga, uppgifter i ÅR har rapporterats till RS. Det är särskilt tydligt i de sammanställda räkenskaperna att kommuner har förhållit sig fritt både till den gängse begreppsapparaten och till kraven på upplysningsplikt.

SCB validerar inte överensstämmelsen mellan ÅR och RS

SCB har inte till uppgift att säkerställa överensstämmelsen mellan ÅR och RS. SCB har dock åtagit sig att regelbundet validera källdata för sina statistikprodukter. Detta har aldrig gjorts för RS. Eftersom kommunernas revisorer heller inte granskar överföringen till RS, har SCB inte känt till avvikelsernas omfattning. Myndigheten har av naturliga skäl inte vidtagit åtgärder.

Med tanke på resultat- och balansräkningens betydelse för olika användare är de identifierade avvikelserna mellan ÅR och RS otillfredsställande. Riksrevisionen rekommenderar därför SCB att regelbundet validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS. En lämplig metod kan vara att införa krav på revisorsintyg. Revisorns granskning bör då fokusera på överensstämmelsen mellan ÅR och RS. SCB bör också överväga ett krav på intyg för särskilt riskfyllda delar i RS, som t.ex. redovisningen av kostnader som hänför till lagen (1993:387) om stöd och service för vissa funktionshindrade (LSS). SCB kan reglera kravet genom en ändring i en befintlig föreskrift.

Kommunal resultatjustering förekommer men har begränsad påverkan på det samlade resultatet

Kommunernas externa redovisning sker inom ett politiskt ramverk. Vår granskning bekräftar resultaten från tidigare studier som visat att vissa kommuner justerar de underliggande resultaten så att mer politiskt önskvärda resultat kan redovisas. Granskningen visar att sådan resultatjustering har en påtaglig inverkan på det redovisade resultatet i vissa kommuner. Att resultaten justeras försvårar för intressenter som kommuninvånare, politiker, journalister, forskare och kreditinstitut att följa dessa kommuners reella ekonomiska utveckling. Det påverkar också de finansiella nyckeltal som kommuner använder för kommunjämförelser.

För intressenter som använder riksövergripande uppgifter är problemet troligtvis mer begränsat. Att kommuner justerar sina resultat har påverkat det samlade resultatet för enskilda år. Den resultatjustering vi har kunnat skatta i denna granskning har dock inte förändrat den övergripande bilden av kommunsektorns ekonomi i någon större utsträckning. Detta beror på att defensiva och offensiva strategier för resultatjustering till stor del neutraliserar varandra i det samlade resultatet.

Vår granskningsmetod har huvudsakligen fångat den resultatjustering som skett genom periodisering av utgifter. Tidigare kartläggningar har visat att även periodisering av inkomster, inte minst statsbidrag, kan omfatta betydande belopp. Vår granskning har heller inte omfattat felklassificering som metod för resultatjustering eller den resultatjustering som eventuellt sker i bolagssektorn. Det finns således goda skäl för regeringen att följa utvecklingen.

Resultatutjämningsreserver har inte påverkat graden av resultatjustering

Riksdag och regering har infört möjligheten för kommuner att reservera medel i s.k. resultatutjämningsreserver (RUR). Syftet har bl.a. varit att ge bättre följsamhet till redovisningsregler, normer och principer. RUR har fått ett brett genomslag – nästan 60 procent av kommunerna har någon gång reserverat medel i RUR. Den utgående balansen i RUR uppgick 2017 till ca. 13 miljarder kronor. RUR har dock inte påverkat graden av resultatjustering bland kommunerna. Kommuner som infört RUR har visserligen justerat resultaten i mindre utsträckning än andra kommuner, men denna skillnad fanns redan innan RUR infördes. Ingenting tyder heller på att kommuner har minskat resultatjusteringen efter att de infört RUR.

Staten bör vidta åtgärder för att kunna följa upp RUR

Riksdagen och regeringen har uttryckt att RUR behöver följas upp för att säkerställa att RUR tillämpas så som avsett. För närvarande begränsas förutsättningarna för en sådan uppföljning, dels av att informationen om RUR är motstridig i RS, dels av att SCB har tagit bort kassaflödesanalysen från RS. Om regeringen vill kunna utvärdera effekten av RUR, behöver dessa två hinder undanröjas.

Riksrevisionen anser att SCB bör införa kontroller i RS-blanketten för att förebygga motstridiga uppgifter i resultat- och balansräkningen. En andra åtgärd bör vara att kravet på revisorsintyg också omfattar rapporteringen av uppgifter om RUR. SCB bör även återinföra kassaflödesanalysen i RS och låta den omfatta både kommunala förvaltningar och sammanställda räkenskaper.

Rekommendationer

Riksrevisionen lämnar med anledning av denna granskning följande rekommendationer till SCB:

- SCB bör vidta åtgärder för att regelbundet validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS. Revisorsintyg kan vara en lämplig åtgärd.
- SCB bör införa automatiska kontroller för att säkerställa att uppgifter om RUR är samstämmiga mellan resultat- och balansräkning i RS.
- SCB bör återinföra kassaflödesanalysen i RS. Kassaflödeanalysen bör omfatta både kommunala verksamheter och de sammanställda räkenskaperna.

1 Inledning

Statistiska centralbyrån (SCB) samlar varje år in finansiella uppgifter från kommuner, landsting och kommunalförbund. Denna inrapportering resulterar i det s.k. *Räkenskapssammandraget* (RS). Sammanställningen syftar till att ge tillförlitlig information om kommunernas och landstingens ekonomi, nuläge och utveckling¹.

I RS är det resultat- och balansräkningen som utgör det viktigaste underlaget för beräkning av nationalräkenskaperna. Nationalräkenskaperna utgör i sin tur ett centralt analysunderlag för regering och riksdag, statliga myndigheter, kommuner, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) och Europeiska unionen (EU). RS ligger dessutom till grund för den kommunalekonomiska utjämningen, LSS-utjämningen², och är ett viktigt underlag för bedömningen av nivån på de allmänna och riktade statsbidragen.

Resultat- och balansräkningen har också en indirekt betydelse genom att den länkas till andra delar av RS för vidare nedbrytning över verksamheter och kostnadsslag. Dessa delar av RS används för nationalräkenskaperna men de används också för andra ändamål, som t.ex. nyckeltalsjämförelser över tid och mellan kommuner.

SCB har sedan 1998 bedömt att resultat- och balansräkningen i RS präglas av hög tillförlitlighet.³ SCB har flera skäl till sin positiva bedömning av tillförlitligheten. Ett skäl är att RS är en totalundersökning med marginellt eller obefintligt bortfall. Ett annat skäl är att kommunerna har incitament att göra en korrekt inrapportering eftersom de själva använder RS för olika analyser. Utöver detta bygger SCB:s bedömning på två antaganden:

1. att uppgifterna i resultat- och balansräkningen i RS är rätt inrapporterade och inte avviker från kommunernas årsredovisningar (ÅR)⁴, och
2. att kommunernas ÅR håller hög kvalitet⁵.

¹ SCB. *Räkenskapssammandrag 2015 – Beskrivning av statistiken*, 2016, s. 3.

² Utjämning av kostnader för verksamhet enligt Lag (1993:387) om särskilt stöd och service för vissa funktionshindrade.

³ Under perioden 1998–2015 har SCB använt formuleringen ”mycket hög tillförlitlighet”. I 2016 och 2017 års kvalitetsdeklarationer används istället formuleringen ”hög tillförlitlighet”. Enligt SCB speglar förändringen ingen nedgradering av bedömningen, utan är en anpassning till det språkbruk som används vid bedömning av andra statistikprodukter. Se SCB:s samtliga kvalitetsdeklarationer 1998–2017: http://www.scb.se/OE0107#_Fordjupadinformation, hämtade 2018-06-24.

⁴ SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapssammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017, s. 5.

⁵ Samtal med tjänstemän vid SCB, Avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-04-10 och 2017-09-06.

Riksrevisionen bedömer att grunderna för de två antagandena ovan är otillräckligt belysta. Bristande överensstämmelse mellan ÅR och RS samt kvalitetsbrister i ÅR utgör två potentiella felkällor i RS.

I denna granskning undersöker Riksrevisionen de potentiella felkällorna och om statliga aktörer har vidtagit tillräckliga åtgärder för att upptäcka och begränsa negativa konsekvenser för tillförlitligheten i resultat- och balansräkningen i RS.

1.1 Motiv till granskning

RS samlas in genom att kommunerna fyller i ett stort antal uppgifter i en Excelblankett som består av flera "avdelningar" (se avsnitt 2.1 och 2.3). Alla avdelningar tar sin utgångspunkt i resultat- och balansräkningen. Eventuella fel i resultat- och balansräkningen kommer därför att ge följdfel i flera delar av RS. Det är därför av stor betydelse att resultat- och balansräkningen är tillförlitlig.

Överföringen av uppgifter från ÅR till RS kan ske maskinellt men också manuellt. Överensstämmelsen mellan RS och kommunernas ÅR har aldrig kontrollerats systematiskt. Det saknas därför kunskap om risken för fel vid inrapporteringen av uppgifter till RS.

Det finns också skäl att ifrågasätta hur tillförlitliga ÅR är som källa för resultat- och balansräkningen i RS. Det institutionella ramverket för kommunal redovisning har kritiserats från flera håll, bl.a. för att det saknas sanktionsmöjligheter när redovisningsskyldiga trotsar gällande lag och normering. Kritik har också riktats mot att kommunrevisionen inte är tillräckligt skarp (se avsnitt 2.5.2).

Kommunernas externa redovisning sker inom ett politiskt ramverk. I frånvaro av tillsyn och sanktioner kan politiska incitament påverka hur kommuner nyttjar det tolkningsutrymme som finns inom ramen för kommunal redovisning. Flera svenska och utländska⁶ studier har visat att kommuner justerat de underliggande resultaten så att politiskt mer önskvärda resultat kan redovisas. Om denna s.k. *resultatjustering*⁷ är omfattande kan den utgöra en felkälla i RS (se avsnitt 2.4.3 och 2.6).

⁶ Se exempelvis Arcas, J.M. och Marti, C. *Financial Performance Adjustment in English Local Governments*, Australian Accounting Review No 77 Vol. 26 Issue 2 2016, s. 141–152, 2016; Pilcher, R. och M. Van Der Zhan. *Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment*. Financial accountability & management, 26: 299–324, 2010; Vinnari, E. och S. Näsi. *Creative accrual accounting in public sector: 'Milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts*. Financial Accountability & Management, 24: 97–116, 2008.

⁷ Begreppet "resultatjustering" är en översättning av det engelska begreppet "financial performance adjustment", och används för att beskriva kommuners justering av det resultat som redovisas. Sådan justering kan ske både inom och utanför ramen för lag och normering. Bokslutspolitik, kreativ bokföring, resultatutjämning, resultatstyrning och artificiell styrning av resultat är begrepp som används för att beskriva liknande fenomen. Innebörden av resultatjustering diskuteras närmare i avsnitt 2.4.3.

Flera statliga utredningar har berört resultatjustering i kommunsektorn men inte uppmärksammat konsekvensen för RS (se avsnitt 2.4.3 och 2.6). Andra statliga utredningar har berört RS och statistiksystemet men inte belyst resultatjusteringen som en möjlig felkälla (se avsnitt 2.6).

Riksdag och regering har genom en ändring av kommunallagen (2017:725), hädanefter benämnd KL, infört möjligheten för kommuner att reservera medel i så kallade *resultatutjämningsreserver* (RUR).⁸ Ett av skälen till införandet av RUR var att det saknades möjligheter att spara över en konjunkturcykel. Regeringen bedömde att detta bl.a. kunde leda till s.k. *bokslutspolitik*, t.ex. i form av redovisningsteoretiskt tveksamma avsättningar för att reservera medel för framtida kostnader. Regeringen konstaterade att sådan påverkan på redovisningen underminerar redovisningens trovärdighet. Riksdag och regering bedömde att RUR skulle ge bättre följsamhet till redovisningsregler, normer och principer, och att RUR därmed skulle främja jämförbarhet och tydlighet i den kommunala redovisningen.⁹ Effekten av RUR har inte utvärderats (se avsnitt 2.5.3).

1.2 Granskningsfrågor

Granskningen syftar till att undersöka om staten har vidtagit tillräckliga åtgärder för att säkerställa att resultat- och balansräkningen i RS är tillförlitlig.

Granskningen avser att besvara följande frågor:

- Har SCB gjort tillräckligt för att validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS?
 - Finns det avvikelser mellan ÅR och RS?
 - Vad har SCB gjort för att validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS?
- Har staten gjort tillräckligt för att begränsa kommunal resultatjustering?
 - Har resultatjustering påverkat kommunernas samlade resultat?
 - Har införandet av resultatutjämningsreserver (RUR) begränsat effekten av kommunernas resultatjustering?

Granskningen avgränsas till RS för kommuner på lokal nivå. RS för landsting och kommunalförbund omfattas således inte av granskningen. Utifrån resultatet av granskningen görs en bedömning av om SCB gör en rimlig beskrivning av tillförlitligheten i RS.

En ny KL trädde i kraft den 1 januari 2018. Riksdag och regering har också beslutat om en ny lag om kommunal bokföring och redovisning, som träder i kraft

⁸ Ändringen gjordes genom lagen (2012:800) om ändring av kommunallagen (1991:900).

⁹ Prop. 2011/12:172. *Kommunala resultatutjämningsreserver*, s. 22 f.; bet. 2012/13:FiU15, s. 9.

den 1 januari 2019.¹⁰ Båda dessa lagar innehåller bestämmelser som kan komma att påverka förutsättningarna för resultatjustering. Det är dock för tidigt att bedöma vilket genomslag dessa lagändringar har fått. Deras eventuella inverkan på kommunernas ÅR omfattas därför inte av Riksrevisionens granskning.

1.3 Bedömningsgrunder

Av lagen (2001:99) om den officiella statistiken framgår att den officiella statistiken ska vara objektiv och allmänt tillgänglig. Enligt Riksdagen är det ”mycket angeläget att den officiella statistiken är av god kvalitet och att den ger en rättvisande bild av läge och utveckling i samhället”.¹¹ I förarbetena till samma lag framgår att statistiken inte får påverkas av ovidkommande faktorer.¹² År 2013 preciserades begreppet kvalitet med sju kriterier.¹³

I denna granskning utgår vi från kriterierna noggrannhet och jämförbarhet. Begreppens innebörd definieras i 3 a § lagen (2001:99) om den officiella statistiken:

- noggrannhet: grad av överensstämmelse mellan skattningarna och de okända sanna värdena, samt
- jämförbarhet: mätning av effekten av skillnader i de statistiska begrepp, mätverktyg och mätförfaranden som använts, när statistik från olika geografiska områden eller sektorsområden eller från olika tidsperioder jämförs.

I granskningen använder vi *tillförlitlighet* som sammanfattande begrepp för de två kvalitetskriterierna.

Enligt riksdag och regering är kvalitet inte något absolut begrepp utan utgår från statistikens användbarhet. Den officiella statistiken ska tillgodose användarnas informationsbehov och förväntningar.¹⁴ Denna granskning utgår från de krav på tillförlitlighet som kan vara av betydelse för nationalräkenskaperna.

¹⁰ Prop. 2016/17:171. *En ny kommunallag*; bet. 2016/17: KU30; rskr. 2016/17:335; kommunallagen (2017:725) samt prop. 2017/18:149, *En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning*; bet. 2017/18: FiU42; rskr. 2017/18:285; lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

¹¹ Prop. 1991/92:118. *Om förenklad statistikreglering*; bet. 1991/92: FIU23; rskr. 1991/92: 316.

¹² Prop. 2000/01:27. *En ny statistiklagstiftning*, s. 15.

¹³ 3 a § lagen (2001:99) om den officiella statistiken. Kvalitetskriterierna är noggrannhet, jämförbarhet, relevans, aktualitet, punktlighet, tillgänglighet och samstämmighet. SCB har preciserat kvalitetskriterierna genom förordningen (2001:100) om den officiella statistiken, SCB:s föreskrifter för offentliggörande m.m. av officiell statistik (SCB-FS 2002:16), SCB:s föreskrifter om kvalitet för den officiella statistiken (SCB-FS 2016:17), samt SCB. *Kvalitet för den officiella statistiken – en handbok*, 2016.

¹⁴ Prop. 2013/14:7. *Ändringar i statistiklagstiftningen*; bet. 2013/14: FiU7; rskr. 2013/14:58 och 3a § 2 st. 1 p. lagen (2001:99) om den officiella statistiken.

Nationalräkenskaperna är beroende av ett stort antal primärkällor. För kommunsektorns del av nationalräkenskaperna är kommunala ÅR den helt dominerande primärkällan.¹⁵ Tillförlitligheten i kommunala ÅR är därför avgörande för tillförlitligheten i kommunsektorns del av nationalräkenskaperna.

1.3.1 Det ska vara överensstämmelse mellan ÅR och RS

I lagen (1997:614) om kommunal redovisning, hädanefter benämnd KRL, anges att bokföringen ska vara ordnad så att en tillfredsställande finansstatistisk information kan lämnas.¹⁶ Kommunerna är enligt lagen (2001:99) om den officiella statistiken skyldiga att rapportera in uppgifter för den officiella statistiken till statistikansvarig myndighet.¹⁷ Enligt förordningen (2001:100) om den officiella statistiken framgår att kommunernas preliminära och definitiva årsbokslut omfattas av inrapporteringsskyldigheten.¹⁸ I SCB:s föreskrift (SCB FS 2017:17) finns ytterligare bestämmelser om inrapporteringen till RS. Föreskriften tillämpas på uppgiftslämnarskyldigheten till SCB:s statistik om bl.a. kommunernas årliga bokslut.¹⁹ I SCB:s instruktioner för RS-inrapporteringen förtydligas vidare att resultat- och balansräkningen i RS ska vara i överensstämmelse med motsvarande uppgifter i kommunernas ÅR.²⁰

Lagstiftningen preciserar inte vilket ansvar SCB har att säkerställa att källdata för myndighetens statistikprodukter är tillförlitliga. SCB har dock åtagit sig att följa riktlinjerna från EU:s statistikorgan Eurostat.²¹ Enligt dessa riktlinjer ska de europeiska statistikorganen regelbundet validera källdata, preliminära resultat och statistiska produkter. Vår utgångspunkt är att SCB har ett ansvar att validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS. I slutsatskapitlet förs ett närmare resonemang om vilka åtgärder som är rimliga att förvänta sig med anledning av detta ansvar.

1.3.2 Kommunal redovisning ska följa god redovisningssed

Riksrevisionen utgår från att kommunernas redovisning ska följa bestämmelserna i KRL och de kompletterande rekommendationer om god redovisningssed som publiceras av det normerande organet, Rådet för kommunal redovisning (RKR).

¹⁵ SCB. *Kvalitetsdeklaration. Nationalräkenskaper, kvartals- och årsberäkningar*, 2017.

¹⁶ 2 kap. 2 § 3 lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

¹⁷ 7 § lagen (2001:99) om den officiella statistiken.

¹⁸ 5 c § förordningen (2001:100) om den officiella statistiken.

¹⁹ SCB:s föreskrifter om uppgifter till statistik om kommunernas, landstingens samt kommunalförbundens årliga bokslut, Räkenskapssammandraget (SCB-FS 2017:17).

²⁰ SCB. *Räkenskapssammandraget 2017 – Instruktioner*, 2018, s. 12.

