

# Stora underskott som blir större

reningsbad i  
kommunsektorn

Pierre Donatella

RAPPORT 19

# Stora underskott som blir större

## reningsbad i kommunsektorn

Pierre Donatella

Denna rapport är den nittonde i det nationella kommunforskningsprogrammets rapportserie.

### **Redaktörer för rapportserien:**

Björn Brorström, Professor, Rektor för Högskolan i Borås

Ulf Ramberg, Ekonomie doktor, Föreståndare för Rådet för Kommunalekonomisk forskning och utbildning (KEFU)  
vid Lunds universitet

Rapportserien administreras av Kommunforskning i Västsverige.

ISBN 978-91-87454-05-9

© KFi tillsammans med författaren 2013

Viktoriagatan 13

411 25 Göteborg

Tel 031-786 59 00

E-post [kfi@kfi.se](mailto:kfi@kfi.se)

# Förord

De fem universitetsanknutna kommunforskningsinstituterna har tillsammans utvecklat ett forskningsprogram för studier av framgångsrik förändring och hantering av förändrade ekonomiska förutsättningar och besvärliga situationer. Två rapportserier har etablerats för publicering av genomförda studier och framkomna resultat. Föreliggande rapportserie innehåller tydliga teoretiska angreppssätt och tolkningar medan den andra, de så kallade Erfarapporterna, huvudsakligen innehåller empiriska beskrivningar och analyser.

Rapport 19 i föreliggande rapportserie handlar om earnings management-strategin som benämns reningsbad. Syftet med studien har varit att beskriva hur och finna förklaringar till varför strategin med reningsbad tillämpas i en kommunal kontext. Detta har gjorts genom att studera två kommuner som tillämpat strategin.

*Författaren till rapporten är Pierre Donatella,  
verksam vid Kommunforskning i Västsverige (KFi).*

# Innehåll

|                                                                           |    |
|---------------------------------------------------------------------------|----|
| Sammanfattning .....                                                      | 7  |
| 1 Inledning .....                                                         | 8  |
| Syfte .....                                                               | 10 |
| Metod .....                                                               | 11 |
| Rapportens disposition .....                                              | 13 |
| 2 Referensram för studier av reningsbad .....                             | 14 |
| Incitament till att ändra resultatet .....                                | 14 |
| Resultatutjämning och reningsbad<br>– två komplementära strategier? ..... | 16 |
| 3 Stora underskott som blir större .....                                  | 20 |
| Sydstad .....                                                             | 20 |
| <i>Kortsiktig problemlösning</i> .....                                    | 21 |
| <i>En ny politisk ledning tillträder och agerar</i> .....                 | 22 |
| <i>Reningsbadet utifrån den externa redovisningen</i> .....               | 24 |
| <i>Ett förändrat förhållningssätt</i> .....                               | 26 |
| Nordstad .....                                                            | 27 |
| <i>Problemen skjuts fram</i> .....                                        | 28 |
| <i>Reningsbadet – en form av åtgärd</i> .....                             | 29 |
| <i>Reningsbadets avtryck i externredovisningen</i> .....                  | 30 |
| <i>Agerandet fortsätter – fler problem skjuts fram</i> .....              | 32 |
| 4 Analys .....                                                            | 33 |
| Undvik underskott – till varje pris .....                                 | 33 |
| Reningsbadet – genomförandet och konsekvenser .....                       | 34 |
| <i>Kostnader koncentreras</i> .....                                       | 34 |
| <i>De utlösande faktorerna</i> .....                                      | 35 |
| <i>Ett kravlöst krav</i> .....                                            | 37 |
| Samma utgångsläge, men olika färdriktning? .....                          | 39 |

|                    |    |
|--------------------|----|
| 5 Slutsatser ..... | 40 |
| Referenser .....   | 42 |

# Sammanfattning

Föreliggande rapport baseras på en studie av två kommuner – Sydstad och Nordstad. De två kommunerna har under lång tid jämnat ut resultatet genom att senarelägga kostnader. Annorlunda uttryckt har de tillämpat den earnings management-strategi som benämns resultatutjämning (income smoothing). På sikt blev konsekvensen, av att avskrivningar och underhåll på fastigheter inte genomfördes på ett relevant sätt, att det fanns stora övervärden i respektive kommuns balansräkning. Genom att koncentrera nedskrivningar och andra former av kostnader redovisades stora underskott i enskilda bokslut, ett agerande som är i enlighet med den earnings management-strategi som benämns reningsbad (big bath). Kommunallagens krav på ekonomi i balans innebär som bekant att underskott skall återställas. De stora underskotten sammanföll dock med hänvisning till synnerliga skäl och därigenom återställdes inte de uppkomna underskotten fullt ut. Konsekvensen blir att en kommun med betydligt sämre finansiell ställning överlämnas till framtida generationer än vad lagstiftaren avsett.

