

Resultat- utjämnings- reserver i kommuner och landsting

– en praxisundersökning

Pierre Donatella

Under medverkan av:

Björn Jägesten och Hans Petersson

Resultatutjämningsreserver i kommuner och landsting

– en praxisundersökning

Pierre Donatella

Under medverkan av: Björn Jägesten
och Hans Petersson

KFi-rapport nr 128

ISBN 978-91-87454-21-9
© KFi tillsammans med författarna 2014
KFi – Kommunforskning i Västsverige
c/o Göteborgs universitet
Box 665
405 30 Göteborg
Tel 031-786 59 00
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se

Förord

Kommuner och Landsting har fr o m 2013 via en förändrad lagstiftning fått möjligheten att använda sig av en resultatutjämningsreserv (RUR) i sina balanskravsutredningar. Syftet från lagstiftningens sida är att man utifrån balanskravet ska ges möjlighet att utjämna skatteintäkterna över en konjunkturcykel. Till vissa delar är regelverket runt detta fastlagt, men det finns också en relativt stor lokal handlingsfrihet om hur detta kan hanteras i praktiken.

Det är därför intressant att studera hur praxistillämpningen har utvecklats så här lång. Många kommuner och landsting har också signalerat att de känner en viss osäkerhet om hur riktlinjerna för användningen av RUR bör utformas. SKL:s målsättning med denna praxisstudie är att få kunskap om hur tillämpningen blivit. Ambitionen är också att studien ska kunna fungera som underlag till vidareutvecklingen av lokala riktlinjer och praktisk tillämpning i kommuner och landsting.

Praxisstudien har genomförts av Pierre Donatella, Hans Petersson och Björn Jägesten samtliga knutna till Kommunforskning i Västsverige. Anders Nilsson har varit projektledare på SKL. Slutsatser och kommentarer i studien svarar författarna för.

Vi vill också tacka de kommuner och landsting som medverkat till att denna studie kunnat genomföras.

Stockholm i oktober 2014

Lennart Hansson

Sveriges Kommuner och Landsting

Innehåll

1. Inledning	7
Bakgrund	7
RUR – frivilliga och tvingande inslag	10
Rapportens syfte och metod	13
Rapportens disposition	14
2. Kommunernas lokala riktlinjer för RUR	15
Allmänt om riktlinjerna och deras förekomst	15
Riktlinjer för reservering	17
Riktlinjer för disponering	20
3. Kommunernas tillämpning av RUR	24
Reserverade och disponerade medel	24
RUR i budget och årsredovisning	26
<i>Balanskravsutredning</i>	27
<i>Redovisning av reserverade medel</i>	31
<i>Variérande transparens</i>	32
4. RUR i landstingen	33
Riktlinjer för RUR i landstingen	33
Tillämpningen av RUR i landstingen	34
5. Sammanfattning och avslutande reflektioner	36
Utformning och tillämpning av lokala riktlinjer	36
Regler, bedömningar och handlingsutrymme	37
Budget och redovisning	37
Möjligheter till utveckling och förbättring	38
Referenser	41

1. Inledning

Från och med 2013 års bokslut har kommuner och landsting haft möjlighet att tillämpa en så kallad resultatutjämningsreserv (RUR). Det är ett instrument som skall användas för att jämna ut skatteintäkterna över en konjunkturcykel, och därigenom bidra till att skapa stabilare planeringsförutsättningar för verksamheterna i kommuner och landsting.

Bakgrund

Den ekonomiska förvaltningen i kommuner och landsting har sedan länge varit föremål för någon form av statlig styrning och kontroll, men det var först på 1950-talet som det lagstiftades i frågan (Bergevörn och Olson, 1987; Brorström et al., 2005; Fihn, 2005). Regelverket som tillämpas idag består av en allmänt hållen bestämmelse om god ekonomisk hushållning (KL 8:1) och ett skarpt krav på ekonomisk balans (KL 8:5).

Bestämmelsen om god ekonomisk hushållning introducerades i samband med den nya kommunallagen 1992. Den närmare innebörden av vad som utgör en god ekonomisk hushållning har varit föremål för behandling vid ett antal tillfällen sedan bestämmelsen trädde i kraft. Men redan i förarbetena till lagen angavs att det inte var meningsfullt eller ens möjligt att på ett uttömmande sätt definiera vad som utgör en god ekonomisk hushållning (Prop. 1990/91:117 s. 119 och s. 211). Istället framhölls att ”bestämmelsen (...) bör ha karaktären av en ändamålsregel” (Prop. 1990/91:117 s. 110). Denna ändamålsregel understryker att offentliga medel skall användas på ett effektivt och säkert sätt samt att varje generation skall bära kostnaderna för den kommunala service som konsumeras. I ett normalfall innebär det att potentialen att i framtiden tillhandahålla service på samma nivå måste garanteras utan ett högre skatteuttag (SOU 2001:76 s. 206). I praxis har resonemanget ofta kommit att översättas till en tumregel om att ett överskott på två procent av skatteintäkterna samt statsbidragen och utjämnningen är tillräckligt för att över tid bibehålla servicepotentialen (Donatella et al., 2007). Tankegången som ligger till grund för det så kallade tvåprocentsmålet är att en kommun

eller ett landsting då förutsätts ha möjlighet att finansiera framtida reinvesteringar utan att öka skuldsättningsgraden. Avskrivningarna baseras på historiska anskaffningsvärden och givet att en viss inflation och kvalitetshöjning förekommer så kommer en diskrepans uppstå mellan kostnaderna som årligen redovisas för avskrivningarna och värdet för att återanskaffa tillgångarna. Ett finansiellt resultat som inte tar hänsyn till denna omständighet skulle på sikt medföra en ökad skuldsättningsgrad och ökade finansiella kostnader. Det skulle i sin tur medföra att utrymmet för verksamhetens kostnader minskar och därigenom försämra potentialen att tillhandahålla service till kommande generationer. Sett i ett längre perspektiv fordras således ett resultat som åtminstone täcker framtida reinvesteringar men också den del av pensionsåtagandet som inte redovisas i balans- och resultaträkningen. Gör resultatet inte det, sett över en längre period, står det i en normalsituation i strid med generationsprincipen och därmed också bestämmelsen om god ekonomisk hushållning (jmf. SOU 2001:76; Prop. 2003/04:105; Donatella, 2010).

Kravet på ekonomisk balans, eller balanskravet som regeln kommit att benämnas, trädde i kraft 2000. Införandet av kravet var en direkt konsekvens av den statsfinansiella krisen som ägde rum under början och mitten av 1990-talet (Brorström, 1997). Krisen innebar att besparingar riktades mot kommuner och landsting vars ekonomiska förvaltning vid den här tidpunkten utgick endast från den allmänt hållna bestämmelsen om god ekonomisk hushållning. Den dåvarande regeringen gjorde bedömningen att bestämmelsen inte var tillräcklig för att styra och kontrollera kommunernas och landstingens ekonomiska förvaltning i kristider och därför kom balanskravet att införas och bli en tydlig spärregel som markerade att det inte var tillåtet att budgetera och redovisa underskott. Även om balanskravet fått ett starkt genomslag och ofta blivit styrande får man inte glömma bort att det handlar om en lägstanivå för det finansiella resultatet. På längre sikt är ett nollresultat, precis som tidigare fört resonemang visar, inte tillräckligt för att kommuner och landsting skall kunna upprätthålla en god ekonomisk hushållning.

Medan formulering om att ”budgeten skall upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna” funnits med sedan balanskravet trädde i kraft har reglerna för att mäta balanskravsresultat och återställa balanskravsunderskott varierat. Den senaste förändringen skedde som en direkt konsekvens av finanskrisen hösten 2008 och de effekter som krisen förväntades få. Vikande skatteprognoser innebar att många kommuner och landsting befarade att de skulle få svårigheter att uppfylla balanskravet och i den allmänna debatten började

det talas om att kravet hade skapat så kallade ”inlåsnings effekter” (se t.ex. SOU 2011:59 s. 130). Vad som avsågs var att sektorn, enligt resultaträkningen sätt att mäta kostnader och intäkter, hade redovisat betydande överskott under en längre period. Men till följd av huvudprincipen om att underskott skall återställas ansågs dessa överskott inte vara möjliga att använda för att överbrygga lågkonjunkturen som kommuner och landsting då stod inför – medlen var inlåsta i eget kapital för att använda debattens terminologi.¹ Lösningen på problematiken med att medel inte tilläts föras mellan olika redovisningsår blev RUR. Tanken är att överskott skall kunna reserveras i RUR under högkonjunkturer, då skatteintäkterna ökar ordentligt, för att sedan användas för att täcka underskott under lågkonjunkturer, då skatteintäkterna minskar eller endast måttligt ökar.

Att det handlar om att utjämna variationer i skatteintäkterna över en konjunkturcykel är en omständighet som explicit anges i kommunallagen (8:3 d). Det framgår också tydligt av lagens förarbeten (SOU 2011:59: Prop. 2011/12:172). Den bakomliggande tanken är alltså att det rådande konjunkturläget inte kan tillåtas påverka resurstilldelningen till verksamheterna i alltför hög utsträckning. Behovet av servicen som kommuner och landsting tillhandahåller minskar i regel inte i en lågkonjunktur, utan det kan snarare vara tvärtom för vissa delar av verksamheten. Dessutom framstår det inte som ändamålsenligt att behöva göra tillfälliga nerdragningar i verksamheten som sedan måste byggas upp igen när lågkonjunkturen är över. Genom RUR finns nu ett instrument för att jämna skatteintäkterna ut över tid och därmed skapa stabilare planeringsförutsättningar för kommuner och landsting (jmf. SOU 2011:59; Prop. 2011/12:172; SKL, 2013).