²¹ Eurostat, 2011. *Riktlinjer för europeisk statistik. För medlemsstaternas och gemenskapens statistikansvariga myndigheter*. Se även Eurostat 2015. *Quality Assurance Framework of the European Statistical System*.

Riksdag, regering och en statlig utredning har slagit fast att balanskravet och dess fokus på närmast efterföljande år kan leda till bokslutspolitik²², bl.a. i form av redovisningsmässigt tveksamma avsättningar för att reservera medel för framtida kostnader. Enligt riksdag och regering äventyrar sådant beteende redovisningens trovärdighet. En modifiering av balanskravet genom införandet av RUR skulle, enligt riksdag och regering, resultera i bättre följsamhet till god redovisningssed.²³

När Riksrevisionen granskar om RUR har fått avsedd effekt, utgår vi från riksdagens och regeringens avsikt att genom RUR minska incitamenten till resultatjustering.

1.4 Metoder för datainsamling och analys

För att få en bild av hur olika aktörer ser på möjliga felkällor i RS resultat- och balansräkning har Riksrevisionen genomfört intervjuer med tjänstemän vid Finansdepartementet, SCB, RKR, Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV), Kommunalekonomernas förening (KEF) och Sveriges kommuner och landsting (SKL). Riksrevisionen har även gjort fyra kommunbesök för att få perspektiv på kommunernas arbete med inrapportering till RS och kommunernas användning av RUR. Kommunerna valdes utifrån kommunernas storlek, förutsättningar att använda RUR och faktisk användning av RUR. Intervjuerna genomfördes med nyckelpersoner för kommunernas inrapportering till RS och användning av RUR. De intervjuade har haft olika befattningar beroende på hur kommunen är organiserad. Exempel på befattningar är ekonomichef, redovisningschef, ekonomistrateg, ekonom med ansvar för inrapporteringen av RS (RS-ansvarig). Riksrevisionen har gjort kompletterande intervjuer med RS-ansvariga i fyra kommuner och representanter för två kommunala revisionskontor. Syftet med dessa intervjuer har varit att få förståelse för orsaker till avvikelser mellan RS och ÅR.

1.4.1 Överensstämmelsen mellan RS och ÅR och åtgärder för att validera överensstämmelsen

Riksrevisionen har samlat in samtliga kommuners ÅR för åren 2012, 2014 och 2016. Från dessa dokument har åtta poster²⁴ från kommunernas verksamhet respektive de sammanställda räkenskaperna (där kommunala bolag ingår) samlats in för 2011–2016. För att underlätta insamlingen har uppgifter för ojämna år (2011, 2013 och 2015) hämtats från jämförelsetalen i de jämna årens ÅR. Samtliga uppgifter har matats in i kalkyleringsprogrammet Excel och jämförts med

²² Begreppet "bokslutspolitik" motsvarar det vi benämner som "resultatjustering".

²³ Prop. 2011/12:172. *Kommunala resultatutjämningsreserver*, s. 22 f.; bet. 2012/13: FIU15, s. 9.

²⁴ De åtta posterna är: verksamhetens intäkter, av- och nedskrivningar, skatteintäkter, intäkter från generella statsbidrag, utjämningsystem och kommunal fastighetsavgift, årets resultat före extraordinära poster, årets resultat, materiella anläggningstillgångar och totala tillgångar.

motsvarande uppgifter i RS. Syftet med analysen har varit att fånga eventuella avvikelser mellan uppgifter i ÅR och RS.²⁵

Jämförelsen har gjorts genom att för varje enskild post summera de redovisade beloppen i ÅR och beräkna den procentuella avvikelsen i förhållande till motsvarande summa i RS. Eftersom normen är total överensstämmelse mellan källorna, bortsett från avrundningsfel²⁶, saknas en naturlig variation i avvikelser. Det är därför inte meningsfullt att testa det statistiska oberoendet mellan källorna.

I redovisningen av identifierade avvikelser mellan ÅR och RS har vi låtit negativa och positiva avvikelser ta ut varandra. Om en kommun har redovisat en miljon kronor mer i ÅR än i RS och en annan kommun har gjort det omvända, så är den redovisade avvikelsen noll kronor i vår presentation. Om vi istället hade summerat alla avvikelser, oavsett om de har plus- eller minustecken framför sig, hade avvikelseerna blivit större (se bilaga 1).

Det förekommer att kommuner korrigerar jämförelsetalen för föregående i förhållande till den uppgift som angavs i originaldokumentet. Vår metodik att använda jämförelsetal från jämna års årsredovisningar kan därför försämra precisionen i mätningen av avvikelser. Vi har gjort två robusthetstest för att undersöka om så är fallet. För kommunala verksamheter finns en statistiskt signifikant skillnad i avvikelser mellan udda och jämna år för posten skatteintäkter. Detta kan vara en indikation om att metodiken har påverkat resultatet för denna post. De totala avvikelseerna för skatteintäkter är dock mycket små. Den eventuellt försämrade precisionen har därför inte påverkat de övergripande resultaten och slutsatserna av undersökningen. För övriga poster finns ingen indikation om systematiska avvikelser mellan udda och jämna år. Resultaten av testen presenteras i bilaga 1, tabell 3 och 6.

En stor andel av de sammanställda räkenskaperna är ofullständiga och knapphändiga. Datainsamlingen har därför krävt relativt omfattande bedömningar från inmatarna har materialet krävt omfattande kvalitetssäkring. För att avgränsa mängden data att kvalitetssäkra har vi därför avgränsat analysen till de 15 största kommunernas sammanställda räkenskaper. För dessa kommuner har alla större avvikelser mot RS kvalitetssäkrats genom ytterligare avstämningar mot aktuella ÅR.

I de sammanställda räkenskaperna använder även flera av de större kommunerna delvis andra begrepp och uppställningar än vad KRL föreskriver. Det förekommer också att redovisningen strider mot lag och normering, vilket ibland skapat tolkningssvårigheter. Vi har i dessa fall tillämpat en tillåtande princip, där vi så

²⁵ Region Gotland har exkluderats p.g.a. att Gotland utöver kommunala uppgifter ansvarar för landstingsuppgifter och dessutom har ett regionalt utvecklingsansvar. Uppgifterna i RS bygger därför till viss del på uppskattningar från SCB och man kan inte förvänta sig full överensstämmelse med uppgifterna i Gotlands årsredovisningar.

²⁶ När SCB laddar ner uppgifter till sin databas avrundas uppgifterna och decimalerna tas bort.

långt som möjligt försökt fånga intentionen med redovisningen och jämfört denna intention med inrapporteringen till RS. I tveksamma fall har vi valt den tolkning som ligger närmast uppgifterna i RS.

1.4.2 Resultatjusteringens effekt på kommunsektorn och effekten av RUR

Det finns ett fåtal studier om resultatjustering bland svenska kommuner. Studierna indikerar att resultatjustering förekommer och belyser några av dess orsaker (se avsnitt 2.4.3 och 2.6). Det saknas dock uppskattningar av hur omfattande resultatjusteringen är och vilken eventuell effekt den har på kommunkollektivets samlade resultat. Det är därför svårt att säga om resultatjustering utgör ett problem för den samlade bilden av kommunal ekonomi. Det har heller gjorts någon mer systematisk analys av om RUR nått avsedd effekt. Riksrevisionen har därför beställt en forskarstudie som kan ta oss närmare ett svar på dessa frågor.

Studiens metodik utgår från en etablerad modell för att kvantifiera graden av resultatjustering på den privata marknaden.²⁷ Modellen bygger på antagandet att periodiseringar redovisas linjärt, dvs. att relationen (kvoten) mellan periodiseringar och intäkter och tillgångar är konstant över tid. Detta är den helt dominerande metoden för avskrivning bland svenska kommuner.²⁸ Skillnaden mellan skattningen av förväntade periodiseringar (linjär) och redovisade periodiseringar ger då ett mått på graden av *onormal periodisering* (från engelskans *abnormal accruals*). Onormala periodiseringar används sedan som ett indirekt mått på resultatjustering. Utifrån detta mått beräknas hur stor resultatjusteringen är i förhållande till kommunernas totala tillgångar, men också till kommunernas samlade intäkter från skatt, utjämning och generella statsbidrag.²⁹

Utifrån denna metodik har forskare tidigare undersökt graden av resultatjustering i den privata sektorn³⁰ och i den brittiska kommunsektorn³¹, men inte bland

²⁷ För en litteraturgenomgång, se Ronen, J. och Yaari, V. *Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*, Springer, 2008.

²⁸ Av RKR. *Praxisundersökning 2007*, 2007, s. 7, framgår att 93,9 procent av de svenska kommunerna endast använder linjär avskrivning av materiella anläggningstillgångar. Övriga kommuner använder någon annan metod för delar av tillgångsmassan. Se även RKR, Rekommendation 11.4, Materiella anläggningstillgångar.

²⁹ Studien replikerar i stora drag den metod som använts av Arcas, J.M. och Marti, C. *Financial Performance Adjustment in English Local Governments*, Australian Accounting Review No 77 Vol. 26 Issue 2 2016, s. 141–152, 2016.

³⁰ Se t.ex. Dechow, P.M., Sloan, R.G., och Sweeney, A.P. *Detecting earnings management*, i The Accounting review, Vol. 70, nr. 2, s. 193–225, 1995.

³¹ Arcas, J.M. och Marti, C. *Financial Performance Adjustment in English Local Governments*, Australian Accounting Review No 77 Vol. 26 Issue 2 2016, s. 141-152, 2016.

svenska kommuner.³² Den statistiska modellen har därför anpassats efter kommunala förhållanden i Sverige. Modellanpassningen har gjorts av Torbjörn Tagesson, professor i offentlig förvaltning vid Linköpings universitet och kanslichef för RKR, och Pierre Donatella, fil. dr och lektor i offentlig förvaltning vid Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet, samt forskare vid Kommunforskning i Västsverige (KFi). Studien har genomförts och avrapporterats av Pierre Donatella. Resultatrapporten ”Resultatjustering i kommunsektorn – En studie av perioden 2012–2016”, finns att ladda ner från Riksrevisionens webbplats. Hädanefter hänvisar vi till rapporten som ”Övrigt material, underlag a”.

Dataunderlaget för studien har hämtats från kommunernas ÅR för perioden 2011–2016.³³ Det finns ett internt bortfall av uppgifter i ÅR.³⁴ Undersökningen omfattar endast kommunala verksamheter, och innefattar således inte den verksamhet som bedrivs genom kommunala bolag. Den ursprungliga ambitionen var att också analysera de sammanställda räkenskaperna men, som tidigare nämnts, visade sig dessa vara av för låg kvalitet för att kunna ligga till en grund för en tillförlitlig analys.

Från ÅR har Riksrevisionen hämtat uppgifter från resultat- och balansräkningen, kassaflödesanalysen och notapparaten.³⁵ Det visade sig efter hand att många av kommunernas ÅR inte är uppställda enligt KRL och RKR:s normering, vilket försvårade inmatningsarbetet. Riksrevisionen anlät därför en revisionsbyrå³⁶, som har utfört större delen av inmatningsarbetet. Det inmatade datamaterialet har kvalitetssäkrats i flera omgångar, av Riksrevisionen, revisionsbyrån och Pierre Donatella.

Resultatet från studien om resultatjustering har utgjort utgångspunkt för en undersökning av om RUR har minskat resultatutjämnings omfattning. En begränsning i studien om RUR är att uppgifter om resultatjustering före RUR endast omfattar år 2012, dvs. endast ett år före reformens genomförande.

³² Pierre Donatella vid Göteborgs universitet har utifrån annan metodik undersökt olika aspekter av resultatutjämnning i svenska kommuner. Se Donatella (2016) och Donatella (2014).

³³ Ambitionen var att täcka tidsperioden 2005–2016 men eftersom det är ett tidskrävande arbete att handplocka uppgifter från årsredovisningar var det nödvändigt att begränsa tidsperioden till 2011–2016.

³⁴ Detta beskrivs närmare i Övrigt material, underlag a.

³⁵ De 15 poster som hämtats är: verksamhetens intäkter, avskrivningar, nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar (minus återföringar), nedskrivningar av övriga finansiella tillgångar (minus återföringar), skatteintäkter, generella statsbidrag, årets resultat före extraordinära poster, årets resultat, materiella anläggningstillgångar, totala tillgångar, justeringar för gjorda avsättningar, justering för övriga ej likviditetspåverkande poster, kassaflöde från den löpande verksamheten, partiell inlösen, pensioner enligt blandmodellen eller fullfonderingsmodellen.

³⁶ Öhrlings Pricewaterhousecoopers AB (PwC).

Analysen har gjorts i tre steg:

1. I steg 1 beräknades om resultatjusteringen i kommuner som tillämpar RUR är mer begränsad än i kommuner som inte tillämpar RUR.
2. I steg 2 beräknades om skillnader mellan kommuner som tillämpar respektive inte tillämpar RUR fanns redan före RUR infördes.
3. I steg 3 beräknades om kommunerna som tillämpar RUR har justerat sina resultat mindre sedan de började använda RUR.

Riksrevisionen har ringt upp ekonomichefer i 34 kommuner som 2016 redovisat ett resultat som möjliggör för kommunen att reservera medel i RUR. Hälften av de vidtalade ekonomicheferna företräder kommuner som inte infört RUR trots att det varit möjligt utifrån KL:s kriterier. Övriga ekonomichefer företräder kommuner som har avsatt medel i RUR åren 2013–2016. Samtalen har genomförts som strukturerade telefonintervjuer. Syftet med intervjuerna har varit att få förståelse för skälen till att kommunerna tillämpar eller inte tillämpar RU

2 Bakgrund

I detta kapitel beskrivs vad RS är och vilket ansvar SCB har för insamling av uppgifter till RS, samt hur olika aktörer använder uppgifter från RS. Vi beskriver de två potentiella felkällor som är i fokus för granskningen, dvs. avvikelser vid överföring från ÅR till RS, och kvalitetsbrister i ÅR till följd av kommunal resultatjustering. Här berörs också den befintliga kunskap som finns om mer generella kvalitetsbrister i ÅR. Vi beskriver vidare systemen för kontroll och granskning som kan ha betydelse för tillförlitligheten i RS samt de åtgärder som staten vidtagit för att begränsa omfattningen av kommunal resultatjustering. Slutligen görs en genomgång av tidigare utredningar och utvecklingsarbeten som berör RS.

2.1 Räkenskapssammandraget

SCB sorterar under Finansdepartementet och har sedan 2010 det samlade myndighetsansvaret för RS. SCB har enligt instruktion från regeringen till uppgift att ”utveckla, framställa och sprida officiell statistik och annan statlig statistik samt för att samordna systemet för den officiella statistiken”.³⁷ RS är en del av den officiella statistiken.

Varje kommun hämtar årligen en Excelblankett från SCB:s webbplats och fyller i uppgifter om årets ekonomiska händelser. Sedan skickar kommunen in den ifyllda blanketten till SCB, som sammanställer uppgifterna och använder dem som underlag för att beräkna nationalräkenskaperna. SCB skickar också vidare uppgifter till olika statistik användare, som t.ex. Finansdepartementet, EU:s statistikorgan Eurostat och Rådet för främjande av kommunala analyser (RKA), som administrerar kommun- och landstingsdatabasen *Kolada*.

Excelblanketten innehåller elva olika avdelningar (Excelflikar)³⁸ och ett kontrollblad. Avdelningen för resultat- och balansräkningen är central för övriga avdelningar i RS. De uppgifter som matas in här länkas till övriga avdelningar för en mer detaljerad specifikation utifrån olika perspektiv. Därför rekommenderar SCB att kommunerna fyller i resultat- och balansräkningen först.³⁹

³⁷ Förordning (2016:822) med instruktion för Statistiska centralbyrån.

³⁸ Excelflikarna i RS utgör: Kommuninformation, Resultaträkning, Balansräkning, Verksamhetens intäkter och kostnader, Skatteintäkter, Utjämningsystem och generella statliga bidrag samt Finansiella poster, Investeringsredovisning, Driftredovisning, Motpartsredovisning, Specifiering pedagogisk verksamhet, Specifiering vård och omsorg om äldre och personer med funktionsnedsättning och Specifiering individ- och familjeomsorg.

³⁹ SCB. *Räkenskapssammandraget 2017 – Instruktioner*, 2018, s. 1.

Uppgifter från resultaträkningen länkas till *driftredovisningen*, där kommunerna ska göra ett stort antal specificeringar av kostnader och intäkter. Dessa specificeringar kan endast delvis göras med stöd av kommunernas interna ekonomisystem. Av denna anledning är driftredovisningen mest krävande för kommunerna att fylla i. Det är betydligt enklare för kommunerna att rapportera in resultat- och balansräkningen eftersom de kan överföra uppgifterna direkt från sina ekonomisystem när bokslutsarbetet är avslutat.

I resultaträkningen redovisas det ekonomiska resultatet för den löpande verksamheten. Redovisningen görs i en kolumn för kommunen och en kolumn för koncernen. Kolumnen för koncernen omfattar resultaträkningen från de sammanställda räkenskaperna. Här omfattas således både de kommunala förvaltningarna och de kommunala bolagen. Uppställningen i RS följer den uppställning kommunerna, enligt KRL, ska använda i sina ÅR. Resultatnivåerna är verksamhetens nettokostnader, resultat före extraordinära poster och årets resultat. Med extraordinära poster avses kostnader och intäkter som härrör från annan verksamhet än kommunens normala verksamhet⁴⁰. Se resultaträkningens uppställning nedan, med 2016 års uppgifter för kommuner.

Figur 1 Resultaträkningen i Räkenskapssammandraget – 2017 års uppgifter

Rad-nr		Kommunen Värde mnkr	Koncernen Värde mnkr
010	Verksamhetens intäkter	169 458	314 153
020	Verksamhetens kostnader	674 688	762 449
025	Avskrivningar, inklusive nedskrivningar	23 180	52 342
030	Verksamhetens nettokostnader	-528 410	-500 638
040	Skatteintäkter	454 635	454 635
050	Uljämningssystemen o. generella statliga bidrag samt fastighetsavg.	92 171	92 171
060	Finansiella intäkter	10 685	4 359
070	Finansiella kostnader	5 150	10 495
080	Resultat före extraordinära poster	23 931	40 032
100	Extraordinära intäkter	560	259
110	Extraordinära kostnader	861	868
115	Skattekostnader/bokslutsdispositioner		3 110
120	Årets resultat	23 630	36 313

Källa: SCB, 2017 års räkenskapssammandrag.

⁴⁰ Redovisningen av extraordinära intäkter och kostnader regleras i 5 kap. 5 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

Räkenskapssammandraget förändras kontinuerligt. I 2017 års RS infördes t.ex. en ny matris där kommunerna kan ange eventuella jämförelsestörande poster. Dessa poster ska utgöra därav-poster till resultaträkningen.⁴¹ Detta ligger i linje med hur kommunerna ska redovisa i ÅR.

När kommuner laddar ner den omfattande Excelblanketten (drygt 3 000 celler) finns uppgifter om skatteintäkter, bidrag/avgifter i utjämningssystemen och generella statsbidrag förtryckta i blanketten. Övriga uppgifter behöver kommunerna fylla i själva. Uppgifter om kommunens resultat- och balansräkning kan kommunerna hämta och föra över till RS, maskinellt eller manuellt, från sina interna ekonomisystem.

