

Redovisningen av det kommunala pensionsåtagandet

– En ekonomisk fråga?

Pierre Donatella

Redovisningen av det kommunala pensionsåtagandet

– En ekonomisk fråga?

Pierre Donatella

KFi-rapport nr 102

Innehåll

1. Krisen på 1990-talet	5
Besparingar och balanskrav	5
Ny modell för pensionsredovisningen – blandmodellen skrivs in i lagstiftningen	6
Blandmodellen ifrågasätts	8
Problemformulering och syfte	9
Fortsättningen	10
2. Formulering av hypoteser	11
Ekonomi	11
Politik	12
3. Något om metoden	14
Operationalisering av hypoteser	14
Enkäten och statistik	15
4. Att ta reda på varför blandmodellen inte tillämpas	16
Hur många bryter mot lagstiftningen?	16
Ekonomi och politik i kommunsektorn	17
Jakten på samband	19
Jakten på samband fortsätter – test av hypoteser	23
5. Resultat och slutsatser – ekonomin har betydelse	26
6. Redovisningens betydelse och utvecklingen framöver ...	29
Referenser	31

ISBN 978-91-977502-8-8

© KFi tillsammans med författaren

2009

KFi – Kommunforskning i Västsverige

Pilgatan 19A

411 22 Göteborg

Tel 031-786 59 00

Fax 031-786 59 09

E-post kfi@kfi.se

www.kfi.se

1. Krisen på 1990-talet

Den problematiska situation som många kommuner och landsting i skrivande stund befinner sig i är naturligtvis inte den första av sitt slag, utan kriser har drabbat de båda sektorerna många gånger tidigare. Lågkonjunkturen och den statsfinansiella krisen i början av 1990-talet är ett exempel på en sådan situation. Den gången medförde krisen att redovisningen genomgick substantiella förändringar, det vill säga förändringar genomfördes av sättet som verksamheten beskrivs på. Det har nu gått mer än tio år sedan förändringarna skrevs in i lagstiftningen. En av förändringarna som drevs igenom och fortfarande gäller är kravet att pensionsåtagandet skall redovisas i enlighet med den så kallade blandmodellen. I det följande beskrivs bakgrunden till varför blandmodellen infördes och senare kom att ifrågasättas och medföra en varierande praxis.

Besparingar och balanskrav

Det ansträngda läget i början av 1990-talet aktualiserade frågan om besparingar i offentlig sektor och regeringen var med anledning av den uppkomna situationen angelägen om att markera vikten av återhållsamhet med de offentliga finanserna. I samband med riksdagsdebatten om kompletteringspropositionen 1995 tog det sig uttryck i att den dåvarande Socialdemokratiske finansministern framförde att det var angeläget att utreda möjligheten att formulera ett krav på kommuner och landsting med innebörden att de i fortsättningen endast skulle kunna låna till investeringar (Brorström, 2007). Vad finansministern implicit menade var att det inte längre skulle vara möjligt för kommuner och landsting att underbalansera den löpande verksamheten genom finansiering med nyupptagna lån. Finansministerns initiativ behandlades skyndsamt av Finansdepartementet och resulterade i ett förslag på att kommuner och landsting skall ha en ekonomi i balans. Det föreslagna kravet kopplades till resultaträkningen och formulerades som att intäkterna skall överstiga kostnaderna. Förslaget innebar alltså att det inte längre skulle vara tillåtet att budgetera och redovisa underskott i resultaträkningen. Om ett

underskott ändå skulle redovisas fanns det enligt förslaget en möjlighet att hänvisa till synnerliga skäl för att inte återställa det uppkomna underskottet. För de kommuner och landsting som redovisade underskott utan att falla inom ramen för vad som var att betrakta som ett synnerligt skäl skulle underskottet enligt förslaget återställas inom de kommande två åren. Sådant var utgångsläget och förutsättningarna när kravet på ekonomi i balans hade utretts och skulle behandlas i riksdagen.

Att den ekonomiska förvaltningen i kommuner och landsting framöver skulle komma att regleras genom ett krav på ekonomi i balans var i sig egentligen ingen stor förändring eftersom det historiskt sett funnits konstruktioner med likartad innebörd (se Fihn, 2005; Brorström, Eriksson och Haglund, 2008; Brorström, Donatella och Petersson, 2008). När kravet på ekonomi i balans framfördes fanns det redan ett krav på att kommuner och landsting skulle ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet. Kravet hade införts 1992 och eftersom lagstiftaren inte ansåg att det var möjligt att i detalj reglera vad som var att betrakta som god ekonomisk hushållning saknades det i lagtexten distinkta och uttryckliga krav på vilken ekonomisk utveckling och ställning som fordrades. Även om det allmänt formulerade kravet medförde en viss osäkerhet så fanns det i förarbetena ett antal vägledande uttalanden som klargjorde att det handlade om en stark ekonomisk utveckling och ställning. Förslaget att införa ett krav på ekonomi i balans handlade således inte om en hårdare reglering i form av en högre ambitionsnivå. Det var snarare tvärtom, kravet på ekonomi i balans – eller balanskravet som det sedermera kommit att benämnas – skulle införas för att etablera en klar och tydlig undre gräns för det ekonomiska resultatet.

Ny modell för pensionsredovisningen – blandmodellen skrivs in i lagstiftningen

Kravet på ekonomi i balans, där det redovisade resultatet gavs en central betydelse, aktualiserade frågan om den finansiella redovisningens enhetlighet och kvalitet (Brorström, 2007). Om resultatet skulle ges en sådan betydelse var det centralt att få till stånd en enhetlighet avseende kommunernas och landstingens redovisning. Återigen behandlades frågan skyndsamt av Finansdepartementet och resulterade i ett förslag till en kommunal redovisningslag. Det stod vid denna tidpunkt också klart att många kommuner och landsting skulle få svårt att klara balanskravet. Redan innan det formellt sett beslutats om ett införande av balanskravet var situationen problematisk. Om allt för

många kommuner och landsting inte skulle klara av balanskravet befarades å ena sidan att kravet redan från början skulle gröpas ur och förlora sin betydelse. Å andra sidan befarades situationen kunna medföra ett alltför omfattande finansiellt sparande och oönskade kvalitetsförsämringar i verksamheterna (Brorström, Donatella och Petersson, 2007). Det uppkomna dilemmat, där rimligt många kommuner och landsting behövde klara av balanskravet utan omfattande neddragningar i verksamheterna, föreslogs lösas genom att förändra redovisningsmodellen för kommunernas pensionsåtagande. Genom förändringen skulle kommunernas ekonomi – strikt redovisningsmässigt – förstärkas och balanskravet skulle därmed kunna implementeras utan svårigheter.

Den stora skillnaden med den föreslagna modellen var att hela pensionsåtagandet inte längre skulle redovisas som skuld/avsättning i balansräkningen, utan istället skulle den del av pensionsåtagandet som avsåg tiden före 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen. Konsekvensen av att posten elimineras från balansräkningen blir en förbättring av resultatet eftersom räntan på den upparbetade skulden inte längre kostnadsförs. Förändringen får även betydelse för den ekonomiska ställningen eftersom en betydande avsättning utgår från balansräkningen. För pensionsåtagandet som skulle komma att upparbetas efter 1998 föreslogs däremot en redovisning ske i enlighet med bokföringsmässiga principer. Förslaget innebar att en kostnadsföring för pensionsåtagandet som avser tiden före 1998 skulle ske vid utbetalningstillfället och för den del av åtagandet som avser tiden efter 1998 var förslaget att en matchning skulle ske mellan när pensionerna intjänats och när kostnaderna redovisas. Den förstnämnda principen är i enlighet med flödesbaserad redovisning (cash flow accounting) och den andra principen är i enlighet med redovisning på bokföringsmässiga grunder (accrual accounting). Det var med andra ord två olika principer som föreslogs tillämpas parallellt så länge utbetalningar genomfördes till personer som intjänat pension före 1998. Eftersom två olika logiker och synsätt möts i modellen kom den att benämnas blandmodellen.