1) Iakttagelsen berör onekligen en betydelsefull aspekt, sen går det att diskutera huruvida ”inlåsnings effekter” är ett relevant begrepp och om denna inlåsnings effekt som upplevdes i sektorn uppstod till följd av regelverket. Till att börja med hade det sedan tidigare klargjorts att kommuner med en stark finansiell ställning kunde använda det som ett synnerligt skäl för att underbalansera budgeten och därmed ta i anspråk överskott som upparbetats under tidigare år (se Prop. 2003/04:105 s. 21). Så i den mån inlåsnings effekter uppstod i dessa kommuner kan det berott på en ovilja att underbalansera budgeten och därmed redovisa underskott i resultaträkningen eller att kunskaperna om regelverket var begränsade. För kommuner med en svag finansiell ställning fanns däremot ingen möjlighet att underbalansera budgeten. Men att tala om inlåsnings effekter för dessa kommuner är inte alltid relevant eftersom många saknar ackumulerade överskott om hela pensionsåtagandet inkluderas.

RUR – frivilliga och tvingande inslag

Det är upp till varje kommun och landsting att avgöra om RUR skall tillämpas. För de kommuner och landsting som har för avsikt att tillämpa RUR förekommer både tvingande och frivilliga inslag. En förutsättning för att RUR skall få tillämpas är att riktlinjerna för god ekonomisk hushållning även omfattar hanteringen av RUR (KL 8:1). Vidare fastställs det i kommunallagen (8:3 d) en undre gräns för när medel får reserveras i RUR. För kommuner och landsting med en positiv soliditet inklusive hela pensionsåtagandet anges att medel får reserveras ”(...) med högst ett belopp som motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat (...) eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar som överstiger en procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning”. För kommuner och landsting med en negativ soliditet inklusive hela pensionsåtagandet är gränsen satt till två procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Precis som det konstateras i lagens förarbeten bör gränserna för reservering utgå från lokala behov och förutsättningar (SOU 2011:59; Prop. 2011/12:172). Ta t ex en kommun som får reservera allt över en procent av resultatet och väljer att göra det samtidigt som man står inför stora investeringsbehov under kommande. Om de stora investeringsutgifterna sedan sammanfaller med att medlen från RUR disponeras kommer det påfresta kommunens likviditet och föranleda att nya lån måste tas upp. Konsekvensen blir att mer finansiella kostnader tillkommer och att utrymme för verksamhetens kostnader minskar. Sådana omständigheter måste vägas in och RUR behöver därför ses i ett större perspektiv, som en del i arbete med god ekonomisk hushållning. Då är frågan om det är tillräckligt att ackumulera endast en eller två procent av resultatet i eget kapital och låta övriga överskott vara en del av eget kapital som används i enlighet med RUR. För en kommun med begränsade investeringsbehov under kommande år kan det kanske räcka. För kommuner med större investeringsbehov kan det däremot se annorlunda ut.

Några ytterligare krav finns inte på kommuner och landsting vad gäller reservering av medel i RUR. Däremot klargörs i förarbetena att reserveringarna i RUR inte får vara följderna av att dagens generation av skattebetalare har överbeskattats (SOU 2011:59; Prop. 2011/12:172). Det konstateras därför att de lokala riktlinjerna för RUR lämpligtvis kan innehålla ett maximalt belopp för hur mycket som RUR totalt sett får uppgå till. En rimlig övre gräns anses vara fem procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning (SOU 2011:59 s. 216). Att en övre gräns skall anges i de lokala rikt-

linjerna föreslås även i den idéskrift som Sveriges kommuner och landsting (SKL) tagit fram om RUR (SKL, 2013).

När det gäller disponeringen av medel från RUR finns inga explicita lagkrav, däremot en del vägledande resonemang från förarbetena. Tanken är som tidigare nämnts att medel skall användas för att jämna ut skatteintäkter över en konjunkturcykel. Rent praktiskt innebär det att medel kan användas både i budget och bokslut för att helt eller delvis täcka balanskravsunderskott i en lågkonjunktur. Så här handlar det om att definiera när en lågkonjunktur inträffar. I lagens förarbeten görs det med hjälp av skatteunderlagsprognosen för riket. Baserat på resonemangen i utredningen (SOU 2011:59) anges det i propositionen (2011/12:172) att om skatteunderlagsprognosen över- eller understiger det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling kan fungera som ett riktmärke för när medel får disponeras från RUR. I SKL:s idéskrift föreslås det omsättas till lokala riktlinjer som anger att balanskravsunderskott helt eller delvis kan täckas när skatteunderlagsprognosen för ett enskilt år faller under det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling (SKL, 2013 s. 12). Vidare skall nämnas att det både i förarbeten och i idéskriften också förs resonemang om att de lokala riktlinjer bör ta upp hur medlen från RUR får disponeras. Eftersom det på förhand är svårt att veta hur lång och djup en lågkonjunktur blir menar SKL (2013) att det bör finnas en viss försiktighet med hur mycket medel som disponeras från RUR vid ett tillfälle. Exemplet som ges är att gränser kan sättas för hur stora belopp som får disponeras från RUR första och andra året under en lågkonjunktur.

Några krav på att RUR skall hanteras i budgeten finns inte. I författningskommentarerna till lagstiftningen anges emellertid att det är lämpligt att i budgeten fatta beslut om medel som reserveras i och disponeras från RUR (Prop. 2011/12:172). Enligt SKL:s idéskrift (SKL, 2013) är det också rimligt att en balanskravsutredning upprättas i budgeten. På så sätt tydliggörs vilka effekterna blir för årets balanskravsresultat efter att medel reserverats till eller disponerats från RUR.

I årsredovisningen skall en del obligatorisk information lämnas om den ekonomiska förvaltningen. Sedan tidigare skall förvaltningsberättelsen innehålla en utvärdering av mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Nu skall även en utredning göras av den ekonomiska ställningen (KRL 4:5). Dessutom har det tillkommit ett explicit krav på att en balanskravsutredning skall upprättas (KRL 4:3 a). I tabell 1 nedan finns en uppställning av balanskravsutredningen som bygger på resonemangen från lagens förarbeten (SOU

2011:59; Prop. 2011/12:172) och den idéskrift som SKL tagit fram (SKL, 2013).

Tabell 1. Uppställningsform för balanskravsutredningen

Årets resultat

Samtliga realisationsvinster

Vissa realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet

Vissa realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet

Orealiserade förluster i värdepapper

Återföring av orealiserade förluster i värdepapper

Årets resultat efter balanskravsjusteringar

Medel till RUR

Medel från RUR

Synnerliga skäl

Årets balanskravsresultat

Som framgår av tabellen ovan finns tre olika resultatnivåer. Årets resultat hämtas från resultaträkningen och är det resultatmått som justeras. I ett första steg görs justeringar för vissa intäkter och kostnader enligt vad som anges i kommunal redovisningslag (4:3 a) och då erhålls ”årets resultat efter balanskravsjusteringar”. I ett andra steg finns möjlighet att justera för synnerliga skäl. Såsom regelverket kring balanskravsutredningen ser ut finns det möjlighet att budgetera med synnerliga skäl (KL 8:4) eller att i efterhand, i samband med bokslutet, hänvisa till synnerliga skäl för att exkludera vissa kostnader (KL 8:5 b). Att hänvisa till synnerliga skäl bör emellertid inte vara vanligt förekommande eftersom det måste vara mycket väl motiverat och dessutom förenligt med god ekonomisk hushållning (Prop. 1996/97:52; Prop. 2003/04:105). Vidare skall medel som förts från eller till RUR tas upp här (KRL 4:3). När justeringar gjorts för dessa poster erhålls ”årets balanskravsresultat”. Om detta resultat är positivt har kommunallagens definition på ekonomi i balans uppnåtts. Är årets balanskravsresultat negativt skall det återställas inom tre år (KL 8:5 a).

Utöver att redovisningen i balanskravsutredningen skall RUR även redovisas i balansräkningen. Som framgår av tabellen nedan skall RUR redovisas som en delpost under eget kapital (KRL 5:2).

Tabell 2. Redovisning av RUR i balansräkningen

A. Eget kapital

- I. Årets resultat
- II. Resultatutjämningsreserv (RUR)
- III. Övrigt eget kapital

RUR var för första gången möjligt att tillämpa i 2013 års bokslut. Det var då tillåtet att reservera medel i RUR för 2013 men också retroaktivt för perioden 2010–2012 (Prop. 2011/12:172). Vid retroaktiva reserveringar gäller samma regler som för RUR i övrigt. Det innebär att varje år skall behandlas enskilt och hanteras utifrån de lokala riktlinjerna och med en- eller tvåprocentsregeln som en lägsta gräns för när reserveringar får göras. Konsekvensen av de retroaktiva reserveringarna blev att det omgående fanns möjlighet att disponera medel från RUR i 2013 års bokslut.

Rapportens syfte och metod

Lagstiftaren har, precis som beskrivningen ovan visar, i stora delar överlämnat till kommuner och landsting att själva besluta om hanteringen av RUR, framförallt när det gäller disponeringar av medlen som har reserverats i RUR. Det enda som anges i lagstiftningen är att det skall finnas lokala riktlinjer och dessutom har en undre gräns satts för när det är tillåtet att göra reserveringar till RUR. För kommuner och landsting som använder RUR tillkommer en del obligatorisk information som skall lämnas i årsredovisningen.

Kunskaperna om RUR är begränsade. Det är okänt hur de lokala riktlinjerna för RUR är utformade. Det är också okänt hur RUR tillämpas i praktiken och på vilket sätt det hanteras i budget och årsredovisning. Mot bakgrund av det är syftet med föreliggande rapport att kartlägga de lokala riktlinjerna för RUR samt tillämpningen, budgeteringen och redovisningen av RUR. Vår förhoppning är att vi därigenom kan bidra till en konstruktiv diskussion om och utveckling av arbetet med RUR i kommuner och landsting.

Studien har genomförts i två steg. I det första steget genomfördes en enkätundersökning. En webbenkät, som innehöll fem frågor om RUR och god ekonomisk hushållning, skickades till ekonomicheferna i samtliga kommuner och landsting. En fråga handlade om lokala riktlinjer för RUR hade antagits av fullmäktige och en annan fråga om reserveringar hade gjorts till

RUR. Efter två påminnelser skickade vi vid upprepade tillfällen e-post där vi bad om svar på frågan om RUR tillämpades. Totalt fick vi in svar från 278 av 289 kommuner respektive 18 av 21 landsting.² Kartläggningen täcker således in merparten av sektorn, närmare bestämt 96 procent av kommunerna och 86 procent av landstingen. Det bedömdes därför inte nödvändigt att göra någon bortfallsanalys.