2.2 Användningsområden för resultat- och balansräkning i RS

Kommunernas inrapporterade uppgifter till *resultaträkningen* är ett viktigt underlag för nationalräkenskaperna. Utifrån dessa uppgifter beräknas hur stora intäkter och kostnader som finns i kommunerna. Verksamhetens intäkter och kostnader fördelas på olika begrepp som försäljning, förbrukning, löner m.m.⁴² Uppgifter om statliga bidrag hämtas dock i första hand från Ekonomistyrningsverket (ESV), och stäms av mot uppgifter från RS.⁴³

Regeringen använder resultaträkningen som underlag för att i budgetpropositionen och vårpropositionen beskriva och bedöma resultatutvecklingen i den kommunala sektorn. Bedömningar görs bl.a. i relation till principen om god ekonomisk hushållning och balanskravet.⁴⁴

Balansräkningen används av finansräkenskaperna, som är en del av nationalräkenskaperna. Finansräkenskaperna ger en bild av hur mycket de finansiella tillgångarna och skulderna förändras mellan åren i landet som helhet. EU:s statistikorgan Eurostat ställer dessutom krav på rapportering uppdelad på olika finansiella instrument, vilket innebär att de finansiella tillgångarna redovisas på en detaljerad nivå.⁴⁵

Regeringen använder balansräkningen som underlag för att i budgetpropositionen och vårpropositionen beskriva och bedöma kommunernas ekonomiska ställning vid årets slut. Regeringen ger här sin bild av hur de ser på kommunsektorns samlade tillgångar och hur de har finansierats.

⁴¹ SCB. *Räkenskapssammandraget 2017 – Instruktioner*, 2018, s. 10.

⁴² SCB. *Sammanställning av statistikanvändningen av uppgifter från kommunernas Räkenskapssammandrag*, 2011.

⁴³ Samtal med tjänsteman SCB 2018-05-31; uppgift lämnad i samband med SCB:s faktagranskning 2018-06-20.

⁴⁴ Regeringen offentliggjorde fram till 2018 denna genomgång i en särskild skrivelse till riksdagen, se t.ex. skr. 2016/17:102. *Utvecklingen inom den kommunala sektorn*.

⁴⁵ SCB. *Sammanställning av statistikanvändningen av uppgifter från kommunernas Räkenskapssammandrag*, 2011.

SCB skickar årligen uppgifter från både resultat- och balansräkning till Rådet för främjande av kommunala analyser (RKA). RKA publicerar uppgifterna i form av nyckeltal (t.ex. årets resultat per invånare) i den interaktiva databasen Kolada. Nyckeltalen i Kolada används av många kommuner för att göra jämförelser över tid och mellan kommuner.

2.3 Kommunernas inrapportering till RS

Kommuner rapporterar in uppgifter till RS genom att ladda ner en Excelfil, fylla i uppgifter och ladda upp filen via en uppgiftslämnarportal på SCB:s webbplats. RS inrapporteras i två steg: steg 1 är en preliminär insamling som endast omfattar resultat- och balansräkningen för kommunala verksamheter. Denna del av RS är öppen för inrapportering från slutet av januari till mitten av februari. Arbetet med RS steg 1 påbörjas i kommunerna innan årsredovisningen är klar. I månadsskiftet januari/februari tycks många kommuner vara klara med bokslutssiffrorna, men det kan variera mellan kommuner.⁴⁶ Arbetet med RS steg 2 omfattar betydligt fler uppgifter, bl.a. ingår resultat- och balansräkning för kommunkoncernen och driftsredovisningen. RS steg 2 är öppen för avrapportering från 20 februari och skulle 2018 vara inrapporterat den 21 mars.

Frågan om kommunernas problem att rapportera in i tid har belysts i två utredningar som bl.a. haft i uppdrag att föreslå effektivisering av kommunernas inrapportering till SCB.⁴⁷ Till stor del kan den bristande tidhållningen förklaras av att driftsredovisningen i RS omfattar en stor mängd uppgifter som endast delvis kan lämnas med stöd av kommuners interna ekonomisystem. Kommunerna måste därför lägga ner ett omfattande arbete på att fördela om redovisningen utifrån indelningen i RS. De utredningar som berört frågan pekar också på att förseningarna ibland beror på att RS-inrapporteringen sammanfaller med kommunens årsbokslut och budgetprocessen.⁴⁸

Till skillnad från driftsredovisningen är tanken att uppgifter i resultat- och balansräkningen i RS ska vara i princip identiska med motsvarande uppgifter i kommunens egna redovisning.⁴⁹ SCB uppmanar därför kommunerna att kontrollera att de inrapporterade uppgifterna stämmer mot resultat- och

⁴⁶ SKL. *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*, 2011, s. 11 f.

⁴⁷ Dir. 2007:146. *Översyn av statistikinsamlingen avseende kommunal ekonomi och verksamhet*; Regeringsbeslut Fi2009/2221 (delvis). *Uppdrag till Statistiska centralbyrån om att förbättra den ekonomiska statistiken*.

⁴⁸ Jfr. SOU 2009:25. *Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning*, bilaga 8, s. 327; SCB. *Resultatrapport. Översyn av Räkenskapssammandraget för kommuner*, s. 40; SKL. *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*.

⁴⁹ SCB. *Räkenskapssammandraget 2017 – Instruktioner*, 2018, s. 12.

balansräkningen i deras ÅR. Kommunerna har möjlighet att justera inrapporterade uppgifter till mitten av augusti.⁵⁰ Detta kan vara motiverat om fel upptäcks i ÅR efter 21 mars i samband med att ÅR lämnas över till fullmäktige och revisorerna, vilket ska ske senast 15 april⁵¹.

2.4 Potentiella felkällor i kommunernas redovisning

2.4.1 Avvikelser vid överföring till RS

Det finns risk för överföringsfel i kommunernas inrapportering till RS. I en undersökning från 2011 visar SKL att arbetet med att sammanställa och rapportera till RS kräver kontinuitet och mandat i uppgiftslämnarrollen. Arbetet är ofta personbundet och därför sårbart. Kommunerna arbetar i olika utsträckning med manuell överföring vid inrapporteringen till RS. Av SKL:s rapport framgår att hälften av de intervjuade kommunerna har köpt in särskilda systemstöd för överföring av uppgifter, medan övriga kommuner byggt egna IT-stöd eller använder sig av särskilda kodsystém.⁵² Överföringsfel kan uppstå både vid maskinell och manuell hantering (se avsnitt 3.4.2).

Ansvar för att sammanställa och genomföra kommunens inrapportering ligger vanligtvis hos en centralt placerad ekonom som av SCB benämns som ”RS-ansvarig”. Vem som är innehållsmässigt ansvarig varierar dock mellan olika kommuner. I vissa kommuner ligger ansvaret på RS-ansvarig tjänsteman, i andra kommuner på ekonomichefen eller ytterst kommunstyrelsen. SKL menar att placeringen av ansvaret till viss del speglar den betydelse som kommunerna tillmäter RS-rapporteringen.⁵³

2.4.2 Generella kvalitetsbrister

År 1998 blev den kommunala redovisningen mer enhetligt reglerad genom KRL. Riksdag och regering ville med lagen uppnå högre grad av tydlighet, bättre jämförbarhet mellan kommunerna och bättre analysförutsättningar.⁵⁴ Riksdag och regering gav RKR en särställning som uttolkare av god redovisningssed. RKR har

⁵⁰ SCB. *Räkenskapssammandraget 2017 – Instruktioner*, 2018, s. 12; SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapssammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017, s. 5.

⁵¹ Enligt 11 kap. 20 § kommunallagen (2017:725) ska årsredovisningen lämnas till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser.

⁵² SKL. *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*, 2011, s. 7.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Prop. 1996/97:52, *Den kommunala redovisningen*; bet. 1996/97:FIU15; protokoll med beslut: 1996/97:117.

sedan 1990-talet publicerat rekommendationer som normerar kommunernas redovisning.⁵⁵

Flera studier om kommunal redovisning pekar på brister vad gäller följsamhet till lag och normering. RKR har publicerat en undersökning baserad på 2013 års ÅR. Undersökningen bygger på en enkät till samtliga kommuners ekonomichefer och samtliga landstings redovisningschefer (total svarsfrekvens 80 procent). I enkäten ställdes frågor om tillämpning av redovisningsprinciper kopplade till RKR:s rekommendationer. Resultaten visar att avvikelser från RKR:s rekommendationer främst berör sammanställd redovisning, avsättningar och ansvarsförbindelser, materiella anläggningstillgångar, redovisning av hyres-/leasingavtal och intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar. I enkäten uppger t.ex. 48 kommuner och landsting öppet att de brutit mot KRL, och 121 kommuner och landsting anger att de gjort avsteg från en till fyra av RKR:s rekommendationer.⁵⁶

Andra studier har på liknande sätt mätt följsamheten till RKR:s normering och de krav som ställs i lag på att avvikelser från normering ska förklaras i not av kommunen.⁵⁷ Förutom enkätundersökningar granskas följsamheten med hjälp av genomgångar av ÅR utifrån en checklista. Olika studier har fokuserat på olika delar av redovisningen. Resultaten visar generellt att kommunernas följsamhet till lag och normering är bristfällig.⁵⁸

Två praxisundersökningar av kommunernas ÅR 2014 visar att de sammanställda räkenskaperna generellt har stora brister vad gäller presentation, tydlighet, tillämpning av normer och ekonomisk analys. Författarna konstaterar att de sammanställda redovisningarna saknar tillräcklig kvalitet och information för att de ska kunna fylla sina syften att ge en samlad och jämförbar bild av kommunernas ekonomi.⁵⁹

⁵⁵ Prop. 1996/97:52. *Den kommunala redovisningen*, s. 64; prop. 1996/97:150. *1997 års ekonomiska vårproposition*, s. 214; bet. 1996/97:FIU15; prot. 1996/97:117; samt SOU 2016:24. *En ändamålsenlig kommunal redovisning*, s. 274.

⁵⁶ RKR. *Tillämpning av kommunal redovisning i 2013 års årsredovisningar*; en redogörelse för RKR:s praxisstudier finns i SOU 2016:24, *En ändamålsenlig kommunal redovisning*, s. 276 f.

⁵⁷ 1 kap. 3 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

⁵⁸ Haraldsson, M. *Accounting and auditing in municipal organisations – Four papers on accounting compliance and audit costs*, 2016; Tagesson, T., Haraldsson, M., *Compromise and avoidance: the response to new legislation*, 2014; Tagesson, T., Falkman, P., *Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting*, 2008. se även SOU 2016: 24. *En ändamålsenlig kommunal redovisning*, s. 276 ff.

⁵⁹ Carlsson, J., Chen Ye Ekstrom, S., Haraldsson, M., Sandell, N. *Sammanställd redovisning – En kartläggning av Sveriges kommuners årsredovisningar*, KEFU:s skriftserie 2016:6; Carlsson, J., Chen Ye Ekstrom, S., Haraldsson, M., Sandell, N. *Sammanställd redovisning i förgrunden eller bakgrunden – En kartläggning av Skånes kommuners årsredovisningar*, KEFU:s skriftserie 2016:1; *En ändamålsenlig kommunal redovisning*. Se även SOU 2016:24, *En ändamålsenlig kommunal redovisning*, s. 279 f.

Vissa forskare kopplar brister i de sammanställda räkenskaperna till balanskravets utformning. De menar att kommunledning och kommunrevisorer inte tillmäter de sammanställda räkenskaperna tillräcklig uppmärksamhet eftersom balanskravet endast beräknas utifrån kommunförvaltningarnas räkenskaper.⁶⁰ Frågan om huruvida balanskravsberäkningen bör omfatta de kommunala bolagen har utretts⁶¹ men avfärdats, bl.a. för att de kommunala bolagen omfattas av delvis konkurrerande bestämmelser i aktiebolagslagen (2005: 551).⁶²

2.4.3 Resultatjustering genom periodisering och felklassificering

En del av de brister i kommunernas redovisning som beskrivs i avsnitt 2.4.2 handlar troligtvis om att kommuner har justerat sina resultat för att ge en mer önskvärd bild av sin ekonomiska situation och utveckling. Sådana justeringar kan göras inom ramen för lag och normering eftersom kommunal redovisning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att inkomster och utgifter periodiseras till den period där resurser erhålls eller förbrukas. Hela utgiften för inköp av exempelvis en bil ska inte belasta resultatet den period då bilen betalas, utan periodiseras över nyttjandeperioden. KRL och RKR:s rekommendationer reglerar hur periodiseringar får göras.⁶³

Lag och normering medger ett visst tolkningsutrymme för hur inkomster och utgifter periodiseras mellan olika år. Detta tolkningsutrymme följer av att periodisering av inkomster och utgifter måste baseras på uppskattningar, t.ex. av nyttjandetider. Det är till exempel rimligt att Kiruna utgår från en kortare nyttjandetid för snöröjningsutrustning än Malmö. Det är dock sällan motiverat för en enskild kommun att utgå från olika nyttjandetider för olika år.⁶⁴ Hur tolkningsutrymmet nyttjas påverkar det redovisade resultatet för enskilda år.

I det finanspolitiska ramverket finns ett krav på att varje kommun ska budgetera för ett resultat i balans. Detta balanskrav (11 kap. KL) innebär att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. Det finns en asymmetri i balanskravet genom att underskott ska återställas inom tre år medan överskott ska konsolideras in i det egna kapitalet. Asymmetrin riskerar att motverka ett sparande och kan leda till att kommuner i stället väljer att i redovisningen justera

⁶⁰ Carlsson, J., Sandell, N., Tagesson, T. *Sammanställd redovisning – mot en förbättrad koncernredovisningspraktik*, tidskriften Balans, nr 4 2014.

⁶¹ SOU 1998:150. *Utvidgat balanskrav – omfattande verksamhet i kommunala företag*.

⁶² Prop. 1996/97:52. *Den kommunala redovisningen*, s. 35; bet. 1996/97: FIU15; prot. 1996/97:117. Regeringen påpekar dock att medel som kommunerna lämnar till sina företag som förlusttäckning alltid ska redovisas som en kostnad i kommunens resultaträkning vilket innebär att balanskravet indirekt också gäller de kommunala företagen, prop. 1996/97:52. *Den kommunala redovisningen*, s. 36.

⁶³ Se t.ex. 6 kap. 4 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning; RKR. Rekommendation 11.4. Materiella anläggningstillgångar.

⁶⁴ Det kan dock finnas skäl att skriva ned värdet av en tillgång, t.ex. vid brand eller annan oförutsedd händelse.

resultaten. Detta kan ske genom att periodisera inkomster och utgifter för att påverka hur intäkter och kostnader redovisas olika år. Bl.a. mot bakgrund av denna risk har riksdag och regering gjort det möjligt för kommuner att reservera medel i RUR (se avsnitt 2.5.3).⁶⁵

Internationell och svensk forskning visar att såväl privata företag som offentliga aktörer nyttjar det tolkningsutrymme som finns i bokföringsmässig redovisning till att justera det redovisade resultatet i önskvärd riktning. På den privata marknaden är incitamenten för resultatutjämnning ekonomiska; på den offentliga arena där kommunerna verkar är incitamenten snarare av politisk karaktär.⁶⁶ Resultatjustering i svenska kommuner tycks, enligt denna forskning, främst ske genom periodisering av inkomster och utgifter.⁶⁷

I den akademiska litteraturen förväntas politiskt styrda organisationer föredra att redovisa ett jämnt resultat med små överskott överskotten. Om överskotten är stora kan kommunpolitiker beskyllas för att överbeskatta kommuninvånarna, om istället underskotten är stora kan de beskyllas för att föra en oansvarig ekonomisk politik. I båda fallen kan det finnas incitament till att redovisa ett justerat resultat.⁶⁸

Statens styrning genom riktade statsbidrag kan också ge incitament för kommuner att vilja justera resultatet. De riktade statsbidragen kan skapa osäkerhet i kommunerna⁶⁹ eftersom staten ofta kräver att utbetalade bidrag ska användas samma år som de betalas ut, oavsett om pengarna betalats ut i slutet på året eller inte. Kommuner kan då vilja periodisera bidraget över flera år för att undvika stora svängningar i sin redovisning.⁷⁰

⁶⁵ Prop. 2011/12:172. *Kommunala resultatutjämningsreserver*; bet. 2012/13: FiU15; rskr. 2012/13:58.

⁶⁶ Se t.ex. Donatella, P. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, 2016; Stalebrink, O. *An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management – evidence from Swedish municipalities*, Financial Accountability and Management, vol. 23, s. 441–457, 2007.

⁶⁷ Donatella, P. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, 2016; Donatella, P., Brorström, B. och Petersson, H. (2011). *Resultatutjämnning i kommuner och landsting – en konsekvens av kravet på ekonomi i balans?* Bilaga 7 till SOU 2011:59; Stalebrink (2007).

⁶⁸ Donatella, P. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, doktorsavhandling, 2016, s. 13 f.

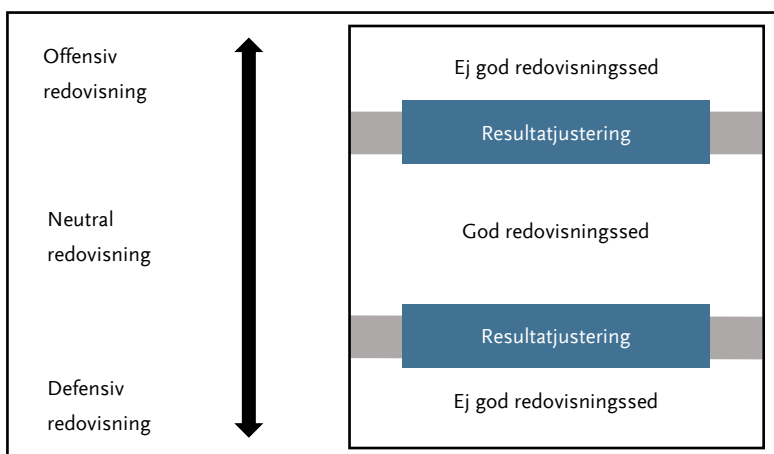
⁶⁹ Jfr. Riksrevisionen 2017:30. *Riktade statsbidrag till skolan – nationella prioriteringar men lokala behov*; Riksrevisionen 2016:29. *Statens styrning genom riktade statsbidrag inom hälso- och sjukvården*; Riksrevisionen 2014:20. *Överenskommelser mellan regeringen och SKL inom hälso- och sjukvården – frivilligt att delta men svårt att tacka nej*.

⁷⁰ Ett exempel är det tillfälliga flyktingbidraget på totalt 9,8 miljarder som betalades ut i december 2015 och som avsåg att täcka kostnader för 2015 och förväntade kostnader 2016. I mars 2017 rapporterade SCB att knappt en miljard av det utbetalade bidraget ännu inte hade redovisats av kommunerna. Prop. 2015/16:47. Extra ändringsbudget för 2015, s. 18 f.; se även RKR:s yttrande, december 2015; SCB. statistiknyhet, 2017-03-07: <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/rakenskapssammandrag-for-kommuner-och-landsting/pong/statistiknyhet/kommuner-och-landstings-preliminara-bokslut-for-2016/>, hämtad 2018-06-05.

Resultatjustering kan ta sig olika uttryck, främst beroende på hur stark den enskilda kommunens ekonomi är. Om ekonomin är stark kan man förvänta sig en defensiv redovisning, dvs. att kostnader tidigareläggs och intäkter skjuts fram i syfte att öka det politiska handlingsutrymmet under kommande år. Om ekonomin är svag kan man istället förvänta sig en mer offensiv redovisning, dvs. att kostnader skjuts fram och intäkter tidigareläggs i syfte att skapa politiskt handlingsutrymme på kort sikt.