När Riksdagen 1997 fattade beslut om införandet av en Kommunal Redovisningslag (1997:614) och balanskravet (1997:615) var blandmodellen inskriven i lagstiftningen. Kommunal redovisningslag och därmed även blandmodellen gällde från och med 1 januari 1998. Lösningen på det uppkomna dilemmat fanns alltså i att förändra redovisningen och därmed förbättra kommunernas och landstingens resultat. Därigenom kunde fler kommuner och landsting klara av att leva upp till balanskravet.

Blandmodellen ifrågasätts

Införandet av blandmodellen möttes omgående av kritik från redovisningsprofessionen som ansåg att modellen inte var förenlig med god redovisning och dessutom innebar ett avsteg från redovisning på bokföringsmässiga grunder. Intensiteten i diskussionerna avtog dock efter hand. Frågan aktualiserades återigen när ett antal kommuner valde att bryta mot lagstiftningen och redovisa hela pensionsåtagandet som en avsättning i balansräkningen, ett redovisningsförfarande benämnt fullkostnadsredovisning och som innebar en återgång till den modell som tillämpades före 1998. Blandmodellen övergavs eftersom den helt enkelt inte ansågs ge en rättvisande bild av kommunens ekonomi och därför befarades leda till överkonsumtion, resurser som egentligen inte fanns befarades förbrukas som en ekonomichef valde att formulera sig (Kommunal ekonomi, 2004 nr 3). För Tranemo, en av kommunerna som övergett blandmodellen, kom frågan att avgöras i domstol eftersom en invånare hösten 2005 överklagade kommunens beslut att överge blandmodellen. Länsrätten i Vänersborg behandlade målet och kom fram till att det inte fanns skäl för att bifalla överklagan. I domskälen anfördes bland annat att det inte kan föreligga ett hinder för en redovisningsmodell som innebar en högre ambitionsnivå än vad lagstiftaren angav (Länsrätten i Vänersborg). Trots att domen från länsrätten inte är prejudicerande innebar händelseförloppet att rättsläget – trots en klar och tydlig lagstiftning – var att betrakta som oklart. Samtidigt började redovisningsprofessionens protester mot blandmodellen återigen att tillta, men alla var inte för en avveckling. I tidskriften *Kommunal ekonomi* publicerades fyra debattartiklar under perioden 2006–2007 vilka illustrerar två olika ståndpunkter (*Kommunal ekonomi*, 2006 nr 6; *Kommunal ekonomi*, 2007 nr 1; *Kommunal ekonomi*, 2007 nr 2; *Kommunal ekonomi*, 2007 nr 3). Det ena perspektivet vilar på nationalekonomiska grunder och uppfattningen att blandmodellen är en väl avvägd modell eftersom den motverkar ett alltför stort finansiellt sparande. Perspektivet som ställs mot detta vilar huvudsakligen på bokföringsmässiga grunder och slutsatsen blir då att blandmodellen bör avvecklas. Argumenten är att bokföringsmässiga grunder gäller för den kommunala redovisningen och att det även bör omfatta redovisningen av pensionsåtagandet och därmed ge en rättvisande bild av kommunernas framtida åtaganden. Det innebär att kostnaderna skall kostnadsföras året de uppkommer och inte när utbetalningen sker.

Kritiken mot blandmodellen tydliggjordes vidare genom fler skarpa debattinlägg och uppvaktningar av regeringen. Under hösten 2007 skrev bland

annat styrelsen i Föreningen Sveriges kommunalekonomer en debattartikel där budskapet var att blandmodellen bör överges för att återigen skapa en rättvisande bild av de åtaganden som kommunerna och landstingen i framtiden måste fullgöra (Dagens samhälle, 2007 nr 30). Under våren 2008 skrev Sveriges Kommuner och Landsting samt Västra Götalandsregionen till regeringen i ärendet och klargjorde att det nu var hög tid att avveckla blandmodellen. Ett flertal centrala aktörer hade på kort tid därmed klargjort att det var önskvärt att avveckla blandmodellen.

Samtidigt höll regeringen fast vid att blandmodellen var ändamålsenlig och därmed skulle kvarstå. När den i frågan ansvarige Alliansministern i slutet av 2007 uppträdde på en kommunalekonomisk konferens konstaterades att det för tillfället inte fanns några planer på en förändring utan att det får anstå till senare. Och då skulle det ekonomiska utrymmet, eller vad vi har råd med som det uttrycktes, avgöra utgången. Svaret var inte överraskande, det var till viss del däremot det framförda motivet. Blandmodellen var som tidigare påtalats en konstruktion för att kunna hantera en svår situation, men tidigare hade den pragmatiska förhållningen till redovisningen inte varit lika framträdande från statens sida.

Problemformulering och syfte

Blandmodellen för redovisning av det kommunala pensionsåtagandet har gällt i mer än tio år, men är trots det ifrågasatt. I skrivande stund är modellen formellt sett kanske mer ifrågasatt än någonsin tidigare. Det är framförallt redovisningsprofessionen i kommun- och landstingssektorn som har varit modellens motståndare eftersom den inte ansetts vara förenlig med god redovisning och en redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder. Protesterna och motståndet mot modellen har sedan införandet varierat över tid, men varför ett starkt och utbrett motstånd mot blandmodellen återigen fått sådan kraft är svårt att förklara. Blandmodellen har utifrån redovisarens perspektiv alltid varit lika felaktig. Det innebär inte att argumenten såsom att skapa en redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder och i enlighet med god redovisning är oviktiga, utan bara att det rimligtvis är andra faktorer som återigen utlöst motståndet. En sådan omständighet kan vara det gynnsamma konjunkturläget. När protesterna mot blandmodellen börjar ta fart redovisade många kommuner och landsting betydande överskott. Högkonjunkturen hade gjort tydliga avtryck framförallt när det gällde utvecklingen av kommunernas och landstingens skatteintäkter. Trots att en låg-

konjunktur förväntades var det svårt att förutse utvecklingen med en finanskris som både förstärkt och förlängt nedgången. Utsikterna inför framtiden bedömdes därför vara goda i många kommuner och landsting när kritiken mot blandmodellen tilltog i styrka. Denna omständighet sammanfaller också med att brytpunkten för de olika redovisningsmodellerna för pensionsåtagandet nu närmar sig. När pensionsavgångarna för personer som intjänat pensionen före 1998 ökar i omfattning minskar skillnaderna mellan olika modeller och det kan vara ytterligare en omständighet som förenklar en övergång.

Det är ett antal kommuner som valt att överge blandmodellen och motståndet mot blandmodellen har därmed inte stannat vid principiella resonemang och protester utan har även påverkat praxis. Syftet med rapporten är att klargöra om det är kommuner med en stark ekonomisk utveckling och ställning som valt att överge blandmodellen eller om det även har skett i kommuner som finansiellt sett inte är lika väl rustade. Syftet med rapporten är också att klargöra om det finns ett samband mellan politiskt majoritet och valet att bryta mot blandmodellen.

Fortsättningen

I det kommande kapitlet formuleras några hypoteser om varför ett antal kommuner har valt att bryta mot lagens krav på en redovisning i enlighet med blandmodellen. Därefter följer ett kapitel med metodmässiga resonemang. I kapitlet som följer efter detta presenteras och analyseras det empiriska materialet. Efter den genomförda analysen redogörs för studiens resultat och slutsatser. Rapporten avslutas med ett kapitel bestående av några funderingar kring betydelsen av en redovisning i enlighet med blandmodellen och redovisningens utveckling i ljuset av den rådande lågkonjunkturen.