I det andra steget genomfördes dokumentstudier i kommunerna och landstingen som antagit riktlinjer för RUR. Dokumenten där riktlinjerna för RUR återfanns studerades tillsammans med budget och årsredovisning. Sammantaget handlade det om 146 kommuner och 5 landsting som tillämpar RUR. Ett internbortfall på 8 kommuner och 1 landsting förekommer till följd av att vi inte erhöll nödvändiga dokument. Det innebär att studien baseras på dokument från 138 kommuner och 4 landsting.

Vid dokumentstudien har vi använt oss av en kodmall. Den har fastställts, prövats och reviderats flera gånger om. Till slut fick vi fram en kodmall som gjorde det möjligt att dela upp dokumenten mellan oss och samtidigt garantera en samstämmighet vad gäller kodningen.

Rapportens disposition

Merparten av rapporten behandlar RUR i kommunerna eftersom det är mer vanligt förekommande där än i landstingen. I det kommande kapitlet, kapitel 2, beskrivs de lokala riktlinjerna för RUR i kommuner. I kapitel 3 beskrivs tillämpningen, budgeteringen och redovisningen av RUR i kommuner. I kapitel 4 beskrivs RUR i landstingen. I det avslutande kapitlet, kapitel 5, återfinns en sammanfattning av studiens resultat och några reflektioner kring dessa.

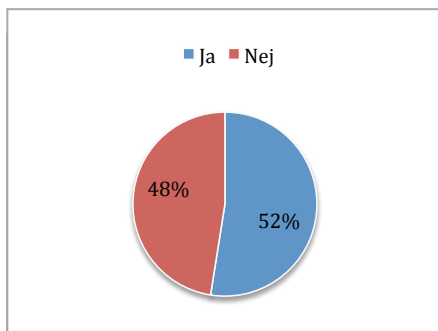
2) Gotland har räknats som landsting.

2. Kommunernas lokala riktlinjer för RUR

Allmänt om riktlinjerna och deras förekomst

I drygt hälften av landets kommuner har fullmäktige fattat beslut om lokala riktlinjer för RUR. Till detta kan också läggas att fler kommuner sannolikt kommer anta riktlinjer under kommande år. Den indikationen ger svaren i enkätundersökningen som vi genomfört med ekonomicheferna i kommuner och landsting. Precis som framgår av diagram 2 nedan så är det nästan en fjärdedel av ekonomicheferna i kommunerna, som vid 2013 års bokslut valt att inte anta lokala regelverk för RUR, som bedömer det som troligt att kommunen i framtiden kommer göra det.

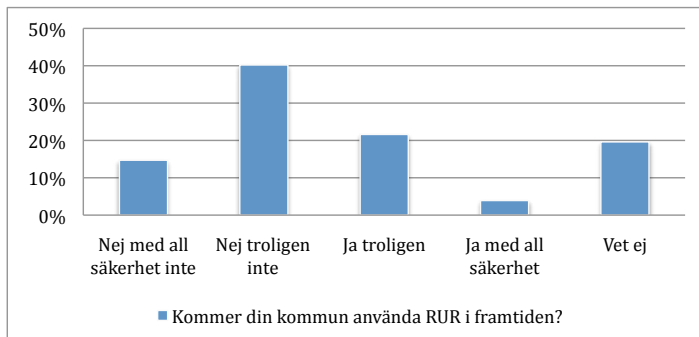
Diagram 1. Antagit riktlinjer för RUR (n 278)



Vid sidan av RUR förekommer andra former av resultatutjämnning. Det ligger emellertid inte inom ramen för föreliggande studie att kartlägga detta. Vi nöjer oss därför med att konstatera att det finns ett antal kommuner som utvecklat egna lösningar för att hantera svängningar i ekonomin. Det framkom i kommentarer till den genomförda enkätundersökningen men det

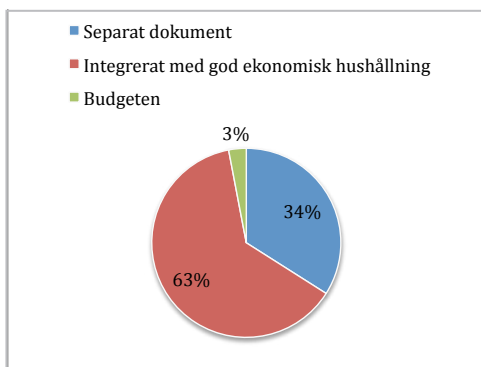
är också något som vi stött på i andra studier och vid genomförandet av finansiella analyser.

Diagram 2. Framtidsbedömning av ekonomicheferna i kommuner där RUR inte tillämpas (n102)



Riktlinjerna som antagits för RUR uppvisar både likheter och skillnader. Till att börja med är det två olika upplägg som dominerar när det gäller var riktlinjerna har placerats. Vanligast är att riktlinjerna återfinns i ett dokument som också rymmer resonemang om och målsättningar för god ekonomisk hushållning. Det är mot bakgrund av lagstiftningen, förarbetena och SKL:s idéskrift, där det tydlig markeras att det måste finnas en tydlig koppling mellan god ekonomisk hushållning och RUR, ett upplägg som framstår som ändamålsenligt. Näst vanligast är att riktlinjerna för RUR återfinns i ett separat dokument. Det förekommer också att riktlinjerna placerats i budgeten men det är som framgår av nästa diagram relativt ovanligt.

Diagram 3. Placering av riktlinjer för RUR (n 138)



De lokala riktlinjerna innehåller en kortare sammanfattning av lagstiftarens intentioner med RUR. Någon ytterligare precisering av syftet med RUR i den enskilda kommunen förekommer inte. Det anges således att RUR skall skapa förutsättningar för att utjämna variationer i skatteintäkterna och därigenom bidra till stabilare planeringsförutsättningar för verksamheterna. Fokus är alltså på intäktssidan och de tillfälliga dämpningarna som kan uppstå i en lågkonjunktur. Samtidigt som detta fastslås förekommer formuleringar i de lokala riktlinjerna som öppnar upp för att RUR kan komma att fylla helt andra funktioner än att överbrygga tillfälliga intäktsdämpningar. Vi återkommer till det vid beskrivningen av de lokala riktlinjerna för när medel får disponeras från RUR.

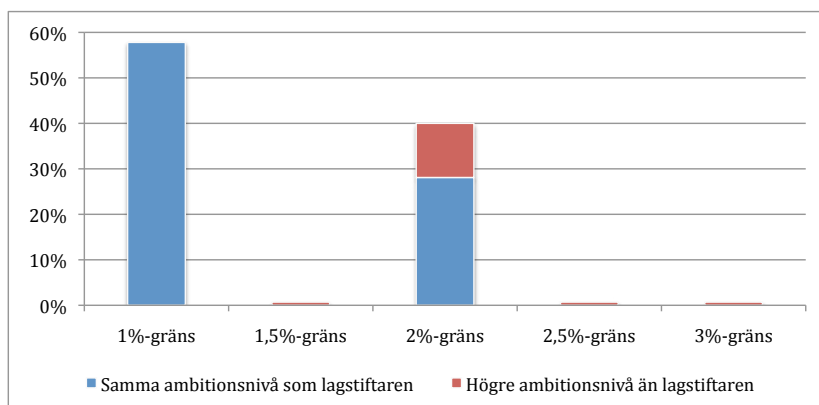
Riktlinjer för reservering

Vi kan konstatera att de lokala regelverken skiljer sig åt i detaljeringsgrad och ambitionsnivå för när medel får reserveras i och disponeras från RUR. När det gäller reserveringar innehåller riktlinjerna i nästan samtliga kommuner en gräns som anger vilken nivå det lägsta av årets resultat efter balanskravsjusteringar och årets resultat skall uppgå till innan medel får reserveras. Antingen förekommer en explicit angivelse av vilken gräns som tillämpas eller så förekommer resonemang som klargör vilken undre gräns som angivits i lagstiftningen. Det är endast i 3 av de 138 kommuner som antagit lokala riktlinjer för RUR där sådana uppgifter helt saknas.

Det är tydligt att den undre gräns lagstiftaren satt har fått stort genomslag. 84 procent av kommunerna tillämpar lagstiftarens ambitionsnivå om ett resultat på en eller två procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Knappt 14 procent av kommunerna som antagit riktlinjer har en högre ambitionsnivå medan det för 2 procent av kommunerna, dvs. tre stycken, inte framgår av de lokala riktlinjerna vilken ambitionsnivå som gäller. De tre kommunerna det rör sig om har gjort reserveringar i RUR under perioden. I två fall står det klart att lagens krav har följts och i ett fall går det inte att avgöra. Det beror på att reserveringar redovisas i en samlad post trots att reserveringar skett för fler än ett år. Vi återkommer till denna problematik i det följande, för det var något som förekom i ett stort antal kommuner.

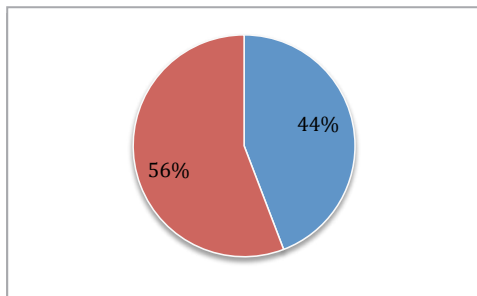
De tillämpade gränserna som framkommer i riktlinjerna redovisas i diagrammet nedan. Som framgår av tabellen har kommunerna med en högre ambitionsnivå företrädesvis valt att sätta gränsen för när reservering får ske till två procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning, detta trots att man har en positiv soliditet inklusive hela pensionsåtagandet och därmed hade kunnat tillämpa enprocentsregeln. Andra höjningar av ambitionsnivån för resultatet förekommer också men de är jämförelsevis ovanliga. Till detta kommer också att ett fåtal kommuner valt att komplettera resultatgränsen med ytterligare någon gräns som skall nås för att medel skall få reserveras i RUR. Exempelvis förekommer krav på att de finansiella målen skall vara uppfyllda eller att en viss nivå skall nås för nyckeltalen soliditet eller självfinansieringsgrad av investeringar.