**Nyckelord:** Kommunal redovisning, earnings management-strategier, reningsbad, resultatutjämning, balanskravet, generationsprincipen

# 1 Inledning

*“How do you identify a good accountant?*

*Ask, ‘How much is two plus two?’*

*If the answer is, ‘How much do you want it to be?’ then you have found a good accountant.”*

Med den återgivna historien inleder den välkända redovisningsforskaren Robert Anthony (1985 s. 161) en artikel i Harvard Business Review. Artikeln handlar om den externa redovisningen i amerikanska stater och kommuner och sättet som den missbrukats för att kunna redovisa önskvärda utfall. Budskapet kan möjligtvis uppfattas som raljant och provocerade för redovisare, revisorer och andra aktörer som arbetar med att upprätta och granska den finansiella redovisningen, men kanske framförallt för dem som använder informationen för att fatta beslut och/eller utkräva ansvar. När regleringen av den kommunala externredovisningen utgår från konceptuella ramverk som föreskriver att redovisningen skall ge en *rättvisande bild* kan den återgivna historien framstå som ännu märkligare.<sup>1</sup> Samtidigt inser redan den som tillskansat sig grundläggande redovisningskunskaper att trots förekomsten av konceptuella ramverk och reglering innehåller redovisningen inslag av både uppskattningar och bedömningar. Dessutom finns det utrymme för olikartad tillämpning av regelverket. Följden av detta blir att det uppkommer ett *diskretionärt tolkningsutrymme* vid upprättandet av den finansiella redovisningen, det vill säga ett utrymme för tolkningar som är obundet fasta regler. Detta utrymme kan användas för att ändra det finansiella resultatet – och

1) Normgivaren för den kommunala redovisningen i svenska kommuner, Rådet för kommunal redovisning (RKR), fastställde efter några års utredning- och förankringsarbete ett konceptuellt ramverk under 2011 som skall vara vägledande för arbetet med redovisningsrekommendationerna framöver (se RKR, 2011). I ramverket anges att redovisningen skall ge en rättvisande bild av det finansiella resultatet och ställningen. International public sector accounting standard board (IPSASB) bedriver ett arbete med att harmonisera den finansiella redovisningen i offentlig sektor. I det pågående arbetet med att utveckla ett konceptuellt ramverk förs resonemang om behovet och innebörden av att redovisningen ger en rättvisande bild (se IPSASB, 2012).

ibland är det uppenbart att så varit fallet. För att ansluta sig till Hines (1988) synsätt innebär påverkan som sker genom redovisningen att bilden av ”verkligheten” förändras och att det är något som berörda aktörer påverkas av och måste förhålla sig till.

I redovisningslitteraturen brukar *earnings management* användas som ett samlingsbegrepp för ageranden där det diskretionära tolkningsutrymmet används för att *ändra* det finansiella resultatet (Healy och Wahlen, 1999; Ronen och Yaari, 2008). I en tidigare studie, som genomförts inom ramen för det Nationella kommunforskningsprogrammet, har påvisats att earnings management-strategin som benämns resultatutjämning (*income smoothing*) tillämpas (se Donatella, 2012). Studien baserades på två fall och resultaten från studien antyder att det finns en strävan efter att över tid jämna ut det finansiella resultatet och därigenom skapa förutsättningar för att redovisa små överskott. I studien redovisas tre huvudsakligen förklaringar till varför strategin med resultatutjämning tillämpades:

**1. Små överskott innebär att kritik undviks.** Det är kritik för överbeskattning och att verksamheten håller för låg kvalitet (förknippat med stora överskott) eller att en oansvarig politik har bedrivits (förknippat med underskott).

**2. Små överskott innebär en ökad flexibilitet i relation till kommunalagens krav på ekonomi i balans.** Framförallt är det till följd av det som kommit att benämnas inlåsnings effekter med vilket avses att redovisade överskott inte kan användas efter att de har redovisats.

**3. Små överskott påverkar resursfördelningen internt.** Aktörerna som i budgetlitteraturen brukar benämnas väktare skapar argument för att begränsa kostnadsutvecklingen.