2. Formulering av hypoteser

Ekonomi

Redovisningen av pensionsåtagandet enligt blandmodellen infördes för att komma till rätta med kommunernas ekonomi och därmed förhindra att kravet på ekonomi i balans redan från början gröptes ur. Brorström (1997 och 1998) beskriver detta utförligt och benämner fenomenet för att politiker intervenserar. Redovisningens principer anses vara viktiga, men när de innebär ett intrång på vad som uppfattas vara utrymme för att bedriva politik har principerna en underordnad betydelse. Det finns en intentionalitet i beslutsfattarnas agerande och det handlar om att skapa en lämplig bild av den verklighet som redovisningen beskriver.

Bilden som redovisningen förmedlar kan variera beroende på användargrupp. Olika användargrupper kan till exempel förse med varierande redovisningsinformation för att tillgodose olika intressen (se Skærbæk, 2005). När det gäller redovisningen av pensionsåtagandet skulle detta till viss del kunna gälla eftersom det finns en stor enhetlighet när det gäller inrapportering till den offentliga statistiken och vid avstämningen mot balanskravet, men när bokslut och årsredovisning upprättas har ett antal kommuner valt att överge blandmodellen. Det innebär att ett antal kommuner redovisar olika resultat till olika användare. Valet av redovisningsmodell kan därmed ses som en form av bokslutspolitik där det handlar om att redovisa ett lämpligt resultat beroende på användargrupp.

Stalebrink (2007) har studerat förekomsten av bokslutspolitik i kommunsektorn och påvisar att det finns sådana inslag. Den genomförda studien visar till exempel att kommunerna tenderar att öka avskrivningar och nedskrivningar under verksamhetsår då betydande överskott redovisas. Samtidigt gäller det motsatta under verksamhetsår där underskott redovisas, det vill säga då minskar avskrivningarna och nedskrivningarna. Det gäller såvida det inte handlar om betydande underskott. För verksamhetsår då stora underskott redovisas ökar både avskrivningar och nedskrivningar, vilket betraktas vara ett sätt att dumpa kostnader på ett enskilt år och därmed frigöra resurser framöver.

En ståndpunkt som hänger nära samman med detta är att vald redovisningsmodell är avhängig kommunens ekonomiska utveckling och ställning. Gustavsson och Lang (2007) har studerat fenomenet och fastslår att många av kommunerna som valt att bryta mot lagstiftningen har en god ekonomi. Utifrån denna iakttagelse och intryck från genomförda intervjuer blir en av slutsatserna att även om företrädarna för kommunerna talar om vikten av en god redovisning och vikten av en redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder, så förefaller den ekonomiska verkligheten i slutändan ändå vara helt avgörande för valet av redovisningsmodell. Liknande resonemang förefaller även finnas inom statsmakten. Den i frågan ansvariga Alliansministern konstaterade på en kommunalekonomisk konferens 2007 att det inte fanns några planer på en förändring och att det ekonomiska utrymmet – eller vad vi har råd med som det uttrycktes – kommer att avgöra utgången i framtiden. Det är möjligt att denna typ av resonemang även förekommer bland kommunpolitiker. Det skulle i så fall betyda att det är kommuner med en stark ekonomisk utveckling och ställning som övergivit blandmodellen. En rimlig förklaring är att det för dessa kommuner är ett sätt att skapa återhållsamhet. Genom att förändra redovisningen kan en del av överskottet sparas utan att verksamhetsföreträdare gör anspråk på ökade anslag.

Om man följer denna linje är det ekonomin snarare än principiella ställningstaganden som avgör valet av redovisningsmodell för pensionsåtagandet. Annorlunda uttryckt skulle man kunna formulera det som att det är kommuner med starka finanser som har ”råd” att agera utifrån principiella ståndpunkter. Ovan fört resonemang leder fram till följande hypotes.

H₁: Det är kommuner med en stark ekonomisk utveckling och ställning som bryter mot lagens krav på en redovisning i enlighet med blandmodellen.

Om den ekonomiska utvecklingen och ställningen inte visar sig ha betydelse finns det andra omständigheter som har betydelse. Ett sådant utfall påvisar emellertid inte att principiella ställningstaganden har betydelse, men kan möjligen stärka detta antagande.

Politik

Även om de ekonomiska aspekterna i enlighet med ovanstående framställning och hypotes har stor betydelse är ett rimligt antagande att politisk majoritet också påverkar hur pensionsåtagandet redovisas. Kommuner med en

ekonomisk utveckling och ställning som möjliggör ett avsteg från blandmodellen utan att skapa obalans i räkenskaperna kan tänkas förhindras där en särskild politisk konstellation innehar majoritetsställning och styr kommunen. Antagandet är under normala omständigheter att efterlevnaden av lagar och normer är bättre i kommuner med samma majoritet som på riksplånet (se exempelvis Falkman och Tagesson, 2008). Antagandet baseras på att många politiker börjar karriären på den kommunala nivån för att först senare ta steg till riksplånet. Att i början av den politiska karriären uppenbart göra avsteg från regler utarbetade och fastställda av partikamraterna på riksplånet skulle därför kunna utgöra ett hinder för den fortsatta karriären. Antagandet är emellertid inte alltid gångbart. När det gäller pensionsåtagandet var det en konstruktion som initierades av Görans Persson och den socialdemokratiska regeringen. Det var även under deras översyn som modellen implementerades. Det leder fram till den andra hypotesen.

H₂: Det är kommuner med högermajoritet som bryter mot lagens krav på en redovisning i enlighet med blandmodellen.

I det följande sker en operationalisering av de två hypoteserna för att möjliggöra genomförandet av statistiska analyser.

3. Något om metoden

Operationalisering av hypoteser

För att genomföra studien och pröva hypoteserna fordras att de operationaliseras. För den första hypotesen, att det är kommuner med en stark ekonomisk utveckling och ställning som bryter mot lagens krav på en redovisning i enlighet med blandmodellen, fordras en bestämning av ekonomisk utveckling och ställning. För den ekonomiska utvecklingen har två olika resultatmått använts; årets resultat och resultat före extraordinära poster. I båda fallen har resultatet relaterats till skatteintäkter och kommunalekonomisk utjämning för att skapa jämförbarhet mellan olika kommuner. Det är ett vedertaget sätt att värdera resultatet på och normalt betraktas en nivå på två procent över tid utgöra en lämplig nivå eftersom en kommun då antas kunna upprätthålla en god ekonomisk hushållning (Brorström, Donatella och Petersson, 2008). Årets resultat visar på skillnaderna mellan intäkter och kostnader, men kan vara missvisande om det finns extraordinära poster som uppgår till betydande belopp. Genom att beakta båda resultatmått i analysen fångas huruvida extraordinära poster, det vill säga poster av engångskaraktär, har betydelse för valet av redovisningsmodell för pensionsåtagandet. Det är skälet till att även resultat före extraordinära poster tillämpas. För båda resultatmått handlar det om ett genomsnitt för perioden 2003–2007 och därmed undviks tendentiösa och tillfälliga förändringar som kan vara fallet om resultat från enskilda år tillämpas. I enlighet med den formulerade hypotesen är antagandet att det är kommuner med ett relativt sett starkt resultat som bryter mot lagstiftningen. För att mäta den ekonomiska ställningen har två soliditetsmått använts, soliditet inklusive hela pensionsåtagandet och soliditet enligt balansräkningen. Soliditetsmått är långsiktiga i sig och det är därför överflödigt att beakta flera år. Därför har soliditeten för 2007 tillämpats i båda fallen. Antagandet är att kommunerna med en relativt sett stark soliditet bryter mot lagstiftningen. I enlighet med den uppställda hypotesen är antagandet i samtliga fall att den mer gynnsamma situationen har betydelse för hur pensionsåtagandet redovisas och att det är kommuner med en relativt sett stark ekonomisk utveckling och ställning som bryter mot lagstiftningen.