Diagram 4. Resultatgränser för när medel får reserveras i RUR (n 135)



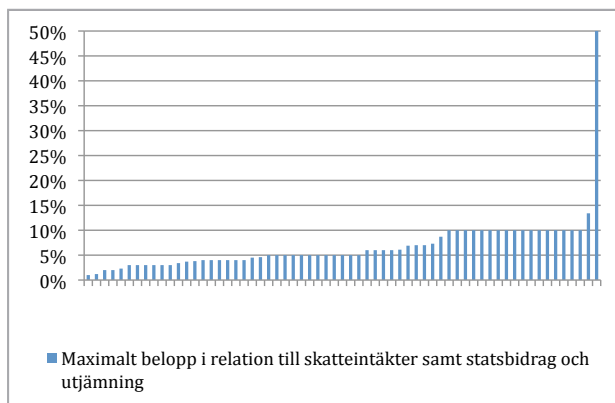
Knappt hälften av kommunerna som tillämpar RUR har lokala regelverk som innehåller en övre gräns för storleken som RUR maximalt får uppgå till.

Diagram 5. Resultatgränser för när medel får reserveras i RUR (n 138)



Vad maxbeloppet kopplats till varierar. Vanligast är att det maximala beloppet uttrycks i en viss procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning, men det förekommer också andra lösningar. Exempelvis förekommer det att den maximala nivån uttrycks i miljoner kronor eller en viss procent av det egna kapitalet. För att skapa möjlighet till jämförelser i rapporten har de maximala beloppen – i de fall det var nödvändigt – omräknats och uttryckts i relation till skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Sammanställningen i tabellen nedan visar att det förekommer variationer, från 1–50 procent, men att det är få kommuner där den övre gränsen är högre än 10 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Drygt hälften av kommunerna har satt ett maximalt belopp på mellan 1–5 procent medan merparten av resterande kommuner finns i intervallet 5–10 procent.

Diagram 6. Maximalt belopp i RUR



Vidare kan konstateras att det inte finns någon tydlig koppling mellan ambitionsnivån för när reserveringar får ske i RUR och tillämpningen av ett maximalt belopp för hur mycket som får reserveras. Det samma gäller för tillämpningen av ett högt (>5 procent) eller lågt (<5 procent) maximalt belopp som RUR får uppgå till.

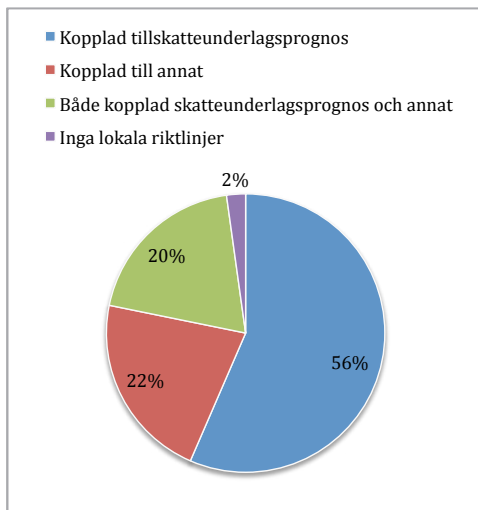
Riktlinjer för disponering

Alla utom 2 procent av kommunerna har lokala riktlinjer för när medel får disponeras från RUR. Utformningen av riktlinjerna uppvisar i vissa avseenden stora likheter. Det handlar framförallt om att merparten – tre av fyra kommuner – valt att helt eller delvis utgå från skatteunderlagsprognosen i riktlinjerna för när medel får disponeras från RUR. Det är tydligt att många varit inspirerade av resonemangen som förts i lagens förarbeten och idéskriften som SKL tagit fram.

Över hälften av kommunerna som tillämpar RUR har helt kopplat disponeringen av medel till skatteunderlagsprognosen. En del kommuner har riktlinjer som anger att RUR får disponeras för att uppfylla balanskravet när skatteunderlagsprognosen för ett år faller under det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling. Andra kommuner har riktlinjer som anger att prognosen måste sjunka under en viss nivå, t ex en procent under det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling, innan medel får disponeras från RUR för att uppfylla balanskravet. Formuleringarna i de lokala regelverken kan i några fall öppna upp för andra tillämpningar men bör överlag skapa förutsägbarhet angående *när* medel kan disponeras från RUR. De

lokala regelverken i dessa kommuner innehåller däremot inte någon närmare precisering av hur medlen från RUR får disponeras.

Diagram 7. Riktlinjer för när RUR får disponeras (n 138)



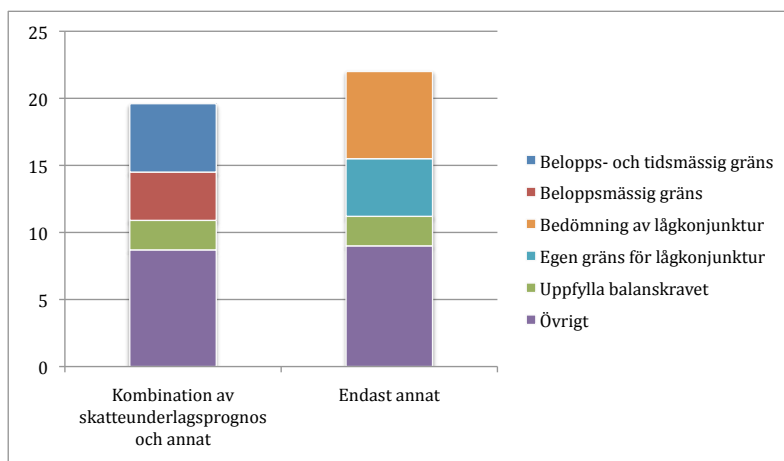
I 20 procent av kommunerna har man valt att både koppla disponeringen av medel från RUR till skatteunderlagsprognosen och något annat förhållande. Här är det framförallt två förhållanden som är vanligt förekommande. I båda fallen handlar det om att skatteunderlagsprognosen används för att klargöra *när* medel får disponeras från RUR och sedan kompletteras det med riktlinjer för *hur* medlen får disponeras. Vanligast är en belopps- och tidsmässig gräns. En kommun anger i det lokala regelverket att medel får disponeras två år i rad och att maximalt 70 procent av reserven får disponeras under ett enskilt år. En annan kommun anger att 50 procent av medlen i RUR får disponeras under första året och 40 procent under andra året. Det här är typexempel på hur dessa riktlinjer är utformade, sen förekommer det skillnader avseende belopp och tid. Men det förekommer också att andra, mer komplicerade sätt används för att fastställa beloppen. Ett sådant exempel är kommunen som anger att uttag från RUR får göras under tre år i följd, varav det första året med maximalt 75 procent av mellanskillnaden mellan skatteunderlagsprognosen det gällande året och det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling. Därefter föreslås uttaget minska med 25 procentenheter årligen.

Det näst vanligaste är att komplettera skatteunderlagsprognosen med en-

dast en beloppsmässig gräns. En kommun anger att 20 procent av reserven får disponeras per år. En annan kommun anger att disponering maximalt får uppgå till två procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning under ett enskilt år. Även det här är typexempel på hur riktlinjerna för beloppsmässiga gränser är utformade. Det tredje vanligaste som används tillsammans med skatteunderlagsprognosen är balanskravet, men här handlar det om olika sätt att avgöra när medel får disponeras. Det anges både att medel får disponeras när balanskravet inte uppfylls och när skatteunderlagsprognosen faller under det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling samtidigt som balanskravet inte uppfylls. Det förstnämnda förefaller vara ett sätt att försäkra sig om att i framtiden slippa återställa balanskravsunderskott.

Utöver de tre vanligaste sätten att komplettera skatteunderlagsprognosen finns ett antal andra sätt. Här finns det ett stort antal förhållanden som disponeringen av RUR kopplats. En del kommuner har kombinerat skatteunderlagsprognosen med något annat förhållande som utvidgar när RUR får disponeras. Det förekommer att riktlinjerna anger att medel får användas från RUR när invånarantalet sjunker i en viss utsträckning. Andra talar om att RUR får användas till att ta strukturkostnader eller för att hantera en lokal konjunktur. Här utvidgas tillämpningen av RUR alltså till att även gälla variationer på kostnadssidan. Det förekommer också att riktlinjerna kombinerar flera av de redan nämnda förhållanden och således kopplar disponering till ett flertal förhållande både vad gäller när och hur RUR får disponeras.

Diagram 8. Specifiering av annat förhållande (procentenheter)



Bland de 22 procenten av kommunerna som valt att koppla disponeringen till något annat än skatteunderlagsprognosen är det framförallt två förhållanden som återkommer. Vanligast är att disponeringen utgår från en bedömning av när en lågkonjunktur förekommer. I merparten av dessa fall handlar det om allmänt hållna resonemang som inte kopplas till någon eller några tydliga gränser. Ett sådant exempel är kommunerna som anger att en lågkonjunktur inträffar när det råder allmän enighet om detta i sektorn. Näst vanligast bland kommunerna som valt att koppla disponeringen till något annat förhållande än skatteunderlagsprognosen är att en egen definition upprättats av när en lågkonjunktur förekommer. En kommun utgår från SKL:s skatteunderlagsprognos som låg till grund för budgeten. Avviker utfallet för skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning med mer än två procent är det lågkonjunktur och då får medel disponeras från RUR. En annan kommun menar att det är lågkonjunktur när intäktsökningen inte uppgår till summan av lönekostnadsökningar enligt kollektivavtal samt hyresökning- och prisindex. Det tredje vanligaste bland kommunerna som valt att koppla disponeringen till något annat än skatteunderlagsprognosen är att disponeringen får ske när balanskravet inte uppfylls. Eftersom det inte förekommer några andra riktlinjer kan det innebära att medel kan disponeras från RUR för att uppnå balanskravet oberoende av konjunkturläge.