Att lag och normering medger ett bedömningsutrymme innebär att det finns en gråzon för vad som är förenligt med god redovisningssed. Redovisningen av en händelse behöver därför inte vara neutral även om den håller sig inom ramen för god redovisningssed. Detta innebär att det alltid går att diskutera vad som är en neutral rapportering. Studier visar också att det finns betydande variationer i tillämpningen av lag och normering.⁷¹ Figur 2 illustrerar hur defensiva och offensiva strategier för resultatjustering förhåller sig till god redovisningssed.

Figur 2 Offensiv respektive defensiv resultatjustering⁷²



Kommuner kan också påverka det ekonomiska resultatet genom sin klassificering av kostnader och intäkter⁷³. Genom felklassificering kan kostnader och intäkter flyttas upp och ner i resultaträkningen i syfte att justera andra resultatmått än det som redovisas på slutraden. Ett svagt resultat på slutraden kan t.ex. framstå som mindre bekymmersamt om det kan förklaras av händelser som inte är relaterade till den ordinarie verksamheten. På liknande sätt kan ett starkt resultat framstå som starkare om det kopplas till kärnverksamheten. En studie av 72 kommuners

⁷¹ Donatella, P. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, 2016, s. 34 f.

⁷² Figuren bygger på figur 2.1 i Donatella, P. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, 2016, s. 34.

⁷³ Se Donatella, P. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, 2016, s. 40 f.

ÅR för åren 2005–2009 indikerar att vissa kommuner aktivt använder klassificering av jämförelsestörande poster för att justera det redovisade resultatet.⁷⁴

2.5 Statens kontrollsystem och förebyggande åtgärder

2.5.1 SCB:s kontroller

SCB har ett system för att granska inrapporterade uppgifter genom att kontrollera olika summeringar och samband mellan variabler. Genom förifyllda uppgifter och kontrollfunktioner kvalitetssäkras kommunens redovisning redan då kommunerna fyller i RS-formuläret. Med hjälp av kontrollfunktioner i formuläret uppmärksammas kommunen om det förekommer orimliga eller motstridiga uppgifter i det ifyllda formuläret. Vid större förändringar från föregående år uppmanas kommunen rätta inrapporterade uppgifter eller kommentera förändringen innan uppgifterna skickas till SCB.

På grund av RS omfattning kan SCB inte granska alla variabler lika ingående. Kontrollerna inriktas därför mot de viktigaste sambanden mellan olika poster i formuläret. Exempelvis ska verksamhetens intäkter och kostnader vara lika stora i de olika avdelningarna i RS.⁷⁵

Alla kommuners ÅR finns inte tillgängliga under den tid då granskningen av RS pågår och SCB granskar inte systematiskt om de inrapporterade uppgifterna stämmer överens med kommunernas ÅR. Verifiering mot årsredovisningens uppgifter görs endast om ÅR finns tillgängliga och om det finns särskilda skäl att misstänka att ett fel kan påverka statistiken. Verifiering görs i dessa fall i första hand för de tre största kommunerna eftersom ett fel här kan påverka riksövergripande uppgifter i RS.⁷⁶

2.5.2 Systemet för kommunal revision

Enligt KL ska kommunala revisionen årligen genomföra granskning i den omfattning som följer av god revisionssed.⁷⁷ Revisionens huvudsakliga uppdrag ligger i att granska om de kommunala verksamheterna sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.⁷⁸

⁷⁴ Donatella, P. *Bokslutspolitik i kommuner och landsting – en konsekvens av kravet på ekonomi i balans?*, i SOU 2011:59, bilaga 7.

⁷⁵ SCB. *Statistikens framtagning. Räkenskapssammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017, s. 8 f.

⁷⁶ E-post, SCB 2017-09-18. Samtal med tjänsteman och enhetschef vid SCB, Avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-04-10.

⁷⁷ 12 kap. 1 § kommunallagen (2017:725).

⁷⁸ 12 kap. 1 § kommunallagen (2017:725).

I sin granskning av kommunernas ÅR prövar den kommunala revisionen om redovisningen överensstämmer med god redovisningssed enligt KRL:s bestämmelser och RKR:s normering.⁷⁹ Den kommunala revisionen har inget uttalat ansvar att granska inrapporteringen till RS. Det finns dock inga direkta hinder för att sådan granskning görs i förhållande till KRL:s krav på att bokföringen ska vara ordnad så att en tillfredställande finansstatistisk information kan lämnas.⁸⁰

Den kommunala revisionen består av förtroendevalda revisorer som väljs av kommunfullmäktige. Varje revisor ska i formell mening fullgöra sitt uppdrag självständigt och kan på så sätt anföra egen mening i revisionsberättelsen eller avge en egen revisionsberättelse.⁸¹ De förtroendevalda revisorerna ska biträdas av yrkesrevisorer som de förtroendevalda själva väljer och anlitar.⁸² De större kommunerna har egna revisionskontor medan de mindre kommunerna upphandlar merparten av revisionskompetensen från revisionsbyråer.

Det finns en kritik mot att kommunernas revision inte utgör en effektiv kontrollfunktion.⁸³ Kritiker pekar bl.a. på att de politiska partierna nominerar revisorerna vilket innebär att revisorerna inte är oberoende av den folkvalda församlingen. Företrädare för den politiska oppositionen uppfattas kunna utnyttja systemet för att göra politiska poänger samtidigt som den politiska majoritetens revisorer då ser mellan fingrarna. Det har påpekats att det saknas sanktionsmöjligheter mot kommuner som fattar beslut i strid med revisorernas invändningar, men också att de förtroendevalda revisorerna inte beaktar yrkesrevisorernas påpekanden. Det har även framförts att de förtroendevalda revisorerna ofta saknar kompetens att värdera kvaliteten i de upphandlade tjänsterna. 2018 publicerades en studie som visar att valet av revisionsbyrå påverkar graden av resultatjustering.⁸⁴

Riksdag och regering har valt att behålla den nuvarande ordningen med förtroendevalda revisorer som ansvarar för både förvaltnings- och

⁷⁹ 1 kap. 1 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

⁸⁰ 2 kap. 2 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

⁸¹ 9 kap. 7 § kommunallagen (2017:725).

⁸² 12 kap. 4–8 §§ kommunallagen (2017:725).

⁸³ Revisorsinspektionen. *Den framtida revisionen – förslag till åtgärder för förbättrad revisionskvalitet och stärkt förtroende för revisorer och revision i Sverige*, skrivelse till regeringen, 2017. Se också Tagesson, T., Eriksson, O. *What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting*, *Financial Accountability & Management*, 27 (3), 2011; Tagesson, T., Glinatsi, N. och Prah, M. *Procurement of audit services in the municipal sector: the impact of competition*, i *Public Money & Management*, 35:4, s. 273–280, 2015; Cassel, F. *Behovet av kommunal externrevision*, Stockholm: SNS förlag, 2000; DN-debatt 2018-03-04; DN-debatt 2018-03-13 och Kommunal ekonomi nr 1 2018.

⁸⁴ Donatella, D., Haraldsson, M. och Tagesson, T. Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities? *International Review of Administrative Sciences* DOI: 10.1177/0020852317748730, 2018.

redovisningsrevision.⁸⁵ Regeringen framhåller att den kommunala organisationen bygger på nämnder med förtroendevalda som ansvariga. Att fullmäktiges kontroll genom revision är organiserad på motsvarande sätt innebär förutsättningar för långsiktighet och insyn för den politiska minoriteten. Regeringen konstaterar också att ett avskaffande av systemet med förtroendevalda revisorer skulle innebära en förändring av kommunernas organisationsmodell och ett ingrepp i det kommunala självstyret. Riksdag och regering har dock vid olika tillfällen genomfört förändringar i det befintliga systemet i syfte att stärka revisionens oberoende och professionalitet.⁸⁶

2.5.3 RUR – en förebyggande åtgärd mot resultatjustering

I samband med finanskrisen 2008/2009 påpekade kommunföreträdare att balanskravets utformning innebär alltför omfattande restriktioner. Man menade att de överskott som många kommuner hade redovisat under de senaste åren blev "inlåsta i eget kapital" till följd av kravet på att underskott måste återställas medan överskott inte får användas kommande år. För att undvika att så sker kan kommuner tidigarelägga eller senarelägga vissa intäkter/kostnader eller på annat sätt påverka det redovisade resultatet (se avsnitt 2.4.3). Balanskravet kan således ge incitament för kommuner att i sin redovisning göra avsteg från normen om god redovisningssed.⁸⁷

En modifiering av balanskravet genom införandet av RUR skulle, enligt riksdag och regering, resultera i bättre följsamhet till redovisningsregler, normer och principer.⁸⁸ Reformen innebar att kommunerna fick möjlighet att retroaktivt reservera överskott upparbetade fr.o.m. räkenskapsåret 2010. I sina skäl till reformen pekade regeringen inte bara på asymmetrin i balanskravet utan också på det faktum att det finns krav på långsiktighet i kommunernas ekonomiska planering. Dåvarande reglering erbjöd endast begränsade möjligheter för kommuner att hantera variationer i skatteunderlaget genom att spara över en hel konjunkturcykel. Sedan 2013 har kommunerna haft möjlighet att avsätta medel till resultatutjämningsreserver.

RUR är frivilligt för kommunerna att tillämpa. De kommuner som infört RUR måste dock förhålla sig dels till de restriktioner som anges i lag⁸⁹, dels ta fram lokala riktlinjer för användning av RUR.⁹⁰ De lokala riktlinjerna bör, enligt förarbetena, ange reservens maximala omfattning och när medel får disponeras

⁸⁵ Prop. 2016/17:171. *En ny kommunallag*, s. 240f.; bet. 2016/17:KU30, s. 67.

⁸⁶ Prop. 2016/17:171. *En ny kommunallag*, s. 241.

⁸⁷ SOU 2011:59. *Spara i goda tider – för en stabil kommunal verksamhet*, s. 130.

⁸⁸ Prop. 2011/12:172. *Kommunala resultatutjämningsreserver*, s. 22 f.; bet. 2012/13: FiU15, s. 9.

⁸⁹ 11 kap. 14 § kommunallagen (2017:725).

⁹⁰ 11 kap. 1 § kommunallagen (2017:725).

från RUR.⁹¹ När det gäller disponering av medel finns inga explicita lagkrav. Tanken är att medel ska användas för att jämna ut skatteintäkter över en konjunkturcykel. Detta innebär att medel kan användas både i budget och i bokslut för att helt eller delvis täcka ett underskott i en lågkonjunktur.

Regeringen avsåg vid införandet av RUR att följa kommunernas tillämpning för att säkerställa att regelverket används på avsett vis.⁹² Regeringen eller ansvarig myndighet har ännu inte följt upp tillämpningen av RUR. Det finns heller inga konkreta planer på en sådan uppföljning.⁹³

2.6 Tidigare granskningar, utredningar och utvecklingsarbeten

Regeringen har vid olika tillfällen initierat utredningar och reformer för att förbättra den officiella statistiken om kommunal ekonomi. Den senaste stora översynen inleddes 2007.⁹⁴ I utredningen behandlades bl.a. frågan om revisorsintyg för inlämnade statistikuppgifter. Utredaren bedömde dock att ett revisorsintyg skulle medföra höga kostnader till marginell förbättring av tillförlitligheten.⁹⁵

Efter den större översynen av RS gav regeringen SCB i uppdrag att vidareutveckla några av utredarens förslag.⁹⁶ Utvecklingsarbetet resulterade bl.a. i att RS-blanketten fick en tydligare koppling till kommunernas egna resultat- och balansräkningar, vilket ansågs kunna ge högre tillförlitlighet och kvalitet i statistiken.⁹⁷

År 2011 lämnade en särskild utredare förslag om förändringar i balanskravet. Utredaren menade att förslaget skulle motverka konjunkturförstärkande beteende och öka följsamheten till lag och normering.⁹⁸ Förslaget genomfördes 2012 genom en ändring i KL⁹⁹ och innebär att kommuner och landsting ska få bygga upp lokala resultatutjämningsreserver i goda tider. Dessa reserver ska kunna användas när tiderna blir sämre.

⁹¹ Prop. 2011/12:172. *Kommunala resultatutjämningsreserver*, s. 30; bet. 2012/13: FiU15.

⁹² Prop. 2011/12:172. *Kommunala resultatutjämningsreserver*, s. 24.

⁹³ Möte med tjänstemän på Finansdepartementet 2018-04-23.

⁹⁴ Dir. 2007:146. *Översyn av statistikinsamlingen avseende kommunal ekonomi och verksamhet*.

⁹⁵ SOU 2009:25. *Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning*, s. 105 f.

⁹⁶ Regeringsbeslut Fi2009/2221 (delvis). *Uppdrag till Statistiska centralbyrån om att förbättra den ekonomiska kommunstatistiken*; SOU 2009:25. *Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning*.

⁹⁷ SCB. *Resultatrapport Översyn av Räkenskapssammandraget för kommuner*, 2011.

⁹⁸ SOU 2011:59. *Spara i goda tider – för en stabil kommunal verksamhet*. I utredningen används begreppet "bokslutspolitik" istället för "resultatjustering".

⁹⁹ Ändringen gjordes genom lagen (2012:800) om ändring av kommunallagen (1991:900).

En praxisundersökning av lokala riktlinjer för RUR publicerades av forskare vid Kommunforskning i Västsverige (KFi) 2014.¹⁰⁰ Resultaten visar att drygt hälften av kommunerna hade antagit lokala riktlinjer för RUR och, i de flesta fall, dessutom reserverat medel. De lokala riktlinjernas innehåll varierade och forskarna menade att det finns risk för att implementeringen av flexibla lokala regelverk motverkar sitt syfte. Bland annat saknade många kommuner ett tak för hur mycket som får reserveras i RUR och många kommuner angav att beslut om disponering av RUR baseras på bedömningar istället för på beräkningar. Forskarna fann också exempel på lokala riktlinjer som tillåter att RUR får disponeras för andra ändamål än att jämna ut tillfälliga svackor i skatteunderlaget.

Den 1 januari 2018 trädde en ny KL i kraft.¹⁰¹ Lagändringen initierades av regeringen i syfte att modernisera den tidigare lagstiftningen.¹⁰² Den nya lagen innebär bl.a. att budget för de kommunala revisorerna upprättas inom fullmäktige och inte av kommunstyrelsen, att sakkunniga yrkesrevisorer får yttranderätt i fullmäktige när revisionsberättelsen behandlas, att revisorer inte kan vara valbara som ledamöter eller ersättare i fullmäktige samt att frågan om godkännande av årsredovisning ska ske innan fullmäktige tar ställning till frågan om ansvarsfrihet.¹⁰³ Riksdag och regering gör bedömningen att lagändringarna stärker den kommunala revisionens oberoende.¹⁰⁴

I maj 2018 beslutade riksdagen om en ny lag för kommunal bokföring och redovisning som träder i kraft den 1 januari 2019.¹⁰⁵ I den nya lagen lagfästs principen om en rättvisande bild, vilket förväntas ge tydligare vägledning till såväl normgivande organ som kommuner. En del ändringar rör resultat- och balansräkningens uppställning och de sammanställda räkenskaperna, bl.a. förs stora delar av RKR:s normering om sammanställda räkenskaper in i lagen.

Det har publicerats en ett fåtal studier som berör resultatjustering i svenska kommuner. År 2016 publicerades en doktorsavhandling av Pierre Donatella som bygger på fyra fallstudier och en kvantitativ studie av kommuners ÅR för åren 2011–2013.¹⁰⁶ Avhandlingen visar att resultatjusteringen varierar mellan kommunerna. *Förekomsten* av resultatjustering förklaras främst av ekonomiska faktorer som kommunens underliggande ekonomiska resultat och uppfyllelse av

¹⁰⁰ Donatella, P, m.fl., *Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting – en praxisundersökning*, KFi-rapport nr 128, 2014.

¹⁰¹ Prop. 2016/17:171. *En ny kommunallag*; bet. 2016/17: KU30; rskr. 2016/17:335; kommunallagen (2017:725).

¹⁰² Dir. 2012:105. *En kommunallag för framtiden*.

¹⁰³ Prop. 2016/17:171. *En ny kommunallag*, s. 239 ff.

¹⁰⁴ Ibid, s. 240 f.; bet. 2016/17: KU30, s. 67.

¹⁰⁵ Prop. 2017/18:149, En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning; bet. 2017/18: FiU42; rskr. 2017/18:285; lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

¹⁰⁶ Donatella, P. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, doktorsavhandling, 2016.

balanskravet, men också av den parlamentariska situationen i kommunen och ekonomichefens lojalitet mot den politiska ledningen. Resultatjusteringens *omfattning* förklaras dock uteslutande av ekonomiska faktorer. I en dokumentstudie publicerad 2011 undersökte Donatella även förekomsten av resultatjustering genom klassificering av jämförelsestörande poster och avsättningar i 72 kommuners ÅR (se avsnitt 2.4.3).¹⁰⁷

År 2007 publicerades en artikel av forskaren Odd Stalebrink, som bekräftar att kommuner jämnar ut resultatet genom resultatjustering. Stalebrink pekar på två strategier, dels att stora överskott kan döljas genom att kommunen ökar sina kostnader, dels att kommunerna genomför s.k. *reningsbad* genom att tidigarelägga kostnader och försämra ett redan dåligt resultat. Syftet med reningsbad bedöms vara att kort därefter kunna visa på en positiv resultatutveckling. Denna undersökning bygger på uppgifter från RS för åren 1998–2004, och omfattar en studie av variationen i redovisade periodiseringar.¹⁰⁸

Riksrevisionen publicerade i mars 2018 en granskningsrapport om huruvida driftredovisningen i RS utgör ett tillförlitligt underlag för kommunjämförelser.¹⁰⁹ Riksrevisionen konstaterade bl.a. att det finns en risk att kommuner styr sin redovisning av overheadkostnader (OH-kostnader) så att de får ett gynnsamt utfall i utjämningsystemet för LSS. Riksrevisionen rekommenderade SCB att antingen verka för att begränsa kommunernas frihetsgrader vid redovisning av OH-kostnader, eller göra särskilda uppföljningar av hur OH-kostnader redovisas för LSS-verksamheten. Riksrevisionen ansåg också att det under vissa omständigheter kunde vara motiverat med en extern granskning av inrapporteringen till RS.

Kommunerna ska enligt lag redovisa kassaflödesanalyser i sina ÅR, men behöver sedan 2011 inte rapportera in dem till RS. Det främsta skälet till att kassaflödesanalysen inte längre ingår i RS är att kommunerna upplevt att den är svår att rapportera in. Andra skäl är att varken nationalräkenskaperna eller SKL är aktiva användare. SCB har efter önskemål från Finansdepartementet övervägt att återinföra kassaflödesanalysen i RS, men än så länge valt att avstå för att begränsa kommunernas uppgiftslämnarbördan.¹¹⁰

¹⁰⁷ Donatella, P. *Bokslutspolitik i kommuner och landsting*, bilaga 7 i SOU 2011:59. *Spara i goda tider – för en stabil kommunal verksamhet*.

¹⁰⁸ Stalebrink, O. J. *An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: evidence from Swedish municipalities*. Financial Accountability and Management, 2007, 23: 441–457.

¹⁰⁹ Riksrevisionen 2018:7. *Räkenskapsammandraget som underlag för kommunjämförelser – är kostnadsmått tillförlitliga?*

¹¹⁰ Samtal med tjänsteman SCB, Avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-04-10.