Bestämningen av vilken majoritet som styr respektive kommun har skett genom fördelningen av mandat i kommunfullmäktige. I de fall vänsterblockets (Miljöpartiet, Socialdemokraterna och Vänstern) mandat har överstigit 50 procent har kommunen i fråga betraktats som vänsterstyrd. I det fall vänsterblockets mandat i kommunfullmäktige inte överstiger 50 procent har kommunen betraktats som högerstyrd. Detta förfaringssätt innebär att ovanliga och blocköverskridande konstellationer inte fångas utan endast ger en grov och övergripande bild av situationen.

Enkäten och statistik

Det empiriska materialet utgörs huvudsakligen av en enkätundersökning genomförd inom ramen för verksamheten som bedrivs vid Kommunforskning i Västsverige. Enkäten genomförs årligen sedan 2005 och är riktad till samtliga kommuners ekonomichefer. Frågorna i enkäten behandlar skilda aspekter av kommunal redovisning, organisering och styrning. Det är en vid ansats, men frågorna rör ändå sådant som det är högst rimligt att anta att ekonomicheferna har kunskaper och uppfattningar om. Materialet som använts i föreliggande rapport är hämtat från enkätundersökningen som genomfördes sensommaren 2008 och avser uppgifter om hur pensionsåtagandet redovisas. Utöver uppgifterna från enkäten används data från statistiska centralbyrån och WebOr (som är en databas med uppgifter om kommuner, landsting och regioner). Uppgifterna om kommunernas ekonomi baseras därmed i huvudsak på nationellt insamlad offentlig statistik.

Av de 290 ekonomicheferna i landet besvarade 234 enkäten. Det innebär att svarsfrekvensen för enkäten som helhet var 80 procent. Svarsfrekvensen för enskilda frågor varierar emellertid men det förefaller inte vara frågan om ett systematiskt bortfall. För frågan om redovisningen av pensionsåtagandet var svarsfrekvensen 78 procent, det vill säga 227 av de 234 ekonomicheferna som besvarat enkäten besvarade också denna fråga. Det är avslutningsvis viktigt att betona att det rör sig om en totalundersökning vilket av flera skäl är att betrakta som en fördel. För det första undviker man svåra avvägningar när det gäller urval. Dessutom finns det belägg för att acceptera signifikansnivåer ner mot 90 procent (se exempelvis Johansson, 2006; Karlsson, 2003).

4. Att ta reda på varför blandmodellen inte tillämpas

Hur många bryter mot lagstiftningen?

En översikt av vilka redovisningsmodeller som tillämpas visar att merparten av kommunerna följer den i lagen föreskrivna modellen för redovisning av pensionsåtagandet. Det är 79,7 procent av kommunerna som redovisar pensionsåtagandet enligt blandmodellen och därmed följer lagstiftningen. Därtill redovisar 13,2 procent av kommunerna pensionsåtagandet enligt blandmodellen, men väljer att göra extra avsättningar för pensionsåtagandet som avser tiden före 1998. Detta förfarande bryter till viss del mot principerna för gällande lagstiftning eftersom avsättningarna kostnadsförs och därigenom förs delar av ansvarsförbindelsen in i balansräkningen. Det tredje alternativet är fullkostnadsredovisningsmodellen, den modell som tillämpades innan lagstiftningen förändrades 1998. Alternativet förekommer i 7,0 procent av kommunerna och är därmed den minst vanligt förekommande modellen. Förfarandet innebär att hela pensionsåtagandet redovisas som en avsättning i balansräkningen och att den årliga förändringen av åtagandet redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Situationen innebär att drygt en femtedel av

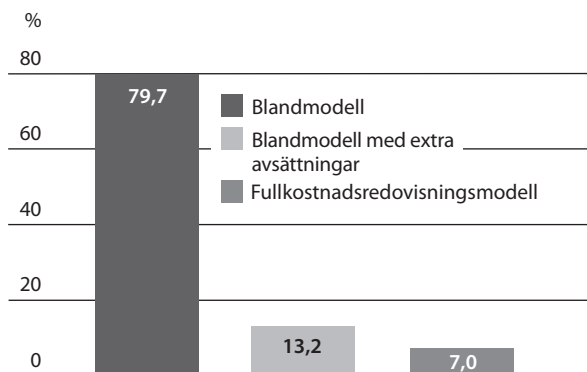


Diagram 1: Redovisning av pensionsåtagandet (N 227)

kommunerna i skrivande stund valt att bryta mot den gällande paragrafen för hur pensionsåtagandet skall redovisas.

Skillnaderna mellan de två alternativen som innebär ett avsteg från blandmodellen har gemensamt att de medför att kostnaderna som redovisas i resultaträkningen ökar. Skillnaderna har också betydelse för den redovisade soliditeten. Kommunerna som valt att tillämpa fullkostnadsredovisningsmodellen ökar de redovisade avsättningarna i balansräkningen med konsekvensen att soliditeten försvagas. För kommunerna som valt att redovisa enligt blandmodellen men göra extra avsättningar blir försvagningen inte lika tydlig eftersom det endast är delar av pensionsåtagandet som förts in i balansräkningen. Trots olikheterna på denna punkt har de två modellerna som innebär ett avsteg från lagstiftningen gemensamt att de försämrar kommunernas ekonomi (redovisningsmässigt). Av detta skäl behandlas blandmodellen med extra avsättningar och fullkostnadsredovisningsmodellen i den fortsatta analysen gemensamt och då som modeller som bryter mot lagstiftningen. Då får vi två grupper, en grupp där lagstiftningen efterlevs och en grupp där lagstiftningen inte efterlevs. Ett annat skäl till uppdelningen är att det inte visade sig vara några betydande skillnader sett till den ekonomiska utvecklingen och ställningen mellan kommunerna som redovisar pensionsåtagandet enligt fullkostnadsredovisningsmodellen och enligt blandmodellen men gör extra avsättningar.

Ekonomi och politik i kommunsektorn

För att beskriva den ekonomiska utvecklingen och ställningen i respektive kommun tillämpas som tidigare nämnts fyra olika mått. Den ekonomiska ställningen i respektive kommun mäts genom soliditet inklusive hela pensionsåtagandet och soliditet enligt balansräkningen. Medelvärdet för soliditet inklusive hela pensionsåtagandet uppgår till 0,3 procent. Standardavvikelsen uppgår till drygt 26 vilket indikerar betydande variationer i soliditet inklusive hela pensionsåtagandet för enskilda kommuner. Att det finns betydande variationer visar även minimum- och maximumvärdena. Kommunen som har högst soliditet inklusive hela pensionsåtagandet uppgår till 59 procent och kommunen som har lägst uppgår till -108 procent.

Medelvärdet för det andra soliditetsmättet, soliditeten enligt balansräkningen, är 52 procent. Återigen påvisas betydande skillnader mellan olika kommuner. Standardavvikelsen är drygt 19 och maximum- och minimumvärdena uppgår till 86 procent respektive -2 procent. Vid en jämförelse av de

två soliditetsmått framgår att kommunsektorn har ett betydande pensionsåtagande inom linjen. Soliditeten försvagas i genomsnitt med mer än 50 procentenheter när hela pensionsåtagandet inkluderas.

	Årets resultat	Resultat före extraord. poster	Soliditet inkl. hela pensionsåtag.	Soliditet enligt balansräkningen
N	227	227	227	227
Medelvärde, %	2,07	1,79	0,31	52,00
Standardavvikelse	3,00	1,61	26,36	19,01
Minimumvärde, %	-8,40	-3,00	-108,00	-2,00
Maximumvärde, %	21,60	8,00	59,00	86,00

Tabell 1: Soliditet och resultat

För att mäta den ekonomiska utvecklingen har två olika mått använts; årets resultat och resultat före extraordinära poster. Som tabellen ovan visar är medelvärdet för årets resultat under perioden 2003–2007 drygt 2,1 procent. Spridningsmått påvisar att det finns en betydande variation mellan olika kommuner. Standardavvikelsen uppgår till nästan 3,2 procent. Även minimum- och maximumvärdena visar på en stor spännvidd, kommunen med starkast genomsnittligt resultat under perioden uppgick till 21,60 procent och kommunen svagast resultat uppgick till -8,40 procent. Det genomsnittliga resultatet före extraordinära poster under perioden har varit nästan 1,8 procent. Det är lägre än årets resultat vilket betyder att de extraordinära intäkterna under perioden varit högre än de extraordinära kostnaderna. Även om variationen i det här fallet är mindre påvisas återigen betydande skillnader mellan olika kommuner. Standardavvikelsen är drygt 1,6. Kommunen med starkast resultat före extraordinära poster under perioden uppgick till 8,0 procent och kommunen med svagast uppgick till -3,0 procent.