Till de tre beskrivna alternativen förekommer ett flertal olika kombinationer som är mer eller mindre unika. Det handlar delvis om kommuner som kombinerar riktlinjer för *när* RUR får disponeras – antingen genom att ange en egen gräns för eller utgå från en bedömning av när en lågkonjunktur förekommer – med riktlinjer för *hur* RUR får disponeras. Här förekommer tids- och/eller beloppsmässiga gränser men också krav på att uttag som sker inte får skapa alltför stora påfrestningar på kommunens likviditet och föranleda stora upplåningsbehov. Det handlar också om lokala riktlinjer som anger att disponeringen av medel från RUR får ske till följd av ökande kostnader, exempelvis för strukturförändringar.

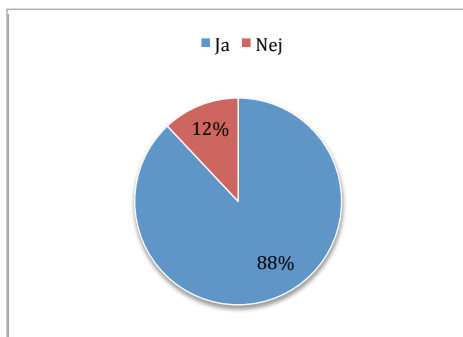
Beskrivningen visar att de lokala regelverken skiljer sig åt i detaljeringsgrad mellan olika kommuner, framförallt när det kommer till hur medlen från RUR får disponeras. Det finns däremot en större likformighet vad gäller reglerna för när medel får reserveras i RUR. Förhållandena innebär att riktlinjerna lämnar ett visst tolkningsutrymme. Inte minst därför är det av betydelse att titta närmare på hur de lokala riktlinjerna tillämpas i praktiken.

3. Kommunernas tillämpning av RUR

Reserverade och disponerade medel

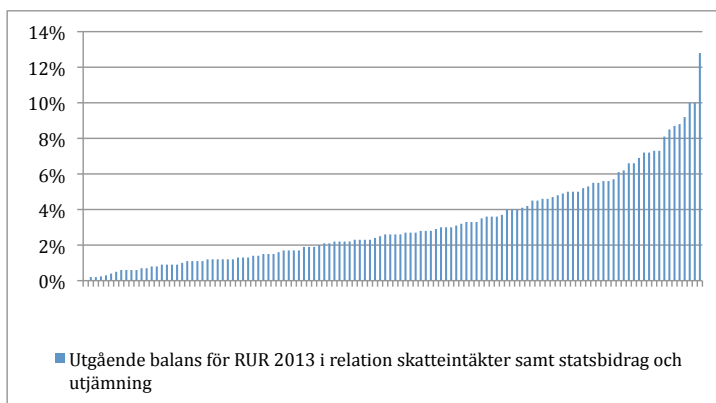
Av kommunerna som antagit lokala regelverk för RUR har merparten också reserverat medel i reserven. Vilka år reserveringen avser är, som vi återkommer till senare, ibland svårt att utläsa i årsredovisningen. En del specificerar reserveringar för enskilda år medan andra inte gör det – detta trots att reserveringar skett under flera år. För att kunna ge en helhetsbild får vi därför nöja oss med att konstatera följande: av samtliga 277 kommuner som studien omfattar så är det 44 procent som i 2013 års årsredovisning redovisat en utgående balans för RUR. Väljer man istället att uttrycka det i relation till kommunerna som antagit riktlinjer för RUR så har 88 procent av dessa reserverade medel. Vad gäller de resterande 12 procenten så kan vi konstatera att de enligt sina lokala riktlinjer haft möjlighet att reservera medel men valt att inte göra det. Vi kan vidare konstatera att flera av dessa kommuner redovisat resultat strax över gränsen för när reservering är tillåtna och att flera av dem har redovisat underskott vid något eller några av åren 2010–2013. Det kan vara en förklaring till att kommunerna valt att avstå från att reservera medel i RUR.

Diagram 8. Specificering av annat förhållande (procentenheter) (n 138)



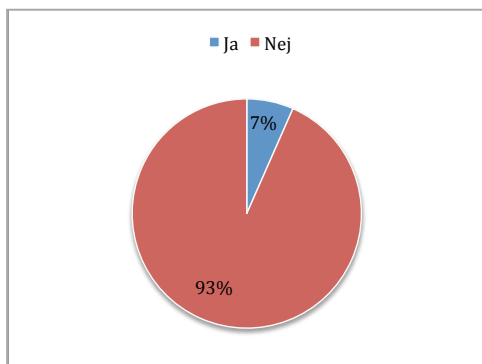
Den utgående balansen för RUR i 2013 års årsredovisning varierar. Kommunen med minst medel i RUR hade en utgående balans på 0,03 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning medan kommunen med störst medel i RUR hade en utgående balans på 12,8 procent. Som framgår av diagrammet nedan har drygt tre fjärdedelar av kommunerna en utgående balans som är lägre än 4 procent av skatteintäkterna samt statsbidragen och utjämningen. Av de resterande kommunerna har hälften en utgående balans på mellan 4–6 procent och hälften en utgående balans på över 6 procent. Vi kan alltså konstatera att RUR utgör en inte obetydande del av ett antal kommuners ekonomi.

Diagram 9. Medel som reserverats i RUR



Möjligheten att tillämpa RUR gällde som tidigare nämnts för första gången i samband med 2013 års bokslut men med möjligheten att retroaktivt reservera medel i RUR för perioden 2010–2012. Kommunerna som retroaktivt valde att reservera medel för något eller några av åren hade följaktligen en möjlighet att omgående disponera dessa 2013. Det är en möjlighet som ett fåtal kommuner använt sig av. Av de 122 kommuner som reserverat medel i RUR är det knappt 7 procent som valt att disponera medel från RUR i samband med 2013 års bokslut. Det handlar överlag om relativt små belopp som disponerats från RUR. Medelvärde för reserveringen uppgår till 0,5 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Spridningen för storleken på de disponerade medlen sträcker sig från 0,2–1,1 procent.

Diagram 10. Disponerat medel från RUR 2013 (n 122)



Vid kartläggningen av hur medel reserverats i och disponerats från RUR i både årsredovisning och budget har vi inte kunnat notera avvikelser från de lokala riktlinjerna. Som tidigare nämnts, och som behandlas i det följande, medger redovisningen av RUR emellertid inte alltid en möjlighet att kontrollera detta.

RUR i budget och årsredovisning

Den genomförda dokumentstudien visar att RUR företrädesvis hanteras enbart i samband med årsredovisningen. Det är sällsynt att RUR överhuvudtaget kommenteras i budgeten. Av de 138 kommuner som antagit riktlinjer för RUR är det två som budgeterat för att medel skall reserveras. I ena fallet har en reservering budgeterats för 2014 och i andra fallet både för 2014 och 2015. Något fler kommuner har valt att budgetera för att medel skall disponeras från RUR. Det handlar om tio kommuner som använt sig av denna möjlighet. I nio av kommunerna har disponering budgeterats för 2014 medan det i en budgeterats för en disponering både för 2014 och 2015. I den mån RUR kommenteras verbalt i budgeten handlar det även i dessa kommuner om mycket kortfattade och knapphändiga resonemang. Som läsare måste man ha betydande förkunskaper både om lagstiftningen och de lokala riktlinjerna för RUR. Vilka avvägningar som ligger till grund för att budgetera reserveringar eller disponeringar under kommande år reds inte heller ut.

Vad gäller årsredovisningen finns det som tidigare nämnts krav på att kommunerna som tillämpar RUR också redovisar det, både i balansräkningen och balanskravsutredningen. Det sistnämnda blir betydelsefullt av två

anledningar. Dels för att den andra resultatnivån i balanskravsutredningen – balanskravsresultat efter justeringar – används som gränsvärde för när medel får reserveras i RUR. Dels eftersom medel som förs till och från RUR påverkar den tredje och tillika sista resultatnivån – årets balanskravsresultat – vilken används vid avstämningen mot om balanskravet uppnåtts.

Balanskravsutredningen

En välvillig läsning av årsredovisningarna från de 138 kommunerna som antagit riktlinjer för RUR visar att alla utom en har upprättat någon form av balanskravsutredning. I kommunen som inte upprättat en balanskravsutredning kommenteras balanskravet inte alls. Merparten av kommunerna, drygt 80 procent, har valt att redovisa och kommentera balanskravsutredningen i den finansiella analysen. I ett fåtal av dessa kommuner redovisas balanskravsutredningen på ytterligare någon plats i årsredovisningen, exempelvis i samband med de finansiella rapporterna. I 6 procent av kommunerna redovisas balanskravsutredningen endast i samband finansiella rapporter. För de resterande dryga 10 procenten handlar det om ett antal olika lösningar som endast förekommer i något eller några enstaka fall, såsom att balanskravsutredningen sker i löpande text eller redovisas som not till årets resultat.

Medan placeringen av balanskravsutredningen är relativt enhetlig i kommunsektorn förekommer betydande variationer vad gäller uppställningsform och begreppsanvändning. De exempel som återfinns i lagstiftningens förarbeten och SKL:s idéskrift – vilka starkt påminner om varandra – har med andra ord haft ett svagt genomslag i praktiken. Vi har ändå valt att sortera posterna som förekommer i de upprättade balanskravsutredningarna enligt denna uppställningsform. Det är här viktigt att understryka att denna sammanställning i hög grad bygger på våra tolkningar och bedömningar. Variationsrikedomen, framförallt vad gäller begreppsanvändning, i kombination med knapphändig verbala kommentarer har i vissa fall medfört att det funnits oklarheter rörande vad som egentligen avses med posterna.