3 Har SCB gjort tillräckligt för att validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS?

I det här kapitlet behandlas den första granskningsfrågan, dvs. om SCB gjort tillräckligt för att validera att det är överensstämmelse mellan ÅR och RS. Först redovisas resultatet av en systematisk kontroll av samstämmigheten mellan åtta redovisningsposter i ÅR och RS. Därefter presenteras de iakttagelser vi gjort om redovisningens generella kvalitet. Genomgången görs först för den del av ÅR som endast berör kommunala verksamheter; därefter görs samma genomgång för de sammanställda räkenskaper, där de kommunala bolagen ingår. Avslutningsvis diskuteras några tänkbara förklaringar till de avvikelser vi funnit mellan ÅR och RS och om SCB har gjort tillräckligt för att validera överensstämmelsen.

Iakttagelser

Överensstämmelsen mellan ÅR och RS är som väntat närmast perfekt för de förtryckta uppgifterna om skatteintäkter och generella skattebidrag. Överensstämmelsen är också god för materiella anläggningstillgångar och totala tillgångar. För övriga poster finns det för enskilda år påtagliga avvikelser mellan ÅR och RS.

Resultat- och balansräkning och tillhörande notsystem håller avsevärt lägre kvalitet för kommunernas sammanställda räkenskaper än för den redovisning som endast omfattar de kommunala förvaltningarna. Många kommuners redovisning avviker från den uppställning som anges i KRL.

SCB ska enligt Eurostats riktlinjer validera källdata regelbundet. Vad gäller resultat- och balansräkningen i RS har någon sådan validering aldrig gjorts. Kommunernas revisorer har möjlighet att granska inrapporteringen men i praktiken är sådan granskning sällsynt. Eftersom SCB utgått från att överensstämmelsen är god har heller inga särskilda åtgärder vidtagits för att stärka överensstämmelsen.

3.1 Kommunal verksamhet: överensstämmelse redovisningen i ÅR med RS?

3.1.1 Avvikelser mellan redovisningen i ÅR och RS

Riksrevisionen har hämtat uppgifter från samtliga kommuners ÅR för 2011–2016 (totalt 1740 ÅR) och undersökt hur åtta redovisningsposter överensstämmer med motsvarande poster i RS. Syftet har varit att testa SCB:s antagande att det är överensstämmelse mellan ÅR och RS. Vi har inte tagit ställning till hur *korrekta* uppgifterna är i ÅR eller RS.

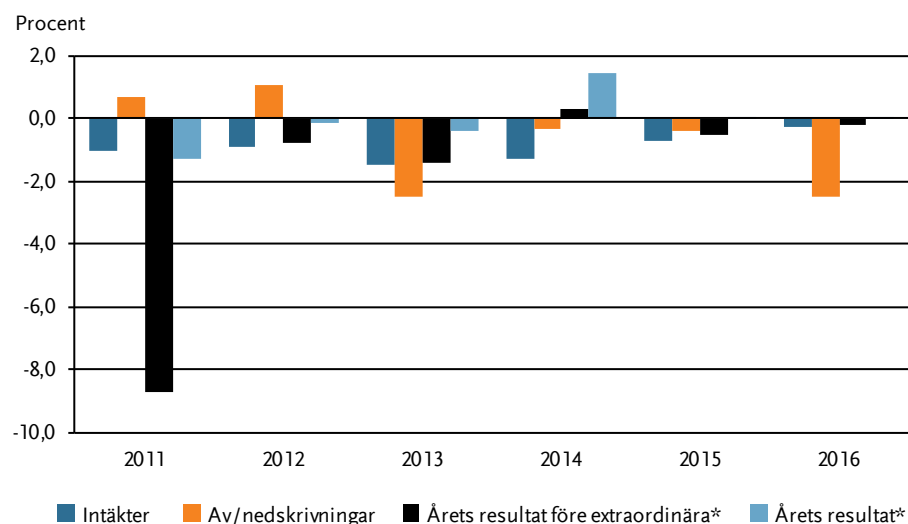
Som framgår i avsnitt 3.1.2 nedan har vi sett många exempel på tveksam eller direkt felaktig redovisning i ÅR. Vi har inte rättat upp sådana felaktigheter och tveksamheter i ÅR innan jämförelsen med RS gjorts. Ett sådant förfarande skulle

störa analysen genom att både skapa ”falska” avvikelser och dölja faktiska avvikelser.

Sett till hela perioden 2011–2016, understiger de summerade avvikelserna mellan ÅR och RS en procent för sju av de åtta undersökta posterna. Avvikelseerna är som väntat begränsade för skatteintäkter och generella statsbidrag. Dessa belopp är förtryckta i RS-blanketten. Uppgifterna kan förvisso ändras av kommunerna men det är inte vanligt förekommande. Även uppgifter om anläggningstillgångar och totala tillgångar är i hög grad samstämmiga mellan källorna, se bilaga 1, tabell 1.

Även om de summerade avvikelserna över hela perioden är begränsade är det värt att notera att det finns påtagliga avvikelser för enskilda år. I diagram 1 nedan presenteras undersökningens resultat för de poster som uppvisat störst avvikelser.

Diagram 1 Differenser (i procent) mellan redovisade belopp i ÅR och motsvarande belopp i RS för fyra redovisningsposter



* Kommuner som tillämpar fullfonderingsmodell är exkluderade.

Källa: Kommunala årsredovisningar 2011–2016 samt RS 2011–2016. Riksrevisionens bearbetningar.

Den mest påtagliga avvikelserna gäller årets resultat före extraordinära poster 2011. Avvikelsen förklaras till största delen av att en stor kommun har redovisat ett betydligt lägre resultat i ÅR (411 miljoner kronor) än i RS (1047 miljoner kronor). Om denna kommun exkluderas från jämförelsen minskar avvikelserna till knappt 1 procent. Avvikelsen på 636 miljoner slår igenom på det sammanslagna resultatet för riket, som avviker med 8,7 procent mellan ÅR och RS.

En avvikelse i den här storleksordningen har givetvis fått påtaglig inverkan på den statistik som regeringen presenterade i sin skrivelse om utvecklingen i den

kommunala sektorn 2011 och i budgetpropositionen för 2013.¹¹¹ Det är dock svårt att säga exakt hur regeringens statistikunderlag hade påverkats om uppgifterna hade varit korrekta. Detta beror på att de 19 kommuner som 2011 bröt mot KRL¹¹² genom att tillämpa fullfonderingsmodellen för pensionsförpliktelser, har exkluderats från vår analys. Det står dock klart att regeringen med ett korrekt statistikunderlag hade behövt presentera ett mer ansträngt ekonomiskt läge för kommunsektorn.

RS-ansvarig i den berörda kommunen förklarar avvikelsen med att kommunen redovisat indexuppräknning för stora infrastrukturprojekt samt förändringar i diskonteringsränta för pensionsavsättningar under 2011. I sin årsredovisning har kommunen klassificerat dessa poster som jämförelsestörande. I RS 2011 var det dock inte möjligt att redovisa jämförelsestörande poster i resultaträkningen. Istället redovisade kommunen kostnaderna som extraordinära och angav i ett kommentarsfält vad kostnaderna bestod i och hur man valt att redovisa dem i ÅR. Detta förfarande innebar dock att kostnaderna hamnade under årets resultat före extraordinära poster i RS och drog upp hela rikets resultat före extraordinära poster.¹¹³ I 2017 års RS har SCB infört möjligheten att specificera jämförelsestörande poster i resultaträkningen.¹¹⁴

Ett större antal kommuner redovisar olika belopp för av- och nedskrivningar i ÅR respektive i RS. Avvikelserna är störst för 2013 och 2016 men även för övriga år finns kommuner som har betydande avvikelser. En stor del av dessa avvikelser förklaras av felklassificeringar i kommunernas ÅR. Den mest påtagliga felklassificeringen gäller nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar. Dessa nedskrivningar ska sedan 2013 klassificeras som finansiella kostnader¹¹⁵, men ett flertal kommuner har klassificerat dessa nedskrivningar som avskrivningar. Eftersom det kan röra sig om mycket stora belopp, i extremfallen 490 miljoner kronor (stor kommun) och 349 miljoner kronor (medelstor kommun), har sådana felklassificeringar fått påverkan på inrapporteringen till RS för hela riket.

De 15 största kommunerna uppvisar generellt sett betydligt mindre avvikelser mellan ÅR och RS jämfört med övriga kommuner. För de flesta av posterna är

¹¹¹ Regeringens skrivelse 2011/12:102. *Utvecklingen inom den kommunala sektorn*. Prop. 2012/13:1. *Budgetproposition för 2013*.

¹¹² Se 4 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning. Kommuner som tillämpar fullfonderingsmodellen redovisar ett väsentligt annorlunda resultat i ÅR än i RS, där pensionsförpliktelser ska redovisas enligt den s.k. *blandmodellen*. Hade dessa kommuner inkluderats hade avvikelserna blivit avsevärt större. År 2016 tillämpade 17 kommuner fullfonderingsmodellen.

¹¹³ Kommunikation med RS-ansvarig i stor kommun. E-post 2018-05-23 samt samtal 2018-05-23 och 2018-05-28.

¹¹⁴ Se blankettexempel på SCB:s webbplats: <https://www.scb.se/lamna-uppgifter/undersokningar/rakenskapssammandrag-for-kommuner/>, hämtad 2018-06-05.

¹¹⁵ Se RKR. Rekommendation 20. Redovisning av finansiella tillgångar och skulder; samt SKL. *Kommun-Bas 13. En normalkontoplan för kommunernas externa redovisning*, 2013.

avvikelseerna helt försumbara och förklaras troligtvis av avrundningsfel. Utöver årets resultat före extraordinära poster, som kommenterats ovan, finns dock påtagliga avvikelser i intäktsredovisningen. Avvikelseerna är relativt stora för alla år under perioden. Som störst är avvikelsen 2013 (4,5 procent) och som lägst 2016 (1,2 procent). Ungefär hälften av de 15 största kommunerna har inga avvikelser alls medan övriga återkommer med avvikelser för flera av åren under perioden.

3.1.2 Generella brister i redovisningen

Som framgick i avsnitt 2.4.2 har studier och praxisundersökningar visat att bristande följsamhet till lag och normering är ett generellt problem i kommunal redovisning. Vi ser tydliga tecken på detta även i vårt material. Många kommuner ställer inte upp sin årsredovisning som KRL föreskriver och vi har noterat en rad övriga avsteg från god redovisningssed. Se exempel på avsteg i faktarutan nedan.

Avsteg från god redovisningssed

- Justering för ej likvidpåverkande poster innehåller likvidpåverkande poster.
- Utbetalningar/ianspråktagande särskiljs inte i kassaflödet, utan endast i not.
- Justeringar för betald skatt benämns på olika sätt i kassaflödesanalysen.
- Poster klassas som extraordinära men är inte extraordinära.
- Utrangeringar redovisas tillsammans med avskrivningar och nedskrivningar.
- Nedskrivningar av materiella tillgångar redovisas i verksamhetens kostnader.
- Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar har klassificerats som avskrivningar.

3.2 Sammanställda räkenskaper: överensstämmer redovisningen i ÅR med RS?

3.2.1 Avvikelser mellan redovisningen i ÅR och RS

Riksrevisionen har gått igenom samtliga kommuners sammanställda räkenskaper för 2011–2016 och, på samma sätt som för kommunala verksamheter, undersökt överensstämmelsen med RS.

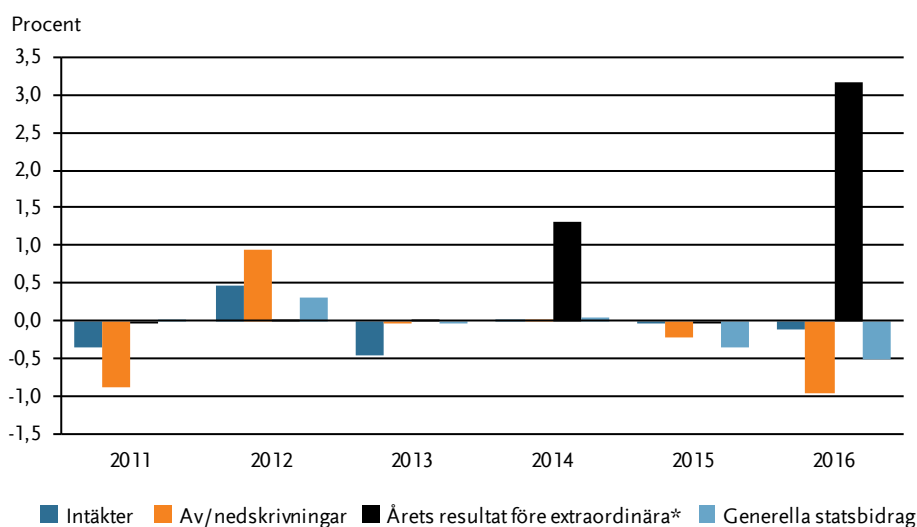
Vi har i denna genomgång identifierat betydligt fler avvikelser än i motsvarande genomgång för kommunala förvaltningar. I vissa fall har vi kunnat ana ett mönster i avvikelserna, t.ex. att en avvikelse för skatteintäkter motsvarats av en lika stor avvikelse för statsbidrag, eller att en avvikelse i statsbidrag motsvaras av samma avvikelse för intäkter. I andra fall har vi inte kunnat se någon uppenbar förklaring. Många kommuner tycks t.ex. ha rapporterat in betydligt högre intäkter till RS än vad som framgår av ÅR. En iakttagelse är också att kommuner som har många avvikelser tenderar att återkomma med nya avvikelser varje år.

På grund av betydande generella brister i de sammanställda räkenskaperna (se 3.2.2) har den revisionsbyrå som stått för den huvudsakliga datainsamlingen

behövt göra svåra bedömningar av hur uppgifter i ÅR ska tolkas. Efter flera kvalitetssäkringssteg har det stått klart att uppgifterna ändå är för osäkra för att kunna användas som underlag i studien om resultatjustering. Av samma skäl är det inte meningsfullt att systematiskt undersöka avvikelser mellan ÅR och RS baserat på hela det empiriska underlaget. Bedömningsinslagen i datainsamlingen har varit så påtagliga att de riskerar att påverka resultatet av en sådan genomgång på ett svårkontrollerbart sätt. Istället har vi gjort en mer försiktig genomgång baserad på de 15 största kommunernas ÅR¹¹⁶. ÅR för dessa kommuner är förhållandevis enhetligt uppställda. Det mindre urvalet har dessutom möjliggjort en särskild kvalitetssäkring av alla uppgifter som avviker påtagligt från motsvarande uppgifter i RS. Resultaten av undersökningen av de 15 största kommunerna presenteras i bilaga 1, tabell 4 och 5.

Som framgick av avsnitt 3.1.2 ovan är de generella avvikelserna mellan ÅR och RS för kommunala förvaltningar betydligt mindre för de 15 största kommunerna. I de sammanställda räkenskaper finns dock vissa betydande avvikelser, se diagram 2 nedan.

Diagram 2 Sammanställda räkenskaper för de 15 största kommunerna – differenser (i procent) mellan redovisade belopp i ÅR och motsvarande belopp i RS för fyra redovisningsposter



* Kommunkoncerner som tillämpar fullfonderingsmodell är exkluderade.

Källa: Sammanställda räkenskaper för de 15 största kommunerna 2011–2016 samt RS 2011–2016. Riksrevisionens bearbetningar.

¹¹⁶ Kommunerna är Stockholm, Göteborg, Malmö, Uppsala, Linköping, Västerås, Örebro, Helsingborg, Norrköping, Jönköping, Umeå, Lund, Borås, Huddinge och Eskilstuna.

Som framgår av diagram 2 ovan är avvikelserna ytterst begränsade för vissa år men tydliga för andra år. Den spretiga bilden är delvis en konsekvens av att endast 15 kommuner ingår i urvalet.¹¹⁷ De största avvikelserna förklaras huvudsakligen av att en eller två kommuner redovisat avvikelser på flera hundra miljoner kronor mellan ÅR och RS.

Så är fallet vad gäller den största avvikelsen, årets resultat före extraordinära poster 2016. Elva av tolv kommuner i urvalet har en fullständig (på kronan) överensstämmelse mellan ÅR och RS. Hela avvikelsen förklaras av att en kommun har redovisat ett resultat i ÅR som är 471 miljoner kronor högre än vad som sedan rapporterats till RS. Denna kommun har, liksom flera andra, felaktigt hanterat skatter och minoritetsandelar som extraordinära poster. Hade vi korrigerat denna felredovisning före jämförelsen hade avvikelsen minskat till 119 miljoner kronor.¹¹⁸ Avvikelsen för samma mått 2014 förklaras av att två kommuner redovisat väsentligt olika belopp till ÅR och RS. Skillnaden förklaras främst, men inte helt, av att skattekostnader har hanterats på ett (felaktigt) sätt i ÅR och ett annat (korrekt) sätt i RS.

3.2.2 Generella brister i redovisningen

Tidigare undersökningar har visat att de sammanställda räkenskaperna håller påtagligt lägre redovisningskvalitet än redovisningen för kommunala verksamheter (se avsnitt 2.4.2). Efter granskning av vårt material kommer vi fram till samma slutsats. I de sammanställda räkenskaperna avviker många kommuner från den uppställning som regleras i KRL, vilket försvårar tolkningen av uppgifter. Många kommuner avviker från god redovisningssed på andra sätt, t.ex. genom felaktiga konsolideringsmetoder, tveksamma klassificeringar och knapphändiga upplysningar.

Exempel på avsteg från god redovisningssed

- Det saknas kassaflödesanalys för sammanställda räkenskaper i 125 (7 procent) av 1740 ÅR för perioden 2011–2016.
- Knapphändiga upplysningar gör det svårt att särskilja nedskrivningar från avskrivningar.
- Resultaträkningen är felaktigt uppställd – t.ex. att skattekostnader redovisas som extraordinära kostnader.
- Av- och nedskrivningar klassificeras som verksamhetens kostnader/jämförelsestörande kostnader.

¹¹⁷ För resultatmåttan ingår endast tolv kommuner, eftersom kommuner som tillämpar fullfonderingsmodellen är exkluderade.

¹¹⁸ Med en sådan korrigering hade vi frångått syftet med analysen: att mäta överensstämmelsen mellan ÅR och RS. Hade denna typ av korrigering gjorts för alla kommuner och alla poster hade avvikelserna i flera fall blivit betydligt större.

3.3 Förklaringar till bristande överensstämmelse

Det kan finnas flera förklaringar till avvikelser mellan ÅR och RS. En ekonomichef vid en mindre kommun menar att de inbyggda kontrollerna i RS-blanketten gör att RS i praktiken fungerar som ett revisionsverktyg för kommunen. Tack vare kontrollerna upptäcker kommunekonomerna brister i ÅR, vilket leder till manuella korrigeringar i inrapporteringen till RS. Eftersom bokslutet är stängt när inrapportering till RS görs finns ingen möjlighet att göra samma ändring i ÅR. Istället kan ändringen göras retroaktivt i jämförelsetalen för nästa års årsredovisning. Enligt ekonomichefen är detta huvudförklaringen till avvikelser mellan källorna i den egna kommunen.¹¹⁹

En annan förklaring kan vara att det inte är samma person som samordnar arbetet med årsredovisning och inrapporteringen till RS. Riksrevisionen, den anlitate revisionsbyrån och forskare i kommunal redovisning har bitvis funnit det utmanande att uttolka kommunernas ÅR; man kan möjligen tänka sig att samma svårighet uppstår i en kommun när RS-ansvarig ska översätta den egna kommunens redovisning till RS. Vad gäller resultat- och balansräkningen i RS ska detta förvisso vara oproblemiskt, men det förutsätter att kommunerna följer lag och normering för hur en årsredovisning ska upprättas. Som framgick i avsnitt 3.1.2 och i tidigare forskning (se avsnitt 2.4.2) är så inte alltid fallet.