Flera studier av relevans har genomförts inom området. Kvantitativa studier på svenska kommundata visar att en utjämning av det finansiella resultatet sker över tid (Stalebrink, 2007) och att det förekommer att redovisningsval görs som avviker från god redovisningssed (Tagesson och Falkman, 2008) i syfte att påverka utfallet (Donatella och Tagesson, 2010). Liknande resultat avseende resultatutjämning har även framkommit vid studier av kommuner i andra länder (Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010) samt vid studier av hälso- och sjukvården (Leone och Van Horn, 2005; Ballantine et al., 2007) och annan icke vinstdrivande verksamhet (Trussel, 2003;

Jones och Roberts, 2006; Krishnan et al., 2006; Eldenburg et al., 2011; Pina et al., 2012). Utifrån forskningsresultaten på området framstår ett mindre överskott följaktligen som idealet. Uppkommer ett sådant överskott inte till följd av den underliggande ekonomiska utvecklingen används det diskretionära tolkningsutrymmet för att ändra det finansiella resultatet, det vill säga bedriva earnings management. Därigenom finns det möjlighet att avvärja vad som kunde ha blivit en politiskt besvärlig situation med diskussioner om nivån på skatteuttaget och/eller fördelningen av resurser för att producera kommunal service.

Strävan efter små överskott gäller emellertid inte under alla omständigheter. I föreliggande rapport påvisas att i en situation där det inte längre är möjligt att undvika att redovisa ett underskott tidigareläggs kostnader och/eller senareläggs intäkter. Därigenom försvagas ett redan svagt resultat. Följden blir att ett stort underskott redovisas i enskilt bokslut men bidrar samtidigt till att förbättra förutsättningarna inför framtiden eftersom kostnaderna som redan resultatredovisats inte kommer att påverka utfallet under kommande år. Detta agerande är dokumenterat i redovisningslitteraturen som behandlar privat sektor (för en litteraturgenomgång, se Buckmaster, 2001; Ronen och Yaari, 2008) och det fanns sedan tidigare även indikationer på att ett sådant agerande förekommer i den svenska kommunsektorn (Stablebrink, 2007). Agerandet brukar betraktas som en earnings management-strategi och benämns reningsbad (*big bath*) (Buckmaster, 2001; Ronen och Yaari, 2008). Rationaliteten som agerandet bygger på är att vid redovisning av underskott är marginaleffekten av ytterligare försämringar avtagande (Walsh et al., 1991). Av det följer antagandet att det är bättre att redovisa ett stort underskott i ett enskilt bokslut – ta ett bad och renas från en massa kostnader för att uttrycka sig metaforiskt – än att redovisa mindre underskott vid upprepade tillfällen. Besvärliga situationer undviks och hanteras således inte endast genom strategin med resultatutjämnning utan även genom strategin med reningsbad.

## Syfte

Redovisningsskyldiga aktörer i kommuner och andra icke vinstdrivande organisationer finner det ibland angeläget att ändra det finansiella resultatet, det visar den tidigare forskningen inom området. Som tidigare nämnts kopplas ändringarna av det finansiella resultatet till strävan att redovisa små överskott i kommuner och andra icke vinstdrivande organisationer. Det är

framförallt earnings management-strategin med resultatutjämning som antas vara framträdande och det är också den strategi som huvudsakligen studerats och påvisats i litteraturen som behandlar icke vinstdrivande organisationer. Strategin med resultatutjämning gäller emellertid inte under alla omständigheter, utan kan kombineras med den strategi som benämns reningsbad. Mot bakgrund av det har följande syfte formulerats.

**Syftet med föreliggande rapport är att beskriva hur och finna förklaringar till varför earnings management-strategin som benämns reningsbad tillämpas i kommuner.**

## **Metod**

För att uppfylla det formulerade syftet har två kommuner studerats – Sydstad och Nordstad. Sett till antalet kommuninvånare är det två mindre kommuner. Sydstad har dock nästan dubbelt så många invånare som Nordstad. Studien baseras på intervjuer som har genomförts med företrädare för båda kommunerna och en granskning av årsredovisningar.