Med det ovan nämnda i beaktande så visar tabellen nedan att balanskravsutredningarna i 2013 års årsredovisningar vanligtvis innehåller tre resultatnivåer. Utgångspunkten i de allra flesta balanskravsutredningar är årets resultat. I några kommuner har denna uppgift utelämnats i samband med utredningen. Det förekommer både när balanskravsutredningen sker i löpande text men också när utredningen sker genom någon form av uppställning. Även den andra resultatnivån, årets resultat efter balanskravsjusteringar,

återfinns i de allra flesta balanskravsutredningar. Att några av kommunerna som utelämnat uppgiften är sådana som reserverat medel i RUR är anmärkningsvärt. För om årets resultat efter balanskravsjusteringar inte anges går det heller inte att fastställa vilket resultatmått som skall tillämpas för att fastställa storleken på medlen som får reserveras i RUR. Vidare skall det också nämnas att det finns ett flertal olika benämningar på denna resultatrad vilket bidrar till att skapa en otydlighet. När det gäller den tredje och sista raden i balanskravsutredningen, årets balanskravsresultat, så har den utelämnats i drygt en av fyra kommuner. En förklaring till detta är att kommunen inte har några poster att redovisa efter den andra resultatnivån eller för att de poster som man borde redovisat här har lagts in högre upp i balanskravsutredningen. Det får ändå betraktas som anmärkningsvärt att detta mått utelämnats, då det enligt lagstiftningen skall används vid avstämning mot om balanskravet uppfylls.

Tabell 3. Balanskravsutredningen i praktiken (n 138)

	Post förekommer	Belopp redovisas
	%	%
Årets resultat	95	95
Samtliga realisationsvinster	83	81
Vissa realisationsvinster enligt undantagsmöjlighet	11	4
Vissa realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet	17	9
Orealiserade förluster i värdepapper	15	4
Återföring av orealiserade förluster i värdepapper	12	4
Övrig post	-	41
Årets resultat efter balanskravsjusteringar	87	87
Medel till RUR	59	42
Medel från RUR	35	7
Synnerliga skäl	25	22
Övrig post	-	20
Årets balanskravsresultat	70	70

Precis som redan antytts förekommer variationer i hur de olika resultatmåtteten framräknas. Justeringarna som skall göras av årets resultat till den andra resultatnivån, årets resultat efter balanskravsjusteringar, är reglerad i lag.

Trots det förekommer andra justeringar i nästan hälften av kommunerna – det som benämns övrig post i sammanställningen i tabellen ovan. Justeringar görs för olika former av öronmärkningar; allt ifrån pensioner, underhåll och sociala investeringsfonder till mer specifika kostnader såsom satsningar på parker och ökade lärarlöner. Justeringar görs i ett antal kommuner även för avgiftsfinansierade verksamheter och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar. Till detta kommer ett antal poster som är mer eller mindre unika, såsom att justeringar görs för försäkringsersättning och återbetalning från AFA försäkringar. Utöver detta justerar ett antal kommuner även för omstruktureringsarbete och den sänkta RIPS-räntan. En del anger – trots placeringen – att det handlar om synnerliga skäl, medan andra endast drar bort kostnaderna utan att lämna några kommentarer. I sammanställningen har vi klassificerat alla dessa poster som synnerliga skäl. Dessa återkommer vi till inom kort. För posterna som anges i lagstiftningen är det framförallt realisationsvinster som är vanligt förekommande. Vad som ytterligare kan noteras är att kommunerna som inte har anledning att justera för vad lagstiftningen kräver i regel inte heller har med dessa poster i balanskravsutredningen. De fåtal som har poster i utredningen utan att redovisa något belopp förefaller ha det av historiska skäl, att man vid något tillfälle redovisat exempelvis orealiserade förluster i värdepapper eller vissa realisationsförluster enligt undantagsmöjlighet.

Konsekvens av posterna som tillkommer vid framräknande av årets resultat efter balanskravsjusteringar varierar. Det står dock klart att ett stort antal kommuner gör justeringar för kostnader som enligt lagstiftarens mening borde redovisas längre ner i balanskravsutredningen. När detta sker i kombination med justeringar för realisationsvinster eller andra intäkter innebär det att årets resultat efter balanskravsjusteringar hamnar i paritet med årets resultat. Eftersom gränserna för när medel får reserveras till RUR har kopplats till det lägsta av årets resultat och årets resultat efter balanskravsjusteringar påverkar det. Om justeringen för kostnaderna istället redovisats längre ner i balanskravsutredningen hade det inte varit möjligt att, i enlighet med en- respektive tvåprocentsregeln, reservera lika stora belopp som nu gjorts.

Justeringarna som avslutningsvis sker i balanskravsutredningen för att få fram årets balanskravsresultat uppvisar också vissa variationer. När det gäller redovisningen av RUR så är det vanligare att dessa poster förekommer även när något värde inte redovisas. Det är 42 procent av kommunerna som redovisar medel till RUR och sju procent som redovisar medel från RUR. Den

minnesgode kommer ihåg att det också var sju procent som disponerade medel från RUR så här har alla redovisat det i balanskravsutredningen. När det gäller reservering av medel i RUR så förklaras diskrepans mellan de som redovisar en utgående balans för RUR och de som redovisar medel till RUR i balanskravsutredningen delvis av att reserveringar har skett andra år än 2013. Då finns heller inga värden att redovisa i balanskravsutredningen 2013 och då har förhållandevis många kommuner valt att inte ha med dessa rader i balanskravsutredningen. Men det finns kommuner som även reserverar medel i RUR men inte redovisar det i balanskravsutredningen.

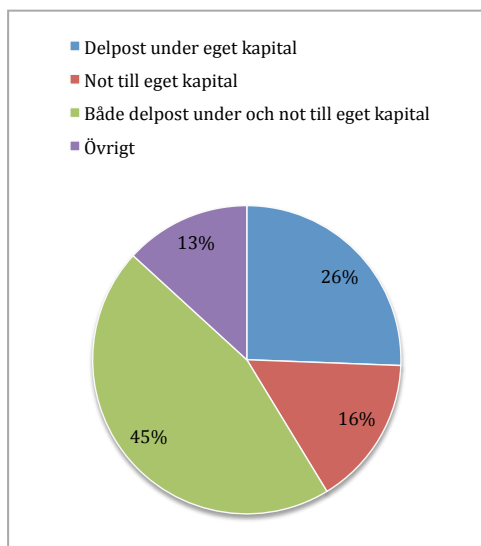
När det gäller synnerliga skäl så bedömer vi att det förekommer i drygt var femte kommun. Svårigheten att fastställa när hänvisning sker till synnerliga skäl grundar sig som tidigare nämnts på att korrigeringar exempelvis görs för RIPS-ränta utan några närmare kommentarer. Ett antal kommuner kommenterar dock i löpande text att det är ett synnerligt skäl. Andra gör tvärtom, och anger synnerliga skäl i balanskravsutredningen och förklarar sedan vad skälet utgör i löpande text. Merparten av det som vi klassat som synnerliga skäl utgörs av förändrad RIPS-ränta. Det förekommer också att synnerliga skäl utgörs av omstruktureringskostnader och aktieägartillskott till kommunala bolag. I ett fall görs justeringar också för synnerliga skäl utan att det anges vad skälet är. De övriga posterna är i denna del något färre till antalet än vid framräknade av föregående resultatnivå. De övriga posterna utgörs precis som tidigare av en blandning. Vanligast är korrigeringar och öronmärkningar för sociala investeringsfonder. Det förekommer också andra former av öronmärkningar för alltifrån satsningar på matematiklyft i skolan till satsningar på att öka befolkningen samt att förbättra näringslivsklimatet och personalens kompetens. Ackumulerade balanskravsöverskott och balanskravsunderskott tas också upp här i några enstaka kommuner.

Av de 138 kommunerna som antagit lokala regelverk för RUR är det knappt 9 procent som har ackumulerade balanskravsunderskott. Samtliga dessa redovisar balanskravsunderskotten i balanskravsutredningen. En del redovisar dem genom att lägga till ytterligare en resultatrad som visar det ackumulerade balanskravsresultatet. Ett par kommuner har som tidigare nämnts lagt in en post med det ackumulerade beloppet i balanskravsutredningen så att det påverkar årets balanskravsresultat. För kommunerna som inte har några ackumulerade balanskravsunderskott framgår detta ytterst sällan av balanskravsutredningen utan det nämns, i de fall någon kommentar förekommer, i löpande text.

Redovisning av reserverade medel

Kravet på att redovisa RUR i balansräkningen är något som de allra flesta kommuner följer. Vanligast är att RUR redovisats både som delpost under och som not till eget kapital. Knappt hälften av kommunerna redovisade de reserverade medlen på detta sätt. När det gäller noten till eget kapital så används den ofta för att specificera vilka år reserveringarna avser. Vidare kan vi konstatera att ungefär en fjärdedel av kommunerna redovisar RUR endast som delpost under eget kapital. Det förekommer också att RUR endast redovisas som not till eget kapital, men det är inte lika vanligt.

Diagram 11. Redovisning av medel som reserverats i RUR (n 121)



Det förekommer också att RUR hanteras på ett annat sätt i redovisningen än dessa tre lösningar. Det förekommer exempelvis att RUR kopplats till resultaträkningen och redovisats som not till årets resultat eller att redovisningen sker i en tabell eller löpande text i den finansiella analysen. Några redovisar ingen utgående balans för RUR i balansräkningen trots att det finns resoneranden i årsredovisningen som indikerar att en reservering har gjorts. Det förefaller vara så att en del kommuner valt att hantera RUR som ett enskilt beslutsärende. Konsekvensen blir då att någon utgående balans inte redovisas för RUR i årsredovisningen det aktuella året utan först tas upp som ingående balans i nästkommande års årsredovisning.