En tredje förklaring kan vara att RS-inrapporteringen fortfarande har låg status i vissa kommuner. Den låga statusen lyftes fram som ett kvalitetsproblem i översynen 2008, men har troligtvis förbättrats i takt med att kommunerna själva blivit mer aktiva användare av RS-data (genom t.ex. nyckeltalsjämförelser). I våra kontakter med RS-ansvariga framgår dock att rapporteringen till RS ofta har låg prioritet i förhållande till den övriga redovisningen. Flera tjänstemän har pekat på att den primära mottagaren av RS inte finns i den egna organisationen. I jämförelse med ÅR saknar RS formell status som underlag i den kommunpolitiska processen.

3.4 Vad har SCB gjort för att validera överensstämmelsen mellan RS och ÅR?

Statens möjligheter att påverka kvaliteten på kommunernas inrapportering är beroende av dels det kontrollsystem för inrapporterade uppgifter som SCB ansvarar för, dels den granskning som sker på kommunal nivå och som utförs av den statligt reglerade kommunrevisionen. Nedan diskuteras begränsningar i respektive system för kontroll av kommunernas redovisning till RS.

¹¹⁹ Intervju med ekonomichef vid mindre kommun, 2017-10-11.

3.4.1 SCB gör ingen regelbunden validering

SCB bedömer att tillförlitligheten i RS är högre i resultat- och balansräkningen än i driftredovisningen. Ett skäl till detta är att resultat- och balansräkningen i RS är uppställd på motsvarande sätt som kommunernas egna ÅR ska vara uppställda. Inrapporteringen bör därför vara okomplicerad. Risken för fel antas vara mindre än i driftredovisningen, där kommunernas inrapportering av olika skäl är mer komplicerad (se t.ex. RiR 2018:7).¹²⁰

I instruktionerna för RS uppmanar SCB kommunerna att på egen hand kontrollera att resultatet stämmer med motsvarande uppgifter i deras ÅR. Det förekommer också att SCB tar fram ÅR för enskilda kommuner i syfte att närmare förstå grunden för en inrapporterad uppgift, men det handlar då om enstaka fall.¹²¹

Kontrollsystemet i RS är mindre utvecklat i resultat- och balansräkningen än i driftredovisningen. SCB förebygger fel genom att förtrycka uppgifter från bl.a. Skatteverket och SKL i blanketten.¹²² Övriga uppgifter kontrolleras främst genom automatiska summeringskontroller i RS-blanketten. Kontrollerna syftar till att kommunerna ska upptäcka och korrigera felinmatningar som skapar orimliga värden (t.ex. inmatning i miljoner kronor istället för tusental kronor), förändringar gentemot föregående år eller ologiska relationer mellan uppgifter i blanketten. Om en kontroll faller ut och inte korrigeras, uppmanas uppgiftslämnaren att kommentera uppgiften i blanketten.¹²³

Det finns automatiska kontroller i både resultaträkningen och balansräkningen, men relationer mellan dem kontrolleras inte automatiskt i blanketten. Vissa uppgifter länkas förvisso mellan delarna, som t.ex. årets resultat, men det är möjligt för kommunerna att knappa in motstridiga värden utan att någon kontroll faller ut.¹²⁴

Enligt SCB ligger det i myndighetens roll att kontrollera den interna samstämmigheten i inrapporterade uppgifter och att på olika sätt underlätta för kommuner att rapportera in korrekta uppgifter. SCB anser dock att myndigheten varken har ansvaret för eller kompetensen att granska den redovisningsmässiga grunden för inrapporteringen. SCB menar att denna roll ligger närmare den kommunala revisionen och att det kunde vara lämpligt att den funktionen granskade inrapporteringen till RS. Detta skulle, enligt SCB, stärka myndighetens

¹²⁰ Samtal med tjänsteman på SCB, Avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-05-24, samt 2018-04-10.

¹²¹ Samtal med tjänsteman på SCB, Avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-04-10.

¹²² SCB. *Räkenskapssammandraget 2017 – Instruktioner*, 2018, s. 3.

¹²³ Ibid, s. 3, 5.

¹²⁴ Samtal med tjänsteman på SCB, Avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-05-24.

roll som statistikmyndighet och ge kommunerna ett tydligare ansvar för redovisningen.¹²⁵

3.4.2 Extern granskning av inrapportering till RS har övervägts

I 2008 års översyn av kommunal statistik förde utredaren ett resonemang om att RS genom utjämningsystemen, statsbudgeten, de kommunala jämförelserna och nationalräkenskaperna har en allt större betydelse som beslutsunderlag. Utredaren menade att det är ohållbart med två parallella räkenskaper som ofta glider isär: å ena sidan det kommunala bokslutet i ÅR och å andra sidan RS. Utredaren övervägde två åtgärder för att garantera att ÅR och RS är konsistenta med varandra: 1) en gemensam obligatorisk kontoplan, och 2) en möjlighet för kommuner att begära revisorsintyg för inrapporteringen till RS. Utredaren avfärdade båda åtgärderna. En obligatorisk kontoplan bedömdes vara tekniskt svårt att genomföra och utgöra en för stor inskränkning i det kommunala självstyret. Revisorsgranskning av RS skulle enligt utredaren bli dyr och inte tillföra så mycket i förhållande till vad som kan säkerställas i dialogen mellan SCB och kommunerna.¹²⁶

Betänkandet från 2008 års översyn blev aldrig remissbehandlat. Det är därför inte känt hur kommuner, revisionsbyråer och andra aktörer ställer sig till en revisionell granskning av inrapporteringen till RS. Betänkandet resulterade dock i ett regeringsuppdrag till SCB att se över RS.¹²⁷ I samband med översynen framförde ett nätverk av kommunekonomen att inrapporteringen av kostnader för LSS-verksamhet¹²⁸ borde omfattas av extern revision. Kommunekonomen befarade att vissa kommuner justerade sin redovisning för att få ett bättre utfall i utjämningsystemet för LSS-kostnader.¹²⁹

Den kommunala revisionen har ingen uttalad uppgift att granska överensstämelsen mellan ÅR och inrapporteringen till RS. Det finns samtidigt inget hinder för den kommunala revisionen att göra detta. Granskningen kan ta sin utgångspunkt i KRL som föreskriver att bokföringen ska vara ordnad så att

¹²⁵ Synpunkten framfördes 2018-03-01 i samband med faktagranskningen av Riksrevisionens förra granskningsrapport om RS (RiR 2018:7).

¹²⁶ SOU 2009:25. *Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning*, s. 108 f.

¹²⁷ Finansdepartementet. *Uppdrag till Statistiska centralbyrån om att förbättra den kommunala statistiken*. Fi2009/2221 (delvis).

¹²⁸ LSS står för Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

¹²⁹ Se också Riksrevisionen 2018:7. *Räkenskapssammandraget som underlag för kommunjämförelser – är kostnadsmåttan tillförlitliga?*

tillfredsställande finansstatistisk information kan lämnas.¹³⁰ I praktiken granskar de kommunala revisorerna mycket sällan inrapporteringen till RS.¹³¹

Vi har dock fått kännedom om ett exempel på kommunal revision av inrapportering till RS. Hofors kommun anlidade 2014 en revisionsbyrå för att granska kommunens rutiner kring inrapportering till RS. Revisorerna har bedömt om kommunen har följt den kontoplan (kommunbas-13) som SKL rekommenderar och som RS utgår från, SCB:s instruktioner för RS-inrapportering samt fullmäktigebeslut i kommunen.

Revisorerna har bl.a. stämt av att rapportering till RS stämmer överens med redovisningen i ÅR. Slutsatsen var att överensstämmelsen överlag var god men att kommunens IT-system för överföring av uppgifter genererade felaktiga uppgifter. Felen kvarstod dessutom efter att kommunens ekonomer gjort manuella rättningar. Revisionsbyrån rekommenderade bl.a. kommunen att överväga att sluta använda IT-systemet.¹³²

Översynen av kommunal statistik 2008 övervägde aldrig olika alternativ till utformning av en bestämmelse om revisorsintyg. Utredaren övervägde heller inte om en granskning av RS-inrapporteringen, på samma sätt som granskningen av olika EU-bidrag, kunde ligga utanför det kommunpolitiska systemet.

SCB har som praxis ett brett föreskriftsmandat om uppgiftslämnarskyldighet.¹³³ Utifrån det mandatet har SCB givit ut en föreskrift¹³⁴ om RS. Föreskriften reglerar vilka uppgifter kommunerna ska rapportera in från sina ÅR och med vilka tidsintervall inrapporteringen ska ske. I tio olika bilagor preciseras hur redovisningsposterna definieras och i vissa fall hänvisas till normering från RKR. Enligt SCB finns inga rättsliga hinder för att i denna föreskrift inkludera en bestämmelse om att inrapporterade uppgifter ska biläggas med revisorsintyg. En sådan åtgärd måste dock vägas mot skyldigheten att så långt det är möjligt minimera kommunernas uppgiftslämnarbörda.¹³⁵

¹³⁰ 2 kap. 2 § 3 lagen (1997:614) om kommunal redovisning. I förslaget till ny lag föreslår regeringen att bestämmelsen begränsas till statistik som kan lämnas enligt lag eller annan författning. Riksdagen har antagit förslaget till ny lag (bet. 2017/18: FiU42), som beräknas träda i kraft den 1 januari 2019. RS är en del av den officiella statistiken och omfattas således av bestämmelsen även då den nya lagen trätt i kraft.

¹³¹ Samtal med företrädare för Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV), 2018-02-02; samtal med RS-ansvariga i tre kommuner 2018-05-24; samtal med företrädare för Göteborgs stadsrevision 2018-05-28.

¹³² KPMG. Hofors kommun. Kommunens granskning av räkenskapsammandraget (RS). Revisionsrapport, 2015.

¹³³ Detta regleras i § 15 förordningen om den officiella statistiken, SFS 2001:100.

¹³⁴ Statistiska centralbyråns föreskrifter om uppgifter till statistik om kommunernas, landstingens samt kommunalförbundens årliga bokslut, Räkenskapsammandraget. SCB FS 2017:17.

¹³⁵ Samtal med verksjurist vid SCB, 2018-06-11.

4 Har staten gjort tillräckligt för att minska kommunal resultatjustering?

I detta kapitel undersöker vi den andra granskningsfrågan, dvs. om staten gjort tillräckligt för att begränsa kommunal resultatjustering. Inledningsvis redovisas resultatet av Riksrevisionens undersökning av om kommunal resultatjustering har påverkat kommunernas samlade resultat. Därefter undersöks om kommunernas användning av RUR har begränsat resultatjusteringen.

Iakttagelser

Riksrevisionens undersökning bekräftar resultat från tidigare studier om kommunal resultatjustering. Resultatjustering har förekommit varje år under perioden 2012–2016.

Trots att konjunkturen varit stark har relativt många kommuner ökat sina resultat i redovisningen. En något mindre andel kommuner har istället minskat sina resultat. De två strategierna neutraliserar delvis varandra i den riksövergripande statistiken.

Den resultatjustering som har identifierats i vår undersökning tyder på att resultatjustering har försvagat tillförlitligheten i RS resultat- och balansräkning. Det är dock inte troligt att den har förändrat den övergripande bilden av den ekonomiska situationen i kommunsektorn.

Det är svårt att följa upp hur RUR har tillämpats. Detta beror dels på att uppgifter i RS resultaträkning inte överensstämmer med uppgifter i RS balansräkning, dels på att uppgifter i kommunernas ÅR ibland avviker från båda dessa delar av RS.

RUR har fått brett genomslag hos kommunerna, men tycks inte ha minskat resultatjusteringens omfattning. Kommuner som infört RUR har förvisso justerat resultaten i mindre utsträckning, men detta tycks bero på andra faktorer än RUR.

4.1 Har resultatjustering påverkat kommunernas samlade resultat?

Som framgår av bakgrundskapitlet (avsnitt 2.4.3) visar studier att resultatjustering förekommer i svenska kommuner.¹³⁶ Det främsta syftet tycks vara att jämma ut resultatet och därmed undvika oönskade diskussioner om att kommunen överbeskattar kommuninvånarna (vid stora överskott) eller för en ekonomiskt oansvarig politik (vid stora underskott). Studierna är dock få till antalet och inte

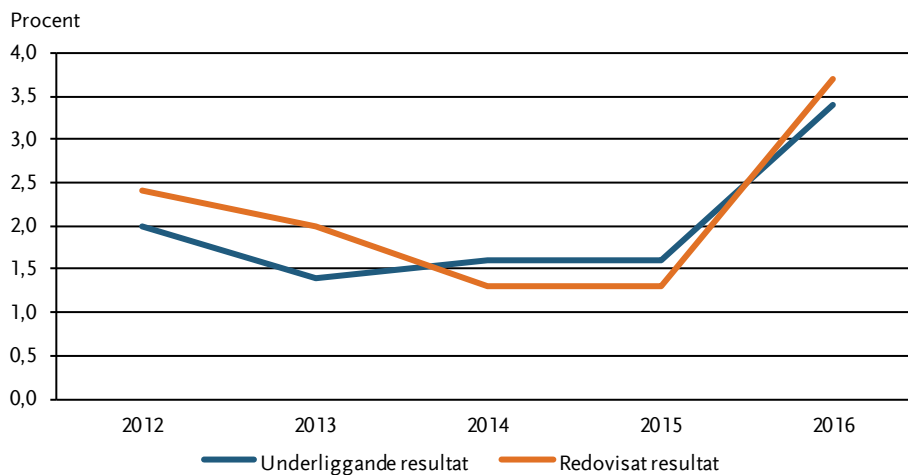
¹³⁶ Se t.ex. Donatella, D., Haraldsson, M. och Tagesson, T. *Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities?* International Review of Administrative Sciences DOI: 10.1177/0020852317748730, 2018; Donatella, P. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, 2016; Stalebrink, O. *An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management – evidence from Swedish municipalities*, Financial Accountability and Management, vol. 23, s. 441–457, 2007; Donatella, P., Brorström, B. och Petersson, H. *Resultatutjämning i kommuner och landsting – en konsekvens av kravet på ekonomi i balans?* Bilaga 7 till SOU 2011:59.

metodologiskt konstruerade för att ge information om hur kommunsektorn som helhet påverkas av resultatjustering. Det är därför svårt att utifrån dessa studier bedöma om resultatjustering har någon inverkan på nationalräkenskaperna. Riksrevisionen har låtit forskaren Pierre Donatella genomföra en undersökning som gör det möjligt att uppskatta hur justering av resultat påverkar det samlade redovisade resultatet i kommunsektorn. Undersökningen omfattar perioden 2012–2016¹³⁷.

Riksrevisionens granskning bekräftar resultaten från tidigare studier: resultatjustering har förekommit bland svenska kommuner under den undersökta perioden. Kommunerna har varje år justerat upp eller ner sina resultat genom att i redovisningen justera överskott och underskott. På så vis har kommunerna sammantaget över perioden redovisat ett utjämnat resultat som delvis döljer den verkliga variationen i kommunernas ekonomiska utveckling.

I diagram 3 nedan framgår skillnaden mellan kommunernas¹³⁸ samlade *redovisade* resultat och deras samlade *underliggande* resultat. Det underliggande resultatet är det skattade resultat som hade redovisats om kommunerna inte hade gjort resultatjusteringar. Av diagrammet framgår att det redovisade resultatet för varje år under perioden avviker från det underliggande resultatet.

Diagram 3 Årets underliggande resultat respektive redovisat resultat 2012–2016*



* Årets resultat mäts som ekonomiskt överskott i procent av intäkter från skatt, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning.

Källa: Kommunala årsredovisningar (n:1416) 2011–2016.

¹³⁷ Se Övrigt material, underlag a. *Resultatjustering i kommunsektorn – En studie av perioden 2012–2016*.

¹³⁸ Ett antal kommuner har av olika skäl exkluderats från urvalet. I Övrigt material, underlag a, framgår motivering till exkludering och hur många kommuner som inkluderats i urvalet för respektive år. Urvalets storlek spänner mellan 90 och 93 procent av de 290 kommunerna.

Undersökningens resultat indikerar att större underliggande överskott har tryckts ner och mindre överskott har tryckts upp. Detta bekräftar således resultaten från tidigare studier: kommuner har jämnat ut sina resultat genom att justera ner överskott och justera upp underskott.

Det finns skäl att påminna om studiens huvudsakliga begränsning: vi har ingen fast punkt av neutral redovisning att relatera till när vi undersöker graden och riktningen för resultatjustering (se avsnitt 1.3.2). Denna begränsning innebär att vi inte säkert kan säga hur resultatet har justerats för specifika år. Den viktigaste iakttagelsen är att relationen mellan underliggande resultat och redovisat resultat varierar starkt över perioden, vilket är en tydlig indikation på att resultatjustering har förekommit. En annan viktig iakttagelse är att skillnaden mellan underliggande och redovisat resultat är högst påtaglig, och statistiskt signifikant, för två enskilda år under perioden.

Att effekten på det samlade resultatet är relativt begränsad beror på att antalet kommuner som ökat sina resultat endast är något större än antalet kommuner som minskat sina resultat. Att fördelningen mellan offensiva och defensiva strategier är relativt jämnt fördelad mellan kommuner får en neutraliserande effekt på det samlade resultatet. Det får anses vara osannolikt att den resultatjustering som har fångats av denna undersökning har påverkat nationalräkenskapernas tillförlitlighet i någon större omfattning.

Mycket tyder samtidigt på att undersökningen underskattar resultatjusteringens omfattning, eftersom flera kända metoder för resultatjustering inte har fångats. På grund av bristande harmonisering av kommunal redovisning har det inte varit möjligt att samla in data som rör resultatjusteringar genom periodisering av inkomster. Vi har heller inte undersökt effekten av felklassificeringar. Tidigare studier har indikerat att båda dessa justeringsmetoder är vanligt förekommande och dessutom omfattar stora belopp.¹³⁹ En tredje begränsning är att eventuell resultatjustering i verksamhet som bedrivs genom kommunala bolag har exkluderats från undersökningen.¹⁴⁰

Det är något förvånande att kommunerna som helhet inte har agerat mer samstämmigt för att minska sina resultat, med tanke på den goda konjunktur som präglat perioden. I förhållande till analysens startår 2011 tycks agerandet snarare dragit i motsatt riktning, dvs. att resultaten har justerats upp. Man kan förstås spekulera i hur sektorn kommer att agera under en period då tiderna är sämre eller då landet befinner sig i ekonomisk kris. Om kommunerna under andra betingelser börjar agera mer samstämmigt, kan man inte utesluta att det skulle utgöra ett problem för beräkningen av nationalräkenskaperna.

¹³⁹ Se genomgång i avsnitt 2.4.3 och 2.6.

¹⁴⁰ Se motivering till detta i Övrigt material, underlag a.

4.2 Har möjligheten att använda RUR minskat resultatjusteringen?

Vid sidan om ny lagstiftning är RUR den enskilt viktigaste statliga åtgärden för att stävja resultatjustering i den kommunala redovisningen (se avsnitt 2.5.3). Det är ännu för tidigt att utvärdera effekterna av den nya lagstiftningen. Nedan redovisas först Riksrevisionens iakttagelser om statistiken rörande RUR i RS, sedan presenteras resultaten från vår undersökning av om RUR har minskat omfattningen av kommunal resultatjustering.