Utgångspunkten vid valet av kommuner var att de skulle ha genomfört ett reningsbad. Valet av kommuner styrdes därför av att ett stort underskott skulle ha redovisats i kombination med stora nedskrivningar och realisationsförluster – två poster som det för ledande aktörer finns möjlighet att påverka när i tiden de skall redovisas och därmed påverka det finansiella resultatet. Det är ett tillvägagångssätt som i litteraturen brukar benämnas specifika periodiseringar (McNichols, 2000), det vill säga periodiseringar som är specifika i den meningen att de är betydelsefulla för den aktuella sektor som studeras. För att identifiera relevanta kommuner togs avstamp i en tidigare studie genomförd av Donatella (2011) där en kartläggning gjorts av resultatpåverkan som nedskrivningar och realisationsvinster haft.

Den nämnda kartläggningen omfattade ett slumpmässigt urval av 74 kommuner och granskningen avsåg årsredovisningarna för perioden 2005–2009 (ibid.). Sammantaget innebär det att avsättningarna och nedskrivningarnas resultatpåverkan kartlades för 370 redovisningsår och under denna period var dessa posters påverkan betydande i flertalet kommuner. I den granskade gruppen av kommuner var det två med betydande resultatpåverkan som samtidigt redovisade ett betydande underskott. Det var kommunerna som i föreliggande studie benämns Sydstad och Nordstad. De två kommunerna utgjorde följaktligen så kallade extremfall eller avvikande fall (Silverman, 2006)

och det var just därför de valdes. Ges inte stöd för att earnings management förekommit i dessa kommuner finns det inte heller stöd för att dessa teorier har någon relevans vid studier av kommunal redovisning i svenska kommuner (jämför Flyvbjerg, 2006). Dessutom är det rimligt att anta att informationsrikedomen i extrema eller avvikande fall är betydligt större än i mer ordinära fall (Flyvbjerg, 2006) och det är ytterligare en anledning till valet av kommuner. Samtidigt innebär det, precis som alltid vid fallstudier, att man inte kan förvänta sig att finna identiska kommuner på annat håll i landet (någon statistiskt generaliserbarhet föreligger alltså inte). Däremot torde de mer generella förklaringarna och mönstren vara förekommande även i andra kommuner, det som Yin (2007) benämner analytisk generaliserbarhet.

Föreliggande studie avser redovisningsperioden 2005–2009. Det var under denna period som reningsbadet genomfördes i respektive kommun. Rapporten har dock kompletterats med information från 2000 (som var året då kommunal redovisningslag trädde i kraft) till och med 2011 (som var den senaste årsredovisningen som fanns tillgänglig när denna rapport färdigställdes). Vad gäller de genomförda intervjuerna så har ambitionen varit att fånga aktörerna som är redovisningsskyldiga och därigenom kan ha motiv till att ändra det finansiella resultatet samt dem som har expertkunskaper och praktiska möjligheter att ändra resultatet när den externa redovisningsinformationen upprättas. Av den anledningen har ledande politiker och ekonomer intervjuats. I Sydstad intervjuade både majoritets- och oppositionsråd. En gruppintervju genomfördes även med ekonomichefen samt en redovisningsekonom och en förvaltningsekonom. Samtliga av dessa aktörer var verksamma i kommunen vid tiden för när reningsbadet genomfördes. I Nordstad genomfördes telefonintervjuer med ekonomichefen och kommunalrådet. Ekonomichefen var inte verksam i kommunen vid tidpunkten för reningsbadet utan tillträdde efter att det hade genomförts. Trots det fanns kännedom om agerandet. Kommunalrådet var politiskt aktiv vid tidpunkten för reningsbadet, dock på en annan position. Intervjuerna genomfördes tidigt på året under 2011. Därefter har intervjupersoner kontaktats för kompletterande uppgifter. Längden på intervjuerna varierade mellan 30 minuter och upp till två timmar. En sammanställning av de genomförda intervjuerna följer i kapitel 3 tillsammans med resultatet från dokumentstudierna.

## **Rapportens disposition**

Fortsättningen av rapporten är disponerad enligt följande: I kapitel 2 återfinns en referensram för studier av reningsbad. Därefter följer rapportens empiriska avsnitt i kapitel 3, där genomförda intervjuer och resultatet från dokumentstudierna redovisas. Kapitel 4 är en analys där referensram och empiri kopplas samman. I rapportens avslutande kapitel redovisas studiens slutsatser.

## 2 Referensram för studier av reningsbad

I det följande återfinns en referensram som utvecklats för att studera och förstå earnings management-strategin som benämns reningsbad i kommunsektorn.