När uppgifterna om ekonomin sammanställts framgår att kommunsektorns ekonomi på en aggregerad nivå – under förutsättning att två procent betraktas utgöra ett lämpligt resultat – varit relativt god under de senaste fem åren. Men även om den kommunalekonomiska utvecklingen varit stark på en aggregerad nivå varierar situationen mellan olika kommuner. Som analysen ovan illustrerar skiljer sig den ekonomiska utvecklingen åt mellan olika kommuner, ett antal kommuner har en mycket god ekonomi medan läget förefaller vara ansträngt i andra kommuner. Den ekonomiska ställningen på en aggregerad nivå ger en något annorlunda bild av situationen då den ge-

nomsnittliga soliditeten inklusive samtliga pensionsåtagandet uppgår till nästan noll, det vill säga skulderna är i princip lika stora som tillgångarna. Även i det här fallen påvisas betydande skillnader mellan olika kommuner.

För majoritetsförhållandet i den beslutande församlingen, det vill säga kommunfullmäktige, har en uppdelning gjorts mellan endast vänstermajoritet, blandad majoritet och endast högermajoritet. Uppdelningen avser majoritetsförhållandena i kommunfullmäktige sedan lagstiftningen förändrades 1998. Det innebär att tre olika mandatperioder beaktas (1998–2002, 2002–2006 och 2006–2010).

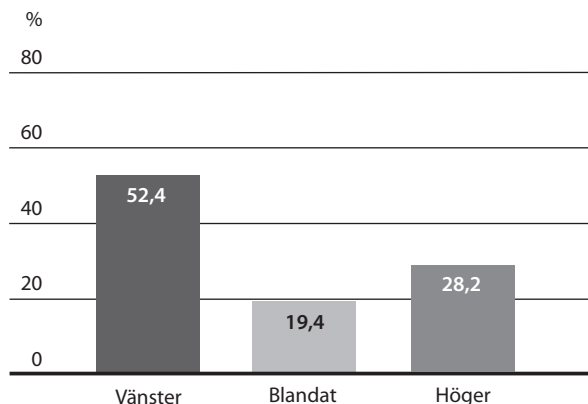


Diagram 2: Majoritetsförhållande i fullmäktigeförsamlingarna under de tre senaste mandatperioderna (N 227)

Som framgår av tabellen ovan har vänsterblocket (Vänsterpartiet, Miljöpartiet och Socialdemokraterna) innehaft majoriteten i kommunfullmäktige under hela perioden i mer än hälften av kommunerna. I drygt 28 procent av kommunerna har majoriteten i kommunfullmäktige innehafts av högerblocket (Moderaterna, Kristdemokraterna, Centern och Folkpartiet) under hela perioden. I knappt 20 procent av kommunerna har majoritetsförhållandena varierat under perioden. Det har både förekommit vänster- och högermajoritet.

Jakten på samband

Analysen i detta avsnitt handlar om att söka efter samband mellan redovisningsmodell för pensionstagandet och den ekonomiska utvecklingen och ställningen samt politisk majoritet i kommunfullmäktige. För att analysera

sambanden har en medelvärdesanalys och en analys av frekvensernas fördelning genomförts.

Årets resultat för kommunerna som följer lagstiftningen uppgår till 1,9 procent medan resultatet för kommunerna som bryter mot lagstiftningen uppgår till nästan 2,8 procent. Det genomsnittliga resultatet för kommunerna som bryter mot lagstiftningen är alltså något högre, men samtidigt är spridningen inom denna grupp större. Elimineras extraordinära poster försämras resultatet både för gruppen av kommuner som följer lagstiftningen och gruppen som bryter mot lagstiftningen. Förändringen är emellertid större för kommunerna som bryter mot lagstiftningen, en försämring från 2,8 procent till 2,1 procent. Det innebär att kommunerna som bryter mot lagstiftningen haft väsentligt större extraordinära intäkter. För kommunerna som följer lagstiftningen försämrades resultatet från 1,9 procent till 1,7 procent. Sammantaget framgår att resultatet i båda fallen är högre för kommunerna som bryter mot lagstiftningen, nästan en procentenhet för årets resultat och 0,4 procentenheter för resultat före extraordinära poster.

Årets resultat		<i>Medelvärde</i>	<i>N</i>	<i>Standardavvikelse</i>
Följer lagstiftningen?	Ja	1,90%	181	2,77
	Nej	2,75%	46	3,73
	Totalt	2,07%	227	3,00
Resultat före extraord. poster		<i>Medelvärde</i>	<i>N</i>	<i>Standardavvikelse</i>
Följer lagstiftningen?	Ja	1,72%	181	1,67
	Nej	2,08%	46	1,34
	Totalt	1,79%	227	1,61
Soliditet inkl hela pensionsåtag.		<i>Medelvärde</i>	<i>N</i>	<i>Standardavvikelse</i>
Följer lagstiftningen?	Ja	-1,41%	181	26,85
	Nej	7,07%	46	23,41
	Totalt	0,31%	227	26,36
Soliditet enligt balansräkningen		<i>Medelvärde</i>	<i>N</i>	<i>Standardavvikelse</i>
Följer lagstiftningen?	Ja	50,72%	181	19,34
	Nej	57,07%	46	16,92
	Totalt	52,00%	227	19,01

Tabell 2: Ekonomi och vald redovisningsmodell

Även soliditet inklusive hela pensionsåtagandet och soliditet enligt balansräkningen skiljer sig åt mellan kommunerna som bryter mot lagstiftningen och kommunerna som följer lagstiftningen. Medelvärdet för soliditeten inklusive hela pensionsåtagandet för kommunerna som följer lagstiftningen uppgick till -1,4 procent och 7,1 procent för de som bryter mot lagstiftningen. Soliditeten enligt balansräkningen uppgår till nästan 51 procent i kommunerna som följer lagstiftningen och drygt 57 procent i kommunerna som bryter mot lagstiftningen. Jämförs de två soliditetsmått så kan slutsatsen dras att storleken på pensionsåtagandet är något större i kommuner som följer lagstiftningen än i de kommuner som bryter mot lagstiftningen.

Medeltalsanalysen visar således att resultatet är högre, oavsett om det är årets resultat eller resultat före extraordinära poster, för kommunerna som bryter mot lagstiftningen. I absoluta tal är skillnaderna för soliditeten mellan kommunerna som bryter mot lagstiftningen och som följer lagstiftningen större. Samtidigt är det som tidigare påtalats stora variationer inom samtliga grupper och för samtliga mått. Det är därför motiverat att beakta hur extremvärdena påverkar medelvärdena.