4.2.1 Möjligheten att följa upp användningen av RUR

Kommunerna rapporterar årligen till resultaträkningen i RS vilka reserveringar och disponeringar som har gjorts för räkenskapsåret. Till balansräkningen i RS redovisar kommunerna hur mycket medel som ligger i RUR, dvs. den utgående balansen. Uppgifter i resultaträkningen ska således visa hur den utgående balansen i balansräkningen har uppkommit.

Vid en närmare granskning av statistiken blir det tydligt att resultat- och balansräkningen i RS inte kommunicerar med varandra på det sätt som kan förväntas. Det är i många fall inte möjligt att härleda en skillnad mellan två år i balansräkningen till en motsvarande förändring i resultaträkningen. Det finns därutöver en rad mer generellt motsägelsefulla uppgifter. Vissa kommuner har enligt RS reserverat och disponerat medel för samma räkenskapsår; andra kommuner har disponerat medel utan att någon gång ha reserverat medel.¹⁴¹ Enligt SCB är dessa kombinationer tekniskt möjliga, men saknar logik. När uppgifterna är motstridiga har kommuner således rapporterat fel till antingen resultaträkningen eller balansräkningen.¹⁴²

Överensstämmelsen mellan de två delarna av RS varierar mellan åren. Mellan 2014 och 2017 kunde ca 70–80 procent av kommunernas utgående balanser för RUR härledas till resultaträkningen. För 2013 var överensstämmelsen betydligt lägre, men det förklaras troligtvis av de retroaktiva reserveringar som gjordes det året. För att kunna utvärdera om RUR haft den avsedda effekten att stävja resultatjustering krävs information om när varje kommun har reserverat medel i RUR första gången. Denna information går att utläsa ur både resultat- och balansräkning i RS. Problemet är att informationen är motstridig. Det enda sättet att verifiera vilka uppgifter som stämmer är att granska kommunernas ÅR.

Den forskare (Pierre Donatella) vi har anlitat för att utvärdera effekten av RUR har gått igenom ca 150 ÅR för att få grepp om vilka kommuner som någon gång har

¹⁴¹ SCB. Statistik från RS 2014–2017. Dataunderlag mottaget från SCB, 2017-05-22, samt 2017-06-16.

¹⁴² Samtal med tjänsteman SCB, Avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-05-24.

reserverat medel i RUR.¹⁴³ I samband med denna genomgång gjordes ett antal iakttagelser (se faktaruta) som sammantaget indikerar att det är bristande överensstämmelse mellan ÅR och RS, vad gäller uppgifter om RUR.

Ett vanligt förekommande problem är att det finns en påtaglig eftersläpning i inrapporteringen av RUR-uppgifter till RS. Det innebär att uppgifter om när kommuner har reserverat eller disponerat medel är osäkra i RS. Ett flertal större kommuner har enligt deras ÅR reserverat medel redan 2013 men reserveringarna syns i RS först 2015, ibland med andra belopp än de som redovisats i ÅR.¹⁴⁴ Ett femtontal kommuner uppger dessutom i ÅR att de reserverat medel, men detta framgår varken av resultat- eller balansräkning i RS. Det är därför svårt att undersöka om reservering av medel i RUR följer KL:s bestämmelser¹⁴⁵ om vilka ekonomiska förhållanden som ska vara uppfyllda för att få reservera medel.

Iakttagelser i samband med genomgång av ca 150 ÅR

- Det finns en eftersläpning i inrapporteringen av RUR-uppgifter till RS.
- Kommuner har enligt ÅR reserverat medel men inte redovisat detta till RS.
- Kommuner har redovisat till RS att de reserverat medel i RUR men inte nämnt detta i ÅR, där de istället redovisat andra öronmärkningar av olika slag.
- Reserverade och disponerade belopp stämmer inte överens mellan ÅR och RS.

SCB:s kvalitetssäkring av RUR-uppgifter görs i två steg: I RS steg 1, där kommunerna lämnar preliminära uppgifter (se avsnitt 2.3), gör SCB en kontroll att kommunerna anger beloppen med rätt enhet, dvs. som tusentals kronor. I RS steg 2, då definitiva uppgifter rapporteras in, kontrollerar SCB att cellerna för RUR inte lämnas tomma. SCB gör inga kontroller mellan resultat- och balansräkning och heller inga kontroller gentemot föregående år. Precis som för övriga delar av RS kontrolleras heller inte om inrapporteringen till RS stämmer med redovisningen i kommunernas ÅR. RS-ansvarig tjänsteman menar att det sistnämnda ligger utanför SCB:s uppdrag och att det dessutom skulle bli mycket resurskrävande. Det finns också praktiska hinder för en sådan kontroll då SCB inte har tillgång till alla kommuners ÅR vid den tid då granskningen av RS pågår.¹⁴⁶

¹⁴³ Avstämningen avsåg de uppgifter om RUR som bedömdes vara osäkra i RS. Donatella har också stämt av de tidigare årens uppgifter mot svaren på en enkät som forskare vid Kommunforskning i Väst (KFI) skickade till ekonomichefer 2013, se Donatella, P, m.fl., *Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting – en praxisundersökning*, KFI-rapport nr 128, 2014. Stämde uppgifterna i enkäten med RS antogs de vara korrekta.

¹⁴⁴ Sådan eftersläpning noterades även i Donatella, P. *Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting – en praxisundersökning*. KFI-rapport nr 128, 2014.

¹⁴⁵ 11 kap. 14 § kommunallagen (2017:725).

¹⁴⁶ E-post från SCB, 2018-05-18; samtal med tjänsteman på SCB, Avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-05-24; synpunkt framförd vid faktagranskning av rapportutkast 2018-06-20.

Att uppgifterna om RUR i RS är motstridiga och ofullständiga innebär att det är svårt att få grepp om hur RUR har använts under perioden. Beskrivningen och analysen nedan bygger delvis på rimlighetsbedömningar, där huvudkällan är balansräkningen i RS, kompletterat med resultaträkningen i RS och läsning av ett stort antal ÅR. Det bör därför framhållas att de presenterade uppgifterna är något osäkra.

4.2.2 Kommunernas tillämpning av RUR

Den ekonomiska konjunkturen har varit god sedan RUR infördes 2013, vilket innebär att ett stort antal kommuner uppfyllt KL:s kriterier för att reservera medel i RUR. Cirka 130 kommuner valde att reservera medel för räkenskapsåret (2013). Nya RUR-kommuner har tillkommit för varje år och 2017 hade nästan 60 procent av kommunerna (ca. 170 stycken) någon gång reserverat medel i RUR. Reserverna har beloppsmässigt fyllts på år för år. Detta förklaras både av helt nytillkomna RUR-kommuner och av att befintliga RUR-kommuner fyllt på sina reserver. År 2017 uppgick kommunernas samlade utgående balanser i RUR till ca. 13 miljarder kronor. Detta motsvarar en ökning med 124 procent sedan 2013. Ökningen är, enligt balansräkningen i RS, som störst mellan 2016 och 2017.¹⁴⁷

Den typiska (median) RUR-kommunen har 2017 en utgående balans för RUR som motsvarar knappt fem procent av det egna kapitalet. Hur mycket som reserverats i RUR varierar dock stort mellan kommunerna. Överkalix hade 2017 en utgående balans på 10 000 kronor i RUR, vilket motsvarade 0,01 procent av kommunens eget kapital. Samma år hade Munkfors 47,6 miljoner eller 32,2 procent av sitt eget kapital i RUR. Det finns stora skillnader också mellan de största kommunerna. Stockholm har inte reserverat i RUR någon gång under perioden, medan Göteborg hade en utgående balans på 1,9 miljarder eller 8,4 procent av eget kapital 2017.¹⁴⁸

I 2013 års årsredovisning kunde kommuner för första gången reservera medel i RUR. Det framgår inte i RS vilka reserveringar som är retroaktiva och för vilka specifika år 2010–2012 de i så fall avser. De stora reserverade beloppen 2013 i förhållande till senare år indikerar dock att retroaktiva reserveringar har gjorts. En ytterligare indikation på detta är att 29 kommuner har reserverat medel för 2013 trots att de inte uppfyllt KL:s kriterier för reservering det året. Dessa kommuner har troligtvis bedömt att de uppfyllt kriterierna för ett eller flera år under den

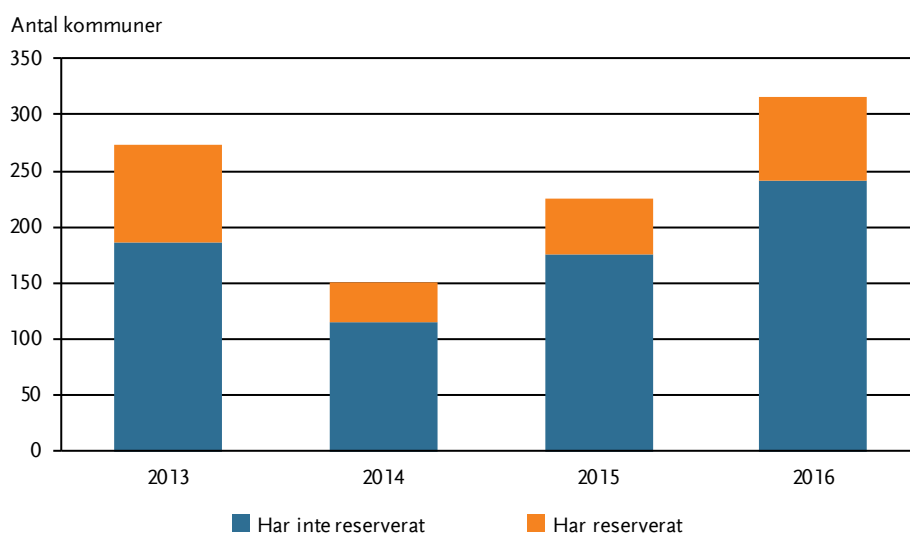
¹⁴⁷ SCB. Statistik från RS 2014–2017. Dataunderlag mottaget från SCB, 2017-05-22 och 2017-06-16, samt kommunala årsredovisningar.

¹⁴⁸ SCB. Statistik från RS 2017. Dataunderlag mottaget från SCB, 2018-05-18.

retroaktiva perioden. Under nästföljande år är det endast någon enstaka kommun som reserverat medel utan att KL:s kriterier varit uppfyllda.¹⁴⁹

Det finns ett stort antal kommuner som utifrån KL:s kriterier haft en så stark ekonomi att de kunnat reservera medel för ett eller flera år, men ändå valt att inte göra det. Det framgår av diagram 4 nedan.

Diagram 4 Tillämpning av RUR bland kommuner som uppfyllt kommunallagens kriterier för att reservera medel



Källa: Räkenskapsammandraget 2013–2016 samt kommunala årsredovisningar. Riksrevisionens bearbetning.

I Riksrevisionens telefonenkät till ekonomichefer i kommuner som valt att inte reservera medel trots att de kunnat, framkommer vissa argument för återhållsamhet. Flera ekonomichefer, främst i större kommuner, menar att de har så högt ställda resultatmål att det är svårt att föreställa sig en situation där kommunen skulle behöva disponera medel från RUR. Resonemanget kan framstå som motsägelsefullt eftersom syftet med RUR är att medel ska reserveras just när tiderna är goda, för att kommunen ska stå bättre rustad när tiderna blir sämre. I kommuner med svagare underliggande ekonomi är argumenten snarare att den ekonomiska ställningen generellt är för svag för att kunna reservera, även då överskotten enstaka år varit relativt stora. Några ekonomichefer i mindre kommuner tillägger att kommunpolitikerna har svårt att ta till sig regelverket för RUR och överblicka konsekvenserna av att reservera medel.

¹⁴⁹ SCB. Statistik från RS 2013–2017. Dataunderlag mottaget från SCB, 2017-05-22, 2017-06-16, 2018-04-17 och 2018-05-18. Eftersom uppgifterna i resultaträkningen och balansräkningen i RS inte är samstämmiga är det vanskligt att uttala sig om hur enskilda kommuner har tillämpat RUR enskilda år.

4.2.3 Har RUR begränsat resultatjusteringen?

Riksrevisionen har undersökt om kommunernas resultatjustering har minskat till följd av att RUR har börjat tillämpas. Analysen utgår från den metod som använts för att mäta resultatjustering (se kapitel 4) och har genomförts i tre steg.¹⁵⁰

Övergripande metod för utvärdering av RUR

- I steg 1 har vi undersökt om kommuner som reserverat medel i RUR har justerat resultaten mindre än övriga kommuner sedan RUR infördes 2013.
- I steg 2 har vi undersökt om det fanns skillnader mellan RUR-kommuner och övriga kommuner 2012, dvs. året innan RUR infördes.
- I steg 3 har vi undersökt om RUR-kommuner har justerat sina resultat mindre sedan de reserverade medel i RUR första gången.

Undersökningens steg 1 visar att det finns en statistiskt säkerställd skillnad mellan resultatjusteringens omfattning i RUR-kommuner och övriga kommuner. RUR-kommunerna har, sett till hela perioden, justerat sina resultat i mindre utsträckning än övriga kommuner. Detta kan tolkas som en indikation på att RUR har gett avsedd effekt. Skillnaden mellan grupperna är dock liten och varierar mellan åren.

Undersökningens steg 2 visar dock att RUR-kommunerna hade en lägre grad av resultatjustering redan 2012, dvs. året före staten hade infört möjligheten att reservera medel i RUR. Detta indikerar att de kommuner som har infört RUR, var mindre benägna att justera sina resultat redan före reformen. Den skillnad som uppmättes i steg 1 kan därför inte tolkas som en effekt av RUR.

Undersökningens steg 3 ger ytterligare en indikation på att RUR inte haft avsedd effekt. RUR-kommunerna har inte minskat, utan snarare ökat, sin resultatjustering sedan de reserverade medel första gången.

Sammantaget talar resultaten för att RUR än så länge inte bidragit till att dämpa graden av resultatjustering i kommunal redovisning. Den initiala skillnad som uppmättes i undersökningens steg 1 förklaras troligtvis av faktorer som skiljer RUR-kommuner från övriga kommuner, men som inte ingått i denna undersökning. Det är för tidigt att uttala sig om huruvida RUR används på oavsedda sätt, t.ex. genom att medel reserveras och används vid en senare tidpunkt för att brygga över tillfälliga kostnadsökningar eller intäktsminskningar som inte är kopplade till ett vikande skatteunderlag.

¹⁵⁰ Analysen presenteras i sin helhet i Övrigt material, underlag a.

5 Slutsatser och rekommendationer

Räkenskapssammandraget (RS) är statens viktigaste källa till information om kommunernas ekonomiska situation och utveckling. Resultat- och balansräkningen i RS ligger till grund för nationalräkenskaperna, som i sin tur utgör ett centralt underlag för regeringens finanspolitik. Uppgifterna används i regeringens budgetpropositioner men även för finansiella nyckeltal och inrapportering till EU:s statistikorgan Eurostat. Det är därför viktigt att uppgifterna är tillförlitliga.

Enligt SCB har uppgifterna i RS resultat- och balansräkning hög tillförlitlighet. Bedömningen bygger på antagandena att uppgifterna i RS är en summering av motsvarande uppgifter i kommunernas årsredovisningar (ÅR). Dessa uppgifter förväntas i sin tur vara tillförlitliga eftersom de har granskats av kommunernas revisorer och beslutats i kommunfullmäktige. Riksrevisionens granskning visar att det finns osäkerheter rörande båda dessa antaganden. Nedan presenteras de slutsatser Riksrevisionen har dragit av iakttagelser i granskningen. Här presenteras också de rekommendationer Riksrevisionen riktar till SCB.

Överensstämmelsen mellan ÅR och RS är inte tillfredsställande

De uppgifter kommunerna rapporterar till RS resultat- och balansräkning har redan tagits fram inom ramen för kommunernas bokslutsarbete. Rapporteringen till RS handlar således om att föra över redan framtagna uppgifter. Trots detta visar Riksrevisionens granskning att avvikelser mellan ÅR och RS är betydligt större än vad som kunde förväntas om det bara rörde sig om avrundningsfel. Avvikelserna för vissa poster och år är så omfattande att man inte kan utesluta negativa konsekvenser för de aktörer som använder uppgifter från resultat- och balansräkningen i RS.

Trots att redovisningen i ÅR, till skillnad från inrapportering till RS, genomgår extern granskning, innebär inte alla avvikelser att det är fel i RS. På grund av de kvalitetsbrister som vi och tidigare bedömare sett i kommunala ÅR kan avvikelser ibland vara av godo, ibland av ondo, för RS. Utifrån ett strikt RS-perspektiv vore det förstås bäst om alla *korrekta* uppgifter i ÅR överfördes oavkortat till RS, medan *felaktiga* uppgifter korrigerades. Våra genomgångar av avvikelser mellan källorna pekar dock inte på någon sådan systematik. Vi har sett exempel på hur felaktiga uppgifter i ÅR har rättats upp i RS, hur korrekt redovisning i ÅR blivit felaktig i RS, och på hur felaktiga uppgifter i ÅR har förts vidare utan avvikelse till RS. Ibland har det varit svårt att avgöra vilken källa som är korrekt.

Oavsett vad avvikelserna mellan källorna beror på kan man konstatera att SCB:s antagande om överensstämmelse mellan källorna inte fullt ut stämmer. Att avvikelserna har så olika förklaringar gör det samtidigt svårt att värdera hur stort problemet är för tillförlitligheten i RS. Det är dock oroväckande att stora avvikelser för enskilda kommuner kan påverka de samlade uppgifterna för riket så påtagligt.

Ett biresultat av vår undersökning är att vi funnit påtagliga brister i följsamheten till god redovisningssed i ÅR. Inte sällan har sådana brister överförts till RS. Det är särskilt tydligt i de sammanställda räkenskaperna att kommunerna förhållit sig fritt både till den gängse begreppsapparaten och till kraven på upplysningsplikt.

SCB validerar inte överensstämmelsen mellan ÅR och RS

Enligt Eurostats riktlinjer ska källdata valideras regelbundet, men SCB har aldrig validerat överensstämmelsen mellan ÅR och RS. Mot bakgrund av att SCB:s positiva tillförlitlighetsbedömningar bl.a. vilar på ett antagande om överensstämmelse, kunde man förväntat sig att myndigheten någon gång stämt av den faktiska överensstämmelsen. Då hade myndigheten också kunnat överväga åtgärder.

En statlig utredare såg 2009 en risk att redovisningen i ÅR och i RS får karaktären av två parallella räkenskaper som glider isär. Vår undersökning visar att det varje år finns en eller ett par poster som avviker påtagligt mellan ÅR och RS. Vilka poster som avviker mest varierar från år till år, vilket skapar en generell osäkerhet om hur tillförlitligheten ska värderas.

SCB kan validera överensstämmelsen, t.ex. genom stickprovskontroller, men har svaga förutsättningar att åtgärda felen. För att identifierade avvikelser ska kunna rättas upp krävs att SCB för en dialog med berörda kommuner om vad som vore en korrekt inrapportering. Det finns en rad invändningar mot att SCB ska ges en sådan roll, främst utifrån myndighetens mandat och kompetens.

Ett alternativt verktyg för validering vore att få till stånd en extern granskning av inrapporteringen till RS. Den kommunala revisionen hade kunnat fylla denna roll, men så har hittills inte skett. Ett krav på revisorsintyg för inrapportering till RS har tidigare övervägts, men avfärdats utifrån befarat höga kostnader till marginell förbättring av tillförlitligheten. Riksrevisionen anser att det finns skäl att återigen pröva frågan om revisorsintyg.