### **Incitament till att ändra resultatet**

Den kommunala redovisningen äger rum i ett politiskt sammanhang och det kan ha betydelse för vilken bild av den finansiella situation som är önskvärd att förmedla till kommunmedlemmarna och andra potentiella intressenter (Zimmerman, 1977). Eftersom politikerna agerar på en politisk marknad måste de överväga följderna av ageranden och beslut i relation till förutsättningarna att bli omvald (Downs, 1957). Att redovisa stora överskott kan som tidigare nämnts tolkas som att kommuninvånarna har överbeskattats alternativt tillhandahållits en för låg kvalitet på den kommunala servicen, vilket kan föranleda kritik och missnöjesyttringar från de presumtiva väljarnas sida (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Pilcher och Van Der Zahn, 2010). På samma sätt kan underskott föranleda kritik. Ett underskott kan tolkas som att kommuninvånarna har överbeskattats alternativt tillhandahållits en för låg kvalitet på den kommunala servicen, även om det torde ligga närmare till hands att kritik riktas mot att en oansvarig politik har bedrivits (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007).

Betydelsen av att inte redovisa underskott och stora överskott accentueras dessutom av krav på den ekonomiska förvaltningen (Stalebrink, 2007; Balantine et al., 2007). För svenska kommuner gäller kommunallagens krav på ekonomi i balans (kap. 8 § 5a) som en undre gräns för det finansiella resultatet. Konsekvenserna av ett redovisat underskott begränsas därmed inte till eventuell kritik för politiken som har bedrivits och att avsteg gjorts från kommunallagen, utan huvudregeln innebär att underskottet måste återställas under de kommande tre åren (kap. 8 § 5a). Det kan begränsa politikernas handlingsutrymme eller skapa ytterligare problematik och behov av att förklara varför underskottet måste återställas och andra satsningar bort-

prioriteras. Återställs underskottet inte inom angiven tidsram kan även det föranleda kritik. Någon övre gräns för det finansiella resultatet anges inte i regleringen av den ekonomiska förvaltningen. Däremot innebär balanskravets asymmetriska konstruktion att så kallade *inlåsnings effekter* av redovisade överskott kan uppkomma (SOU 2011:59 s. 100). Förutsatt att undantagsregeln med synnerliga skäl inte tillämpas innebär balanskravet att kommunerna som har en negativ soliditet inklusive hela pensionsåtagandet skall återställa uppkomna underskott medan överskott inte är tillåtna att ta i anspråk i framtiden (prop. 2003/04: 105). Benämningen inlåsnings effekter som användes i den senaste statliga utredningen (SOU 2011:59) hänvisar till att överskott som redovisas blir inlåsta i eget kapital. Med tanke på att kommunerna i fråga har negativ soliditet inklusive hela pensionsåtagandet handlar det emellertid inte om inlåsnings av resurser. Däremot innebär balanskravet att handlingsutrymmet inför framtiden minskar om ett stort överskott redovisas under ett enskilt år istället för att jämna ut resultatet över tid. Utifrån ett politiskt perspektiv torde det därför inte vara önskvärt att redovisa stora överskott ett enskilt år och därigenom begränsa möjligheterna att genomföra satsningar i verksamheten och samtidigt upprätthålla en ekonomi i balans.

Vidare gäller kommunallagens (kap. 8 § 1) allmänt hållna krav på god ekonomisk hushållning som bland annat bygger på den så kallade generationsprincipen (Donatella, 2010). I praktiken har en enkel tumregel – det så kallade tvåprocentsmålet – etablerats som innebär att ett finansiellt resultat som sett över en längre period uppgår till två procent av skatteintäkter samt utjämning och statsbidrag är förenligt med en god ekonomisk hushållning (Brorström et al., 2005). Ambitionsnivån behöver givetvis inte vara relevant i alla kommuner eftersom det beror på förutsättningarna, men tvåprocentsmålet har ändå fått stort genomslag i praxis (Donatella et al., 2007).

Det förda resonemanget pekar på att det finns starka incitament för politikerna att över tid redovisa små överskott och därigenom undvika att begränsa handlingsutrymmet likväl som kritik för det finansiella resultatet som kan föranledas av underskott och stora överskott. Att redovisa små överskott signalerar att den politiska ledningen agerat på ett ansvarsfullt sätt. Det framstår därför som idealiskt för kommuner att redovisa små överskott (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010; Donatella, 2012). Det kan emellertid vara svårt att göra det när både verksamhetens intäkter och kostnader fluktuerar över tid.