När extremvärdena – de så kallade uteliggarna – eliminerats förändras värdena en del, men tidigare mönster kvarstår i huvudsak¹. För de två resultatmått minskar medelvärdena. Årets resultat minskar framförallt i gruppen med kommuner som bryter mot lagstiftningen, men det gäller även för kommunerna som följer lagstiftningen. Den stora minskningen bland kommunerna som bryter mot lagstiftningen påvisar att det är ett antal kommuner med mycket goda resultat som valt att överge blandmodellen. Samtidigt skall det också framhållas att gruppen av kommuner som bryter mot lagstiftningen är en mindre grupp än den som följer lagstiftningen och därför kan enskilda extremvärden få stort genomslag. För resultat före extraordinära poster är tendensen annorlunda när extremvärdena elimineras. För kommunerna som

1) För att skapa en uppfattning om spridningen för de olika mått användes scatter/dotfunktion. På så sätt erhöles en uppfattning om vilka värden som kunde betraktas som uteliggare. När det gäller årets resultat och resultat före extraordinära poster handlade det om ett antal extremvärden som eliminerades. Kommuner där resultatet översteg 5 procent respektive -5 procent av skatteintäkter och kommunalekonomisk utjämning, oavsett om det gällde årets resultat eller resultat före extraordinära poster, eliminerades. Totalt eliminerades 22 kommuner när det gällde årets resultat och sju kommuner när det gällde resultat före extraordinära poster. För soliditeten inklusive hela pensionsåtagandet fanns förhållandevis få extremvärden. Kommuner med en soliditet som översteg 80 procent respektive understeg -80 procent eliminerades. Det var 14 till antalet. För soliditet enligt balansräkningen eliminerades kommuner där värdet översteg 80 och understeg 0. Det var totalt sju kommuner.

följer lagstiftningen förbättras resultatet från 1,7 procent till 2,1 procent, vilket innebär att de extraordinära posterna huvudsakligen utgjorts av stora extraordinära kostnader för kommunerna som eliminerats. För kommunerna som bryter mot lagstiftningen ser det väsentligt annorlunda ut, där handlar det om en minskning av resultatet före extraordinära poster från 2,1 procent till 1,6 procent. Det betyder att de extraordinära posterna för kommunerna som eliminerats huvudsakligen utgjordes av extraordinära intäkter. Inget av soliditetsmått förändras i stor utsträckning när extremvärdena eliminerats. Det enda som visar sig är att extremvärdena i gruppen som bryter mot lagstiftningen framförallt är höga medan det motsatta gäller för kommuner som följer lagstiftningen.

För att analysera sambanden mellan redovisningsmodell för pensionerna och majoritet i kommunfullmäktige har en analys av frekvensernas fördelning genomförts. Som framgår av korstabellen nedan finns inga tydliga samband mellan majoritetsförhållande i kommunfullmäktige och valet att bryta mot lagstiftningen med avseende på hur pensionsåtagandet skall redovisas. I kommunerna där det endast varit högermajoritet under de senaste tre mandatperioderna bryter drygt 20 procent mot lagstiftningen. I kommunerna där det endast varit vänstermajoritet bryter nästan 19 procent mot lagstiftningen. Det är alltså något fler än i kommunerna där det endast varit vänstermajoritet, men det rör sig om små skillnader.

Politisk majoritet sedan 1998:		Endast höger		Blandat		Endast vänster	
		%	N	%	N	%	N
Följer lagstiftningen?	Ja	79,7	51	75,0	33	81,5	97
	Nej	20,3	13	25,0	11	18,5	22
Totalt		100	64	100	44	100	119

Tabell 3: Politisk majoritet och vald redovisningsmodell

I kommunerna där majoriteten i kommunfullmäktige innehåfts av både höger- och vänsterblocket bryter 25 procent mot lagstiftningen. Det är fler än i kommunerna där det rört sig om ensidiga majoriteter under hela perioden. Sen är det inte möjligt att uttala sig om vilken majoritet som fanns vid makten när det beslutades om att överge blandmodellen och det föreligger därför en viss osäkerhet. Men det förefaller alltså inte finnas några tydliga samband mellan politisk majoritet och beslutet att överge blandmodellen.

Jakten på samband fortsätter – test av hypoteser

Den deskriptiva statistiken, som består av medelvärdesanalyser och analyser av frekvensfördelning, ger en bild av situationen. Statistiken visar inga tydliga mönster när det gäller politiskt majoritet och redovisningen av pensionsåtagandet. Det är relativt sett fler kommuner med högermajoritet som bryter mot lagstiftningen än kommuner med vänstermajoritet, men skillnaderna är små. Dessutom är det vanligare att kommuner som tillhör gruppen med varierande majoritetsförhållande i kommunfullmäktige bryter mot lagstiftningen. Medan politisk majoritet förefaller sakna betydelse har ekonomin betydelse så till vida att kommunerna som bryter mot lagstiftningen redovisat ett genomsnittligt starkare resultat under de senaste fem åren och dessutom har en högre soliditet. Nästa steg är att pröva om de observerade skillnaderna är statistiskt signifikanta samt styrkan i de observerade skillnaderna.

För att analysera den ekonomiska utvecklingens och ställningens påverkan på valet av redovisningsmodell har ett t-test genomförts. Därigenom prövas om de uppvisade skillnaderna i medelvärden för de fyra ekonomiska måtten är statistiskt signifikanta. Därutöver har Cohens d-faktor beräknats för att mäta styrkan på de förekommande skillnaderna.

	t	Sig. (1-tailed)	Cohens d
Årets resultat	1,725	0,043*	-0,283
Resultat före extraordinära poster	1,362	0,088	-0,224
Soliditet inkl hela pensionsåtagandet	1,959	0,026*	-0,323
Soliditet enligt balansräkningen	2,036	0,022**	-0,334

Tabell 5: Statistiskt test av hypotes 1

De observerade medelvärden för årets resultat under de senaste fem åren för kommuner som bryter mot lagstiftningen och för kommunerna som följer lagstiftningen är tillräckligt stora för att vara statistiskt signifikanta på 90 procents signifikansnivå då det så kallade p-värdet uppgår till 0,043. Till skillnad från årets resultat under de senaste fem åren är skillnaderna i medelvärden för resultat före extraordinära poster inte tillräckligt stora för att vara statistiskt signifikanta. Det innebär att den så kallade nollhypotesen inte kan förkastas, det vill säga att vi kan statistiskt sett inte utesluta att resultat före extraordinära poster saknar betydelse för hur pensionsåtagandet redovisas. Skillnaderna i medelvärde för årets resultat och resultat före extraordinära

poster betyder att när de extraordinära posterna inkluderas förskjuts medelvärdena på ett sådant sätt att skillnaderna inte längre är signifikanta. Precis som den deskriptiva statistiken visade rör det sig om ett positivt netto för de extraordinära posterna både i kommuner som följer lagstiftningen och som bryter mot lagstiftningen, men att nettot är betydligt större i kommunerna som bryter mot lagstiftningen. Det är förklaringen till den förskjutning som sker av medelvärdena.

Medelvärdena för båda soliditetsmått, det vill säga soliditet inklusive samtliga pensionsåtaganden och soliditet enligt balansräkningen, skiljer sig åt mellan kommuner som följer lagstiftningen och som bryter mot lagstiftningen i sådan utsträckning att skillnaderna är statistiskt signifikanta. P-värdet för soliditet inklusive hela pensionsåtagandet är 0,026 vilket betyder att skillnaderna är statistiskt signifikanta på 90 procents signifikansnivå. För soliditet enligt balansräkningen är P-värdet 0,022. Det lägre P-värdet innebär att skillnaderna i medelvärden mellan kommuner som följer lagstiftningen och som bryter mot lagstiftningen är av sådan omfattning att skillnaderna är statistiskt signifikanta på en 95 procentig signifikansnivå. Att skillnaderna för soliditet enligt balansräkningen är större än skillnaderna för soliditet inklusive samtliga pensionsåtaganden betyder precis som framgick av den deskriptiva statistiken att kommunerna som bryter mot lagstiftningen i genomsnitt har något lägre pensionsåtaganden inom linjen än kommunerna som följer lagstiftningen.