Varierande transparens

De beskrivna sätten som RUR redovisas på bidrar i vissa kommuner till en bristfällig transparens och därmed en stor otydlighet. Det hänger samman med möjligheten att retroaktivt reservera medel och delvis även lagstiftningens krav på hur det skall redovisas. För kommunerna som endast reserverat medel för 2013 framgår beloppet i regel både av balansräkning och balanskravsutredning. Och framöver skall både ingående och utgående balans framgå av balansräkningen. För kommunerna som retroaktivt reserverat medel för något eller några år av perioden 2010–2012 ser det delvis annorlunda ut. För dessa år sker ingen redovisning av beloppen i balanskravsutredningen samtidigt som de reserverade medlen i enlighet med lagstiftningen kan redovisas som utgående balans i balansräkningen. För att veta vilket eller vilka år reserveringar avser fodras således att de gjorda reserveringarna specificeras i balansräkningen och/eller på annat sätt. Problemet är att 55 procent av kommunerna som reserverat medel i RUR gjort det retroaktivt utan att lämna sådan information. För dessa kommuner är det som extern läsare därför inte möjligt att avgöra vilket eller vilka år reserveringarna avser. Konsekvensen blir att det inte är möjligt att utläsa om reserveringarna skett i enlighet med de lokala riktlinjerna. De resterande 45 procenten av kommunerna har antingen reserverat medel flera år under perioden men redovisat det på ett transparent och tydligt sätt – t ex genom specificering i balansräkningen, en tabell eller genom kommentarer i löpande text – eller så har de reserverat medel endast under 2013 och har således inte behövt hantera denna problematik. Vidare kan vi också konstatera att ett fåtal kommuner valt att överföra tidigare gjorda avsättningar eller öronmärkningar till RUR. I några kommuner har man exempelvis föregått lagstiftaren och börjat tillämpa en RUR-liknande modell redan innan den statliga utredningen var klar och lagstiftningen på plats. Överföringen i de här kommunerna redovisas över lag på ett transparent och tydligt sätt.

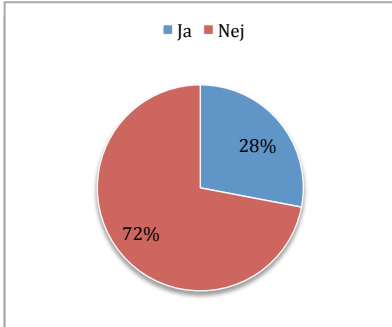
Avslutningsvis skall det också nämnas att kommentarerna till medlen som reserverats till och/eller disponerats från RUR genomgående är mycket kortfattade och, som tidigare nämnts, ibland till och med alltför knapphändiga. Konsekvenserna RUR har eller kan få på den kommunala ekonomin berörs inte alls i de finansiella analyserna eller på annan plats i årsredovisningen. Någon särskild utvärdering av ekonomisk ställning förekommer inte heller. De kommunala årsredovisningarna och de finansiella analyserna är sig lika. Det är inte så mycket som har ändrats efter att den nya lagstiftningen tillkom.

4. RUR i landstingen

Riktlinjer för RUR i landstingen

Intresset för RUR är begränsat bland landstingen. Som framgår av diagrammet nedan är det drygt en fjärdedel av landstingen som valt att tillämpa RUR. Att döma av den enkätundersökning vi genomfört kommer intresset för RUR även framöver vara begränsat bland landstingen. Sammantaget besvarades enkäten av ekonomicheferna i 10 landsting som inte antagit lokala riktlinjer för RUR. Av dessa bedömde 2 ekonomichefer det som troligt att RUR skulle tillämpas i framtiden. 6 bedömde det inte som troligt och 2 ansåg sig inte kunna bedöma det.

Diagram 12. Antagit lokala riktlinjer för RUR (procentenheter) (n 19)



Av de fyra landstingen som vi studerat, vilka upprättat riktlinjer för RUR, förekommer både likheter och skillnader. När det gäller placering av de lokala riktlinjerna för RUR har olika alternativ valts. Två av landstingen har placerat dem i separat dokument. De två andra har valt att placera dem i ett dokument tillsammans med resonemang om och målsättningar för god ekonomisk hushållning. I samtliga fall anges att syftet med RUR är att utjämna skatteintäkterna över en konjunkturcykel och därigenom bidra till att förbättra planeringsförutsättningarna för verksamheterna. Det är med andra ord helt i enlighet med vad lagstiftaren avsett att RUR skall användas till.

Samtliga landsting har valt att gå på lagstiftarens nivåer när det gäller riktlinjerna för reservering av medel till RUR. Alla har också valt att i riktlinjerna ange ett maximalt belopp för vad RUR får uppgå till. Maxgränsen sträcker sig från 3–10 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Disponeringen av medel från RUR har i samtliga fall kopplats till det tioårigt genomsnitt för skatteunderlagets utveckling. Antingen handlar det om att RUR får disponeras när prognosen för skatteunderlaget faller under medelvärdet för det tioåriga genomsnittet eller att prognosen måste sjunka en viss nivå under genomsnittet.

Tillämpningen av RUR i landstingen

Av de fyra landstingen som studien omfattar, vilka antagit riktlinjer för RUR, är det tre som redovisar en utgående balans för RUR i 2013 års bokslut. Det förekommer en spridning på den utgående balansen mellan 0,7–4,1 procent av skatteintäkter samt statsbidrag och utjämning. Det förekommer även variationer i hur de lokala regelverken tillämpats. Landstinget med störst utgående balans har överfört medel från tidigare gjorda örönmärkningarna till RUR. I det andra landstinget har reserveringar enbart skett för 2013. Noterbart är att det gjorts trots att årets resultat är negativt. Man har alltså valt att endast beakta årets resultat efter balanskravsjusteringar och på så sätt skapat möjlighet till reservering av medel i RUR. Vid framräkandet av årets resultat efter balanskravsjusteringar ingår justeringar för synnerliga skäl (vilket egentligen borde tas upp först på nästkommande resultatnivå i balanskravsutredningen). Utan justeringen hade inte heller detta resultatmått blivit tillräckligt starkt för att nå upp till lägstanivån som lagstiftaren fastställt för reserveringar av medel till RUR. I det tredje landstinget är det för en extern läsare inte möjligt att utifrån årsredovisningen avgöra vilka år reserveringen avser, annat än att det gäller retroaktivt för perioden 2010–2012. Vidare kan vi konstatera att inget landsting har disponerat medel från RUR.

Det är som tidigare nämnts krav på att RUR skall redovisas i årsredovisningen, både i balansräkningen och balanskravsutredningen. När det gäller balanskravsutredningar så redovisas den i eller i anslutning till den finansiella analysen, förutom i ett landsting där utredningen redovisas som not till årets resultat. Vi kan vidare konstatera att tre av de fyra landstingen har en balanskravsutredning som innehåller de tre resultatnivåerna som lagstiftaren kräver. I landstinget som utelämnat en resultatrad gäller det årets resultat efter balanskravsjusteringar. En annan likhet är att samtliga gjort justeringar

för RIPS-räntan. I två fall anges det som ett synnerligt skäl och i två fall motiveras varför justeringar görs för kostnaderna, men det nämns ingenting om huruvida det betraktas vara ett synnerligt skäl. I balansräkningen redovisas RUR både som delpost under och som not till eget kapital i samtliga fall. I två av landstingen tillförs extra information i noten. Precis som i kommunerna handlar det genomgående om kortfattade kommentarer till RUR. Vidare medför den knapphändiga informationen att det krävs förkunskaper om regelverket kring RUR eller tillgång till dokument med de lokala riktlinjerna för att förstå varför reserveringar har skett.

Avslutningsvis kan vi konstatera att ingenting sägs om RUR i budgeten. Inget av landstingen har alltså valt att budgetera för reserveringar till eller disponeringar från RUR.

5. Sammanfattning och avslutande reflektioner

Utformning och tillämnning av lokala riktlinjer

Den genomförda studien visar att RUR har fått ett relativt starkt genomslag i kommunsektorn men att det inte är lika vanligt förekommande bland landstingen. Drygt 50 procent av kommunerna har antagit lokala riktlinjer för RUR och har därmed möjlighet att under vissa förutsättningar reservera medel i RUR och även disponera medel därifrån. För landstingen är det knappt 30 procent som antagit lokala riktlinjer för RUR.

De lokala riktlinjernas utformning har antingen påverkats av lagstiftningen eller, för de delar där lagstiftning saknas, lagens förarbeten och SKL:s idéskrift. Till att börja med använder merparten av kommunerna och alla landstingen lagens en- eller tvåprocentsregel för när reserveringar får göras till RUR. Ett mindre antal kommuner har lokala riktlinjer med en högre ambitionsnivå än så. Till det kommer också att knappt hälften av kommunerna och alla landsting som antagit lokala riktlinjer satt en övre gräns för hur mycket medel som får reserveras i RUR. Över tid kan de reserverade medlen i RUR komma att bli betydande, framförallt i kommunerna som inte angivit ett maximalt belopp men även i en del kommuner och landsting som satt höga maxbelopp.

De lokala riktlinjerna för disponering av medel från RUR varierar i omfattning och detaljeringsgrad. Drygt tre fjärdedelar av kommunerna och alla landsting har på något sätt kopplat disponeringen till skatteunderlagsprognosen. Här finns variationer mellan om RUR får tillämpas när prognosen faller under det tioåriga genomsnittet för skatteunderlagets utveckling eller att det måste sjunka till en viss nivå under genomsnittet. De här riktlinjerna handlar alltså om att klargöra när medel får disponeras från RUR. Det förekommer också att kommunerna i de lokala regelverken angivit hur medlen från RUR får disponeras. Det förekommer t ex belopps- och tidsmässiga gränser som klargör hur mycket eller under hur lång tid medel får disponeras från RUR. Det finns också kommuner som antagit lokala riktlinjer

för när medel får disponeras som baseras på bedömningar av olika slag.

Den genomförda studien visar vidare att nästan alla kommuner och landsting antagit lokala riktlinjer för RUR också reserverat medel, antingen retroaktivt för perioden 2010–2012, för 2013 eller genom att överföra tidigare avsättningar eller öronmärkningar. Inget landsting och endast ett fåtal kommuner har disponerat medel från RUR under 2013.