Revisorsintyg kan motiveras utifrån den betydelse RS resultat- och balansräkning har för statens budget, utjämningsystemen och nationalräkenskaperna. Det kan också motiveras utifrån kommunernas egenintresse av tillförlitliga finansiella nyckeltal som grund för verksamhetsutveckling. Staten och kommunerna har således ett gemensamt intresse av att rapporteringen till RS genererar tillförlitlig information.

För alla de kommuner som har en god överensstämmelse mellan ÅR och RS, blir den externa granskningen en ren formsak som knappast påverkar uppgiftslämnarbördan. Kommuner som har många eller stora avvikelser mellan ÅR och RS behöver dock föra en dialog med revisorn, vilket kan fördröja inrapporteringen till RS. Dessa kommuner får samtidigt ett kompetent stöd att göra rättelser, utveckla sina arbetssätt och undvika avvikelser kommande år.

Den ekonomiska kostnaden för denna typ av revisorsintyg bör vara begränsad. En revisor bör med små medel kunna granska och intyga att det är uppgifter från ÅR som förs över till RS resultat- och balansräkning. Om avvikelser identifieras bör kommunen informeras om detta och få möjlighet att göra rättelser före RS-inrapportering. Om avvikelserna inte korrigeras bör skälen framgå av intyget.

Ett krav på revisorsintyg kan lämpligen regleras genom att SCB gör ett tillägg till sin befintliga föreskrift om uppgiftslämnarskyldighet till RS.¹⁵¹ Hur ett krav på revisorsintyg mer i detalj ska utformas behöver dock utredas av SCB, i samråd med företrädare för kommunerna och revisorsprofessionerna.

Riksrevisionen anser att SCB bör överväga om det finns skäl till revisorsintyg för delar av RS som är utsatta för särskild risk. Som framgick av Riksrevisionens förra granskning av RS (RiR 2018:7) är redovisningen av *LSS-kostnader* en sådan del.¹⁵²

Kommunal resultatjustering förekommer men har begränsad påverkan på det samlade resultatet

Vår granskning bekräftar resultaten från tidigare studier: resultatjustering förekommer och har en påtaglig inverkan på det redovisade resultatet i berörda kommuner. Att vissa kommuner justerar sina resultat försvårar för intressenter som kommuninvånare, politiker i opposition, journalister, forskare och kreditinstitut att följa dessa kommuners reella ekonomiska utveckling. Det går dessutom ut över de finansiella nyckeltal som kommunerna använder sig av för att följa sin verksamhet över tid och göra kommunjämförelser.

För intressenter som använder aggregerade siffror för hela riket är problemet mer begränsat. Kommunernas resultatjustering har förvisso påverkat det samlade resultatet för enskilda år, men den resultatjustering som vi har undersökt har knappast förändrat den övergripande bilden av kommunkollektivets samlade ekonomiska situation och utveckling. Detta beror på att vissa kommuner har ökat sina resultat medan andra kommuner har minskat sina resultat, vilket fått en

¹⁵¹ SCB:s föreskrifter om uppgifter till statistik om kommunernas, landstingens samt kommunalförbundens årliga bokslut, Räkenskapssammandraget (SCB-FS 2017:17).

¹⁵² Kostnader för verksamhet enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

neutraliserande effekt på det samlade resultatet. Om kommunerna börjar agera mer samstämmigt kan påverkan på det samlade resultatet bli mer påtaglig.

Vår granskningsmetod har huvudsakligen fångat den resultatjustering som skett genom periodiseringar av utgifter i de kommunala förvaltningarna. Tidigare kartläggningar har dock visat att även periodiseringar av inkomster kan omfatta betydande belopp. Periodisering av generella statsbidrag, som t.ex. det tillfälliga flyktningbidraget och byggbonusen, är två exempel som återkommit i våra intervjuer. Vår granskning har heller inte fångat felklassificering som metod för resultatjustering eller den resultatjustering som eventuellt sker i bolagssektorn. Skattningarna av resultatjusteringens omfattning är därför troligtvis underskattade. Det finns således goda skäl för regeringen att följa utvecklingen.

Resultatutjämningsreserver har inte begränsat kommunal resultatjustering

Kommunallagen ändrades 2012 så att kommunerna kunde reservera medel i resultatutjämningsreserver (RUR) från räkenskapsåret 2013 och retroaktivt från 2010. Skälet var att motverka konjunkturförstärkande beteende i kommunsektorn och att minska incitamenten till resultatjustering.

Vår granskning visar att RUR har fått ett brett genomslag hos kommunerna, men indikerar också att graden av resultatjustering inte har påverkats. Kommuner som infört RUR tycks förvisso ha justerat resultaten i mindre utsträckning än andra kommuner, men skillnaden mellan kommunerna fanns redan innan RUR infördes. Ingenting tyder heller på att kommuner har minskat resultatjusteringen efter att de infört RUR.

Staten bör vidta åtgärder för att kunna utvärdera RUR

Riksdagen och regeringen har uttryckt att RUR behöver följas upp för att säkerställa att RUR tillämpas så som avsett. För närvarande saknas förutsättningar för en sådan uppföljning, dels för att informationen om RUR är motstridig i RS, dels för att SCB har tagit bort kassaflödesanalysen från RS. Om regeringen vill utvärdera RUR, behöver dessa två hinder undanröjas.

Att information om RUR är motstridig i RS innebär att det endast delvis går att följa vilka kommuner som reserverat medel, för vilka år medel har reserverats och disponerats och vilka belopp det rör sig om. Går man till kommunernas ÅR får man ibland en tredje bild av tillämpningen. En rimlig första åtgärd är att SCB inför kontroller i RS-blanketten så att kommuner uppmärksammas när de rapporterat in motstridiga uppgifter till resultat- och balansräkningen i RS.

För att kunna utvärdera RUR:s eventuella effekt på resultatjustering, krävs att resultatjusteringens omfattning kan mätas. För att kunna använda någon av de

gångse mätmetoderna för detta krävs uppgifter från kommunernas kassaflödesanalyser. Dessa finns i kommunernas ÅR men förs sedan 2011 inte över till RS. Detta försvårar utvärderingen av RUR, men begränsar också en mer fördjupad uppföljning av kommunernas mål om god ekonomisk hushållning.

Att kommunerna ska redovisa kassaflödesanalyser i ÅR har varit ett lagkrav sedan 1998. Sedan 2009 har RKR:s rekommendation om kassaflödesanalys gett kommunerna vägledning om hur kassaflödesanalysen ska ställas upp. Att föra över dessa uppgifter från ÅR till RS bör inte innebära ett betydande merarbete för kommunerna. Riksrevisionen rekommenderar därför SCB att återinföra kassaflödesanalysen i RS, efter samråd med kommunernas företrädare. För att kunna följa resultatjustering genom kommunala bolag bör kassaflödesanalysen även omfatta sammanställda räkenskaper.

Riksdag och regering har nyligen reviderat såväl kommunallagen som redovisningslagen. Det är för tidigt att uttala sig om vilken effekt den nya lagstiftningen kommer att ha. Riksrevisionen anser dock att det finns goda skäl för regeringen att noga följa utvecklingen den närmaste tiden och, om inga påtagliga förbättringar sker, överväga en genomlysning av systemet för kommunal redovisning och revision. Vid en sådan genomlysning är det viktigt att överväga åtgärder som kan öka följsamheten till befintlig lag och normering.

Rekommendationer

Utifrån denna granskning bedömer vi att SCB:s värdering av tillförlitligheten i resultat- och balansräkningen i RS behöver nyanseras. Resultat- och balansräkningen i RS är inte ett direkt sammandrag av uppgifter från kommunernas ÅR. Kommunernas ÅR är dessutom en relativt osäker primärkälla. Även om de flesta kommuner tycks sköta både redovisning och överföring på ett fullgott sätt, är det tillräckligt många eller stora kommuner som brister i något avseende för att det ska få en tydlig påverkan på det samlade resultatet.

Riksrevisionen lämnar med anledning av denna granskning följande rekommendationer till SCB:

- SCB bör vidta åtgärder för att regelbundet validera överensstämmelsen mellan ÅR och RS. Revisorsintyg kan vara en lämplig åtgärd.
- SCB bör införa automatiska kontroller för att säkerställa att uppgifter om RUR är konsistenta mellan resultat- och balansräkning i RS.
- SCB bör återinföra kassaflödesanalysen i RS. Kassaflödeanalysen bör omfatta både kommunala verksamheter och de sammanställda räkenskaperna.

Referenslista

Litteratur

- Arcas, J.M. och Marti, C. *Financial Performance Adjustment in English Local Governments*, Australian Accounting Review No 77 Vol. 26 Issue 2 2016, s. 141-152, 2016.
- Dechow, P.M., Sloan, R.G. och Sweeney, A.P. *Detecting earnings management*, i The Accounting review, Vol. 70, nr. 2, s. 193-225, 1995.
- Cassel, F. *Behovet av kommunal externrevision*, Stockholm: SNS förlag, 2000.
- Carlsson, J., Chen Ye Ekstrom, S., Haraldsson, M. och Sandell, N. *Sammanställd redovisning i förgrunden eller bakgrunden – En kartläggning av Skånes kommuners årsredovisningar*, KEFU:s skriftserie 2016:1.
- Carlsson, J., Cshen Ye Ekstrom, S., Haraldsson, M. och Sandell, N. *Sammanställd redovisning – En kartläggning av Sveriges kommuners årsredovisningar*, KEFU:s skriftserie 2016:6.
- Carlsson, J., Sandell, N. och Tagesson, T. *Sammanställd redovisning – mot en förbättrad koncernredovisningspraktik*, tidskriften Balans, nr 4 2014.
- Donatella, Pierre. *Artificiell styrning av resultat – Om ekonomi, politik och tjänstemän*, 2016.
- Donatella, Pierre. *Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting – en praxisundersökning*, 2014.
- Donatella, P., Brorström, B., och Petersson, H. *Resultatutjämnning i kommuner och landsting – en konsekvens av kravet på ekonomi i balans?* Bilaga 7 till SOU 2011:59.
- Donatella, D., Haraldsson, M. och Tagesson, T. *Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities?* International Review of Administrative Sciences DOI: 10.1177/0020852317748730, 2018.
- Eurostat, 2011. *Riktlinjer för europeisk statistik. För medlemsstaternas och gemenskapens statistikansvariga myndigheter*.
- Eurostat 2015. *Quality Assurance Framework of the European Statistical System*.
- Falkman, P. och Tagesson, T. *Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting*, 2008.
- Haraldsson, M. *Accounting and auditing in municipal organisations – Four papers on accounting compliance and audit costs*, 2016.
- KPMG. *Hofors kommun. Kommunens granskning av räkenskapssammandraget (RS). Revisionsrapport*, 2014.

Pilcher, R. och Van Der Zhan, M. *Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment*. Financial accountability & management, 26: 299–324, 2010.

Revisorsinspektionen. *Den framtida revisionen – förslag till åtgärder för förbättrad revisionskvalitet och stärkt förtroende för revisorer och revision i Sverige*, skrivelse till regeringen, 2017.

Riksrevisionen 2018:7. *Räkenskapssammandraget som underlag för kommunjämförelser – är kostnadsmåtten tillförlitliga?*.

Riksrevisionen 2017:30. *Riktade statsbidrag till skolan – nationella prioriteringar men lokala behov*.

Riksrevisionen 2016:29. *Statens styrning genom riktade statsbidrag inom hälso- och sjukvården*.

Riksrevisionen 2014:20. *Överenskommelser mellan regeringen och SKL inom hälso- och sjukvården – frivilligt att delta men svårt att tacka nej*.

Riksrevisionen, *Yttrande över SOU 2015:24 En kommunallag för framtiden*, dnr. 5.1.1. 2015-0504.

Riksrevisionen, *Yttrande över SOU 2016:24 En ändamålsenlig kommunal redovisning*, dnr. 5.1.1-2016-0747.

RKR. *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2013 års årsredovisningar*, 2014.

RKR, *Praxisundersökning 2007*, 2007.

Ronen, J. och Yaari, V. *Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*, Springer, 2008.

SCB. *Räkenskapssammandraget 2017 – Instruktioner*, 2018.

SCB. *Kvalitetsdeklaration. Nationalräkenskaper, kvartals- och årsberäkningar*, 2017.

SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapssammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017.

SCB. *Statistikens framtagning. Räkenskapssammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017.

SCB, statistiknyhet, 2017-03-07.

SCB. *Kvalitet för den officiella statistiken – en handbok*, 2016.

SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapssammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2016.

SCB. *Årsredovisning 2015*, 2016.

SCB. *Räkenskapssammandrag 2015 – Beskrivning av statistiken*, 2016.

SCB. *Beskrivning av statistiken. Räkenskapssammandrag för kommuner och landsting (RS)*, 2012.

SCB. *Sammanställning av statistikanvändningen av uppgifter från kommunernas Räkenskapssammandrag*, 2011.

SCB. *Resultatrapport Översyn av Räkenskapssammandraget för kommuner*, 2011.

SCB. *Beskrivning av statistiken. Räkenskapssammandrag för kommuner och landsting (RS)*, 2011.

SKL. *Kommun-Bas 13. En normalkontoplan för kommunernas externa redovisning*. 2013.

SKL. *RS-projektet –en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*, 2011.

Stalebrink, Odd. *An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management – evidence from Swedish municipalities*, *Financial Accountability and Management*, vol. 23, ss. 441-457, 2007.

Statskontoret, *Remissvar. En kommunallag för framtiden (SOU 2015:24)*, dnr. 2015/92–4.

Tagesson, T., Glinatsi, N. och Prahl, M. *Procurement of audit services in the municipal sector: the impact of competition*, i *Public Money & Management*, 35:4, s. 273-280, 2015.

Tagesson, T. och Haraldsson, M. *Compromise and avoidance: the response to new legislation*, 2014.

Tagesson, T och Eriksson, O. *What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting*, *Financial Accountability & Management*, 27 (3), 2011.

Vinnari, E. och Näsi, S. *Creative accrual accounting in public sector: 'Milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts*. *Financial Accountability & Management*, 24: 97–116, 2008.

Nyhetsmedia

DN debatt 2018-03-04. Låt staten ta över ansvaret för kommunala revisionen.

DN debatt 2018-03-13. Partierna ser inte problemen med kommunala revisionen.

Kommunal ekonomi nr. 1 2018.

Statens offentliga utredningar

SOU 2016:24. En ändamålsenlig kommunal redovisning.

SOU 2009:25. Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning.

SOU 2016:24. En ändamålsenlig kommunal redovisning.

SOU 2011:59. Spara i goda tider – för en stabil kommunal verksamhet, ett betänkande av utredningen om kommunsektorn och konjunkturen.

SOU 2001:76. God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting.

SOU 1998:150. Utvidgat balanskrav – omfattande verksamhet i kommunala företag.

Riksdagstryck

Prop. 2017/18:149. *En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning*; bet. 2017/18:FiU42; rskr. 2017/18:285.

Prop. 2016/17:171. *En ny kommunallag*; bet. 2016/17:KU30; rskr. 2016/17:335.

Prop. 2015/16:47. *Extra ändringsbudget för 2015*.

Prop. 2013/14:7. *Ändringar i statistiklagstiftningen*; bet. 2013/14:FiU7; rskr. 2013/14:58.

Prop. 2012/13:1. *Budgetproposition för 2013*.

Prop. 2011/12:172. *Kommunala resultatutjämningsreserver*; bet. 2012/13:FiU15; rskr. 2012/13:58.

Prop. 2000/01:27. *En ny statistiklagstiftning*; bet. 2000/01: FiU15; protokoll med beslut: 2001-03-08.

Prop. 2000/01:27. *En ny statistiklagstiftning*.

Prop. 1996/97:52. *Den kommunala redovisningen*; bet. 1996/97:FIU15; protokoll med beslut: 1996/97:117.

Prop. 1996/97:150. *1997 års ekonomiska vårproposition*; bet. 1996/97:FIU15; protokoll med beslut: 1996/97:117.

Prop. 1991/92:118. *Om förenklad statistikreglering*; bet. 1991/92: FIU23; rskr. 1991/92: 316.

Dir. 2012:105. *En kommunallag för framtiden*.

Dir. 2007:146. *Översyn av statistikinsamlingen avseende kommunal ekonomi och verksamhet*.

Regeringsbeslut Fi2009/2221 (delvis). *Uppdrag till Statistiska centralbyrån om att förbättra den ekonomiska kommunstatistiken*.

Skr. 2016/17:102. *Utvecklingen inom den kommunala sektorn*.

Skr. 2011/12:102. *Utvecklingen inom den kommunala sektorn*.

Lag, förordning, föreskrift, rekommendation

Kommunallag (2017:725).

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

Lag (2012:800) om ändring i kommunallagen (1991:900).

Lag (2001:99) om den officiella statistiken.

Lag (1997:614) om kommunal redovisning.

Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Förordningen (2001:100) om den officiella statistiken.

Statistiska centralbyråns föreskrifter om uppgifter till statistik om kommunernas, landstingens samt kommunalförbundens årliga bokslut, Räkenskapssammandraget (SCB-FS 2016:26).

Statistiska centralbyråns föreskrifter om kvalitet för den officiella statistiken (SCB-FS 2016:17).

Statistiska centralbyråns föreskrifter för offentliggörande m.m. av officiell statistik (SCB-FS 2002:16).

RKR. Rekommendation 3.1. Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål.

RKR. Rekommendation 11.4. Materiella anläggningstillgångar.

RKR. Rekommendation 20. Redovisning av finansiella tillgångar och skulder.

RKR. Yttrande, december 2015.

RKR. Information. Beräkning och redovisning av balanskravsresultat, 2015.

Varje svensk kommun laddar årligen ner en stor Excelblankett från Statistiska centralbyråns (SCB) webbplats, fyller i uppgifter om årets intäkter och kostnader och skickar filen till SCB. Detta underlag kallas för Räkenskapssammandraget (RS) och utgör statens viktigaste källa till information om kommunernas ekonomiska situation och utveckling.

Resultat- och balansräkningen i RS ligger till grund för nationalräkenskaperna, som i sin tur utgör ett centralt underlag för regeringens finanspolitik. Uppgifterna används i regeringens budgetpropositioner men även för finansiella nyckeltal och inrapportering till EU:s statistikorgan Eurostat. Tillförlitligheten i RS resultat- och balansräkning är beroende av kvaliteten i den huvudsakliga primärkällan: kommunala årsredovisningar.

Riksrevisionen konstaterar att överensstämmelsen mellan uppgifter i årsredovisningarna och RS inte är så god som man tidigare har trott. Granskningen visar också att kommuner nyttjar bedömningsutrymmet i regelverket för kommunal redovisning för att öka och minska sina resultat i årsredovisningen. Denna så kallade resultatjustering har försvagat tillförlitligheten i RS resultat- och balansräkning.

Riksrevisionen rekommenderar SCB att stärka de interna kontrollerna i RS och vidta åtgärder för extern granskning av inrapporteringen till RS. Därutöver rekommenderar Riksrevisionen SCB att återinföra kassaflödesanalysen i RS så det går att följa upp effekten av åtgärder som syftar till att minska resultatjusteringen.

ISSN 1652-6597

ISBN 978-91-7086-492-6

Beställning: www.riksrevisionen.se

RIKSREVISIONEN

NYBROGATAN 55, 114 90 STOCKHOLM

08-5171 40 00

WWW.RIKSREVISIONEN.SE