P-värdena visar att skillnaderna i medelvärden för tre av de fyra nyckeltalen är tillräckligt stora för att vara statistiskt signifikanta på 90 eller 95 procents signifikansnivå. Men samtidigt som det finns en tradition (inom samhällsvetenskapen) att ägna sig åt signifikanstester finns det anledning att reflektera över vilken betydelse sådana tester har när man studerar totalurval då skillnaderna som förekommer i urvalet som studeras är de faktiskt förekommande skillnaderna i hela populationen. Det finns därför anledning att utvidga analysen och komplettera de genomförda signifikanstesterna. För att göra det har ett mått benämnt Cohens d-faktor använts (Cohen, 1988). Genom Cohens d-faktor mäts skillnaderna mellan medelvärden i förhållande till standardavvikelsen och blir ett uttryck för styrkan på de uppvisade skillnaderna mellan kommuner som bryter mot lagstiftningen respektive följer lagstiftningen². Den tydligaste skillnaden för medelvärdena i de två grupperna utgörs av soliditet enligt balansräkningen (-0,334), men även i det här fallet rör det sig enligt Cohens bestämning om en liten skillnad. Styrkan på

skillnaderna för soliditet inklusive hela pensionsåtagandet är något lägre (-0,323). Cohens d-faktor för årets resultat (-0,283) och resultat före extraordinära poster (-0,224) är ännu lägre än för de båda soliditetsmåten. Cohens d-faktor bekräftar därmed till viss del utfallet av signifikanstesterna och visar att det förekommer skillnader, men att styrkeförhållandena mellan skillnaderna är svaga.

När det gäller den politiska majoritetens påverkan på valet av hur pensionsåtagandet redovisas har ett chi²-test genomförts för att pröva om det finns ett statistiskt signifikant samband mellan frekvensernas fördelning och hur pensionsåtagandet redovisas. Utfallet av testet visar att det inte finns något signifikant samband mellan politisk majoritet i kommunfullmäktige, varken borgerlig eller vänster, och valet att bryta mot lagstiftningen. Kommuner där det varit högermajoritet under mandatperioderna sedan lagstiftningen förändrades är som den deskriptiva statistiken visade förvisso mer benägna att bryta mot lagstiftningen än vänsterstyrda kommuner, men skillnaderna är långt ifrån tillräckligt stora för att vara statistiskt signifikanta och dessutom är det fler kommuner där det varit olika majoriteter sedan blandmodellen infördes som bryter mot lagstiftningen på denna punkt. Det finns således inte stöd för hypotesen att högerstyrda kommuner är mer benägna att bryta mot lagstiftningen än vänsterstyrda kommuner, men då med viss reservation för vad som döljer sig bakom gruppen med olika majoritetsförhållanden i kommunfullmäktige.

	Chi ² -värdet	Asymp. Sig. (1-sided)
Majoritet i kommunfullmäktige de tre senaste mandatperioderna	0,843	0,328

Tabell 6: Statistiskt test av hypotes 2

I nästa avsnitt redovisas en sammanfattning av genomförd analys och därefter redovisas studiens slutsatser.

2) $d = \left(\frac{Ma - Mb}{\sigma} \right)$ Cohen betraktar ett d som överstiger 0,8 som en stor skillnad, ett d som är mellan 0,5–0,79 som en mediumstor skillnad och en skillnad mellan 0,2–0,49 som en liten skillnad (Cohen, 1988). Jag tillämpar samma uppdelning för att mäta styrkan på skillnaderna mellan medelvärdena.

5. Resultat och slutsatser – ekonomin har betydelse

Den deskriptiva statistiken visade att kommunerna som bryter mot lagens krav på hur pensionsåtagandet skall redovisas har en bättre ekonomi än kommunerna som följer lagstiftningen. Såväl årets resultat som resultat före extraordinära poster har under de senaste fem åren varit högre i dessa kommuner. Dessutom har kommunerna som bryter mot lagstiftningen en högre soliditet, både när det gäller soliditet enligt balansräkningen och soliditet inklusive samtliga pensionsåtaganden. Den deskriptiva statistiken påvisar således skillnader mellan kommunerna som bryter mot lagstiftningen och kommunerna som följer lagstiftningen, men det rör sig om relativt små skillnader. Detta bekräftas också av de statistiska testerna. Tre av de fyra måtten som avspeglar den ekonomiska utvecklingen och ställningen uppvisade signifikans, men för två av måtten var det på 90 procents signifikansnivå och för ett av måtten var det på 95 procents signifikansnivå. Cohens d-faktor visar också att det finns skillnader men att styrkan för de observerade skillnaderna är små.

Det redovisade resultatet innebär att hypotesen om att det är kommuner med en stark ekonomisk utveckling och ställning som övergivit blandmodellen både bekräftas och tillbakavisas. Utfallet av de statistiska analyserna visar ju på att det förekommer skillnader mellan kommunerna som bryter mot lagstiftningen respektive följer lagstiftningen men att det är svaga samband och små skillnader. I detta avseende kompletterar den deskriptiva statistiken bilden och visar att kommunerna som bryter mot lagstiftningen har en god ekonomi. Samtidigt gäller det även för många av kommunerna som valt att följa lagstiftningen och en slutsats som kan dras på grundval av dessa observationer är att en relativt sett stark finansiell utveckling och ställning inte förklarar valet av hur pensionsåtagandet redovisas. För då borde kommunerna med den starkaste ekonomiska utvecklingen och ställningen ha övergivit blandmodellen. Så är det inte. Däremot visar vår deskriptiva analys att eko-

nomin totalt sett i kommunsektorn har varit tämligen god under de senaste fem åren, de allra flesta kommunerna befinner sig resultatmässigt – om årets resultat ställs i relation till skatteintäkter och kommunalekonomisk utjämnings – i ett intervall mellan noll och knappt tre procent. Det genomsnittliga resultatet har därmed varit på en sådan nivå att det rymt en förändrad redovisning av pensionerna och därmed högre kostnader i resultaträkningen utan att skapa obalans.

Resultatet tyder på att det finns många andra omständigheter än den ekonomiska utvecklingen och ställningen som har betydelse för hur pensionsåtagandet redovisas. Det innebär att det är möjligt att företrädarna för kommunerna gör bedömningen att vikten av god redovisning och en redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder är tillräckligt viktigt för att bryta mot gällande lagstiftning. Denna studie har emellertid inte inriktats på att kartlägga motiven som de kommunala företrädarna fört fram och det finns således inte underlag för att utvidga detta resonemang. Därför nöjer jag mig med att påtala att argumenten om god redovisning och en redovisning på bokföringsmässiga grunder kan ha vägt tungt när redovisningsmodell för pensionsåtagandet valts, men då framförallt i kommuner med en gynnsam ekonomisk utveckling och ställning. Mönstret är också tydligt i det avseendet att det är ett fåtal kommuner som inte redovisar samlade överskott under de senaste åren som övergivit blandmodellen. Slutsatsen blir därmed att en god ekonomi kan betraktas som en förutsättning för att överge blandmodellen snarare än en förklaring.

Ekonomin är alltså en förutsättning, men valet av hur pensionsåtagandet redovisas avgörs i slutändan av andra mekanismer. Den politiska majoriteten förefaller inte vara en sådan mekanism utan saknar till synes helt betydelse. Det är både kommuner med högermajoritet och vänstermajoritet som valt att överge blandmodellen och det sker i ungefär likartad utsträckning. Utfallet innebär att det finns en del kommuner med en vänstermajoritet som valt att avvika från de regler och riktlinjer som partikamraterna på rikspanet utarbetat och infört. Det tyder på att frågan saknar starka ideologiska och partipolitiska inslag. Frågan präglas istället av ett pragmatiskt förhållningssätt där omständigheterna för den enskilda kommunen eller uppfattningarna bland personerna i ledande ställning har betydelse snarare än den politiska majoriteten. Det innebär att den uppställda hypotesen om att det skulle vara kommuner med högermajoritet som övergivit blandmodellen har falsifierats.