Regler, bedömningar och handlingsutrymme

Det finns anledning att följa hur RUR kommer tillämpas under kommande år för att ta reda på vilka för- respektive nackdelar som finns med de olika sätten att utforma lokala riktlinjer. För kommunerna och landstingen som har tydliga riktlinjerna kommer det handla om regelstyrning medan det för dem med löst hållna riktlinjer kommer skapa en situation där man utgå från uppskattningar och bedömningar i den enskilda situationen. Det förstnämnda systemet är förutsägbart men saknar flexibilitet. Det kan leda till att problematiken med inlåsning av medel i eget kapital fortsatt upplevs förekomma. I det andra systemet, som baseras på bedömningar, finns inga risker för inlåsning av tidigare års överskott men det finns heller ingen förutsägbarhet. Dessutom öppnar avsaknaden av tydliga riktlinjer upp möjligheten för att RUR kan används på ett annat sätt än vad lagstiftaren avsett. Redovisningen kan precis som tidigare forskning visat påverkas av att den sker i ett politiskt sammanhang (jmf. Zimmerman, 1977; Brorström, 2007; Falkman och Tagesson, 2008). I det här fallet kan det exempelvis bli som så att RUR används för att uppnå kortsiktiga politiska mål istället för att ta ansvar för kommunens eller landstingets långsiktiga utveckling. Konsekvensen kan, precis som påvisats i tidigare forskning, bli att strukturella obalanser och annan problematik inte hanteras utan skjuts på framtiden (Donatella, 2013). Till detta kan också läggas att det förekommer kommuner som redan i de lokala riktlinjerna klargjort att RUR får disponeras för andra ändamål än att utjämna tillfälliga dämpningar i skatteunderlagets utveckling.

Budget och redovisning

När det gäller budgeteringen och redovisningen av RUR så finns det utrymme för utveckling och förbättring, inte minst mot bakgrund av att det redan är en inte obetydande del av ekonomin i ett antal kommuner och landsting. Till att börja med är det mycket sällsynt att RUR överhuvudtaget nämns i budgeten. Givet lagens förarbeten och SKL:s idéskrift bör RUR vara

en del av det långsiktiga arbetet med god ekonomisk hushållning – och då borde RUR givetvis vara föremål för behandling redan i budgetprocessen. Kanske kommer det bli så framöver. Det som talar emot en sådan utveckling är att kommunerna som valt att ha lokala riktlinjer som baseras på bedömningar istället för tydliga regler då skulle binda upp sig. Frågan är om man verkligen är beredda att göra det.

Det finns som tidigare redogjorts för krav på kommunerna och landstingen som tillämpar RUR att också redovisa det, både i balansräkningen och balanskravsutredningen. Det sistnämnda blir betydelsefullt av två anledningar. Dels för att den andra resultatnivån i balanskravsutredningen – balanskravsresultat efter justeringar – används som gränsvärde för när medel får reserveras i RUR. Dels eftersom medel som förs till och från RUR påverkar den tredje och tillika sista resultatnivån – årets balanskravsresultat – vilken används vid avstämningen mot om balanskravet uppnåtts. Den genomförda studien visar att balanskravsutredningar nästan alltid förekommer, men att praxis är tämligen splittrad. Benämningarna på poster och resultatnivåerna varierar. I en del kommuner och landsting saknas någon av de två resultatnivåerna som lagstiftaren kräver. Justeringarna som görs för att få fram de två resultaten varierar också. Trots att det är reglerat i kommunal redovisningslag vilka justeringar som skall göras för att få fram årets resultat efter balanskravsjusteringar finns ingen enhetlighet. Den sammantagna bedömningen är således att de regleringsmässiga förändringarna gällande balanskravsutredningen endast delvis fått genomslag i praxis. Mot bakgrund av att balanskravsutredningens resultatnivåer fyller specifika funktioner väcker det frågan om vad som be-hövs göras för att åstadkomma åtminstone en viss harmonisering.

De allra flesta kommuner och alla landsting uppfyller lagens krav om att redovisa RUR som delpost till eget kapital. Vanligast bland kommunerna är att RUR redovisas både som delpost under och som not till eget kapital. Det är också vanligt förekommande bland kommunerna att redovisa RUR endast som delpost under eget kapital. Bland landstingen förekommer också dessa två alternativ.

Möjligheter till utveckling och förbättring

De beskrivna sätten som RUR redovisas på är fullt tillräckligt i en del kommuner och landsting. I andra bidrar det till bristfällig transparens. Det hänger samman med möjligheten att retroaktivt reservera medel och delvis även

lagstiftningens krav på hur det skall redovisas. För kommunerna och landstingen som endast reserverat medel för 2013 framgår beloppet i regel både av balansräkning och balanskravsutredning. För kommunerna och landstingen som retroaktivt reserverat medel för något eller några år av perioden 2010–2012 ser det delvis annorlunda ut. För dessa år sker ingen redovisning av beloppen i balanskravsutredningen samtidigt som de reserverade medlen i enlighet med lagstiftningen kan redovisas som utgående balans i balansräkningen. För att veta vilket eller vilka år reserveringar har gjorts fordras således att de gjorda reserveringarna specificeras. Problemet är att många som reserverat medel i RUR gjort det retroaktivt utan att lämna sådan information. I dessa fall är det som extern läsare inte möjligt att avgöra vilket eller vilka år reserveringarna avser. Konsekvensen blir att det inte går att utläsa om reserveringarna skett i enlighet med de lokala riktlinjerna. Den bristande transparensen som det ger upphov till är emellertid ett övergående problem. Följs lagstiftningen framöver kommer medlen som förs till eller från RUR att kunna utläsas både i balanskravsutredningen och som ingående och utgående balans i balansräkningen.

Kommentarerna till medlen som reserverats i eller disponerats från RUR är genomgående mycket kortfattade. Det ställer krav på att läsaren har förkunskaper – både om lagstiftningen kring RUR och de lokala riktlinjerna – för att kunna göra en bedömning av situationen i den enskilda kommunen eller landstinget. I de finansiella analyserna har inte så mycket hänt. Lagens krav på utvärdering av den ekonomiska ställningen har inte fått genomslag. Inte heller inverkan som tillämpningen av RUR har och kan få på ekonomin behandlas. Mot bakgrund av tidigare studier är detta inte överraskande. Studier av den kommunala årsredovisningens utveckling och kvalitet visar att arbetet utgår från ramar och mallar som successivt förändras och förnyas (Brorström et al., 2007). Drastiska förändringar sker sällan och det är kanske rimligt med tanke på att politikerna och andra användare skall vänja sig vid innehåll och form för att underlätta informationsinhämtningen. Problemet blir när det sker större förändringar i lagstiftning och normering. Då räcker det inte att utgå från tidigare års arbete och lägga till en eller två meningar. Det kan då vara tillfälle för ett omtag. Framförallt är vi övertygade om att så är fallet när det gäller redovisningen och budgeteringen av RUR.

Konsekvensen av RUR är att en del av det egna kapitalet blir fritt för att under vissa förutsättningar disponeras. Det är en skillnad vilken kan få stor inverkan. När medel disponeras från RUR kommer det påfresta likviditeten.

Givet att kommuner och landsting står inför stora investeringar under kommande år (Kommuninvest, 2014) är det frågan om en- eller tvåprocentsgränsen är tillräckligt högt satt. Reserveras allt resultat som överstiger de satta gränserna för att sedan används i verksamheterna kommer det med största sannolikhet föranleda en högre belåning. Detta till följd av att kommuner och landsting inte har möjlighet att finansiera sina investeringar med internt tillförda medel. Det skulle i sin tur medföra ökade finansiella kostnader vilket bidrar till att minska utrymmet för verksamhetens kostnader. Här finns en utmärkt möjlighet att ta tillfället i akt att utbilda årsredovisningens användare i dessa samband. Koppla det långsiktiga arbetet med god ekonomisk hushållning till resultatkrav, investeringar och RUR.

Referenser

Bergevärn, L-E. och O. Olson (1987). *“Kommunal redovisning då och nu: Längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet”*. Lund: Doxa.

Brorström, B. (1997). *”För den goda redovisningsseden”*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, B., A. Haglund och R. Solli (2005). *”Förvaltningsekonomi: En bok med fokus på organisation, styrning och redovisning i kommuner och lands-ting”*. Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, B. (2007). ”Den finansiella redovisningens utveckling och kvalitet”. I Siverbo, S., L. Andersson-Felé, D. Karlsson och V. Nilsson (red), *Demokratisk och effektiv styrning: En antologi om forskning i offentlig förvaltning*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, B., P. Donatella och Hans Petersson (2007). *”Allt om kommuners årsredovisning”*. Lund: Studentlitteratur.

Donatella, P., H. Petersson och B. Brorström (2007). *”Bristfälliga budgetdokument: Om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning”*. Göteborg: Kommunforskning i Västsverige, KFi-rapport nr 86.

Donatella, P. (2010). ”Västra Götalandsregionen. En organisation med god ekonomisk hushållning?” (s. 107-155). I Nilsson, L. (red). *En region blir till. Västra Götalandsregionen 1999–2008*. Litorapid media Göteborg.

Donatella, P. (2013). *”Stora underskott som blir större. Reningsbad i kommunsektorn.”* Natkom-rapport nr 19, Kommunforskning i Västsverige.

Falkman, P. och T. 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*, 24 (3): 271–283.

- Fihn, G. (2005). *”Normer och reformer: Den landkommunala och stadskommunala budgetens och redovisningens historia 1862–1968”*. Göteborg: Kompendiet.
- Kommuninvest (2014). *”Den kommunala låneskulden 2013”*. Kommuninvest.
- Prop. 1990/91:117. *”Ny kommunallag”*.
- Prop. 2003/04:105. *”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting”*.
- Prop. 2011/12:172. *”Kommunala resultatutjämningsreserver”*.
- SKL (2013). *”RUR i praktiken. Resultatutjämningsreserv. Balanskravsutredning”*. Sveriges kommuner och landsting.
- SOU 2011:59. *”Spara i goda tider: För en stabil kommunal verksamhet”*.
- SOU 2001:76. *”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting”*.
- Zimmerman, J. (1977). *”The municipal accounting maze: An analysis of political incentive”*. *Journal of accounting research*, 15: 107–144.

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 samt universitet och högskolor i Västsverige. Syftet med samarbetsavtalet är att initiera forskning inom det nämnda området och därmed bidra till att skapa en stark forskningsmiljö.



**KommunForskning
i Västsverige**

Övre Fogelbergsgatan 6
c/o Göteborgs universitet
Box 665
405 30 Göteborg
Tel 031-786 59 00
E-post kfi@kfi.se
www.kfi.se