Medan politisk majoritet saknar betydelse har ekonomin betydelse. Re-

sultatet när det gäller ekonomin är som tidigare nämnts emellertid inte entydigt, hypotesen både bekräftas och tillbakavisas beroende på hur man väljer att förhålla sig till resultatet. Vilka de övriga förklaringarna är till varför ett antal kommuner valt att överge blandmodellen ligger inte inom ramen för denna undersökning, utan det fordras fler och djupare (fall)studier för att kunna besvara frågan.

6. Redovisningens betydelse och utvecklingen framöver

Valet av hur pensionsåtagandet redovisas kan ha stor betydelse för enskilda kommuner eftersom det kan vara ett problem om beslut fattats på grundval av information i exempelvis budgetdokument, årsredovisning och andra centrala dokument som inte ger en rättvisande bild av situationen. Att bryta mot blandmodellen med motiv som att skapa en rättvisande bild och förhindra en överkonsumtion kan därför vara högst relevant utifrån beslutsfattarnas perspektiv. Det handlar om att förbereda kommunen så att det finns kapacitet att möta framtida pensionsavgångar utan att behöva minska resurstilldelningen till verksamheterna och därmed försämra den kommunala servicen. I detta avseende är situationen med en varierande praxis speciell, argumenten och motiven för att överge blandmodellen är att skapa en rättvisande redovisning där alla framtida åtaganden klarläggs och beslutet att bryta mot blandmodellen kan därmed betraktas som en form av ansvarstagande. Men även om intentionerna förefaller vara goda är det frågan om det är förenligt med god redovisningssed att bryta mot blandmodellen. Samtidigt är det naturligtvis viktigt att framhålla att en förändring av redovisningen, det vill säga sättet att beskriva verksamheten i en organisation, och därigenom förändra ekonomin är en högst kortsiktig åtgärd. Införandet av blandmodellen innebär ju som bekant en förbättring för stunden, men på sikt har det naturligtvis ingen betydelse hur kostnaderna fördelas över tid utan i slutändan handlar det om att utbetalningarna måste genomföras någon gång i framtiden.

Den stora frågan är emellertid vad som kommer att hända framöver när vi nu återigen befinner oss i en lågkonjunktur. Det dilemma som tvingade fram blandmodellen under 1990-talet har ju till viss del återigen uppstått när många kommuners ekonomi snabbt försämrats som en följd av dramatiskt vikande skatteintäkter. För ett flertal av dessa kommuner blir det problematiskt att klara balanskravet under kommande år. Frågan är hur den ekonomiska utvecklingen kommer påverka situationen framöver. Kommer be-

slutsfattarna, för att använda Brorströms (1997 och 1998) begreppsapparat, åter att intervensera och anpassa redovisningen till rådande omständigheter? Kommer rejäla besparingar genomföras eller kommer ännu mer resurser att tillföras kommunsektorn? Eller kommer balanskravet gröpas ur (alltför många klarar helt enkelt inte av ambitionsnivån eller så negligeras kravet)? Utgången är inte given, men att döma av den debattartikel Alliansregeringens fyra partiledare skrev (DN debatt, 2009-04-07) våren 2009 är – vid sidan av att ytterligare resurser kommer att skjutas till kommunsektorn – en översyn av balanskravet och andra aktuella redovisningsfrågor att vänta. Det bekräftades också en dryg vecka senare när regeringen överlämnade kompletteringspropositionen (Prop. 2008/2009:100) till riksdagen. Denna gång förefaller det alltså bli tal om en revidering av balanskravet snarare än en förändring av hur olika åtaganden skall redovisas och hur kostnader skall fördelas. Samtidigt visar det sig nu att balanskravet inte utgjort en tillräckligt hög ambitionsnivå. Kravet har helt enkelt varit otillräckligt under högkonjunkturen och är därför problematiskt att tillämpa i den lågkonjunktur som nu råder. Utvecklingen och den rådande situationen aktualiserar på det hela taget frågan om balanskravets ändamålsenlighet som styrinstrument.

Referenser

Brorström, Björn, 2007. Den finansiella redovisningens utveckling och kvalitet – om onödiga störningar och bristande aktualitet. I Siverbo, Sven, Lena Andersson-Filé, David Karlsson och Viveka Nilsson (red), *Demokratisk och effektiv styrning: En antologi om forskning i offentlig förvaltning*. Danmark: Scangraphic.

Brorström, Björn, 1998. Accrual accounting, politics and politicians. *Financial accountability & management*, vol 14 nr 4:(319-333).

Brorström, Björn, 1997. *För den goda redovisningsseden*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Pierre Donatella och Hans Petersson, 2008. *Klargörande av buruvida Västra Götalandsregionen har god ekonomisk hushållning*. Utvärderingsserien Västra Götaland rapport nr 27.

Brorström, Björn, Pierre Donatella och Hans Petersson, 2007. *Allt om kommuners årsredovisning*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Ola Eriksson och Anders Haglund, 2008. *Kommunal Redovisningslag: beskrivning och tolkning*. Lund: Studentlitteratur.

Cohen, Jacob 1988. *Statistical power analysis for the behavioural sciences*, Hillsdale New Jersey, Lawrence Erlbaum Associates.

Falkman, Pär och Torbjörn Tagesson, 2008. Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian journal of management*, vol 24:(271–283).

Fihn, Glenn, 2005. *Normer och reformer: Den landkommunala och stadskommunala budgetens och redovisningens historia 1862–1968*. Göteborg: Kompendiet.

Gustavsson, Andreas och Stefan Laang, 2007. *Prat och handling – en studie om kommunernas pensionsredovisning*. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapportserie nummer 95.

Johansson, Tobias, 2006, *Förvaltningens gräns mot marknaden: om mekanismer bakom och effekter av kommunens marknadsutnyttjande*. Förvaltningshögskolans avhandlingsserie: Göteborgs universitet.

Karlsson, David, 2003. *En chimär av endräkt. Ideologiska dimensioner i kommunal kulturpolitik*. Förvaltningshögskolans avhandlingsserie: Göteborgs universitet.

Skærbæk, Peter, 2005. Annual reports as interaction devices: the hidden constructions of mediated communication, *Financial Accountability & Management*, vol 21 nr 4:(385–411).

Stalebrink, Odd, 2007. An investigation of discretionary accruals and surplusdeficit management: evidence from Swedish municipality. *Financial Accountability & Management*, vol 23 nr 4:(441–457).

Övrigt

Dagens Nyheter 2009-04-07, debattartikel. Stödpaket till kommunerna ger tillskott på 17 miljarder.

Kommunal ekonomi 2004 nr 3:(16–17). Linköping och Vara tar strid mot blandmodellen.

Kommunal ekonomi 2006 nr 6:(26–27). Monstret pensionsskulden skapas av stelbent redovisning.

Kommunal ekonomi 2007 nr 1:(12). Pensionsskulden ingen sagofigur – men fondering minskar risken.

Kommunal ekonomi 2007 nr 2:(14). Principen ”pensionernas framtida kostnader” är orimlig.

Kommunal ekonomi 2007 nr 3:(19–20). Pensionsåtagandet kan inte jämföras med dagis.

Länsrätten i Vänersborg, dom i mål nr 3348–04.

Prop. 2008/2009:100, *2009 års ekonomiska vårproposition*.

Kommunforskning i Västsverige, KFi, är en organisation som bedriver forskning inom området ekonomi och organisation i kommuner och landsting.

Verksamheten utgår ifrån ett samarbetsavtal mellan kommuner och landsting i Västsverige och Göteborgs universitet. Syftet med samarbetsavtalet är att initiera forskning inom det nämnda området och därmed bidra till att skapa en stark forskningsmiljö.

■ ■ ■ REDOVISNING
ORGANISERING
STYRNING



**KommunForskning
i Västsverige**

Pilgatan 19A
411 22 Göteborg
Tel 031-786 59 00
Fax 031-773 59 09
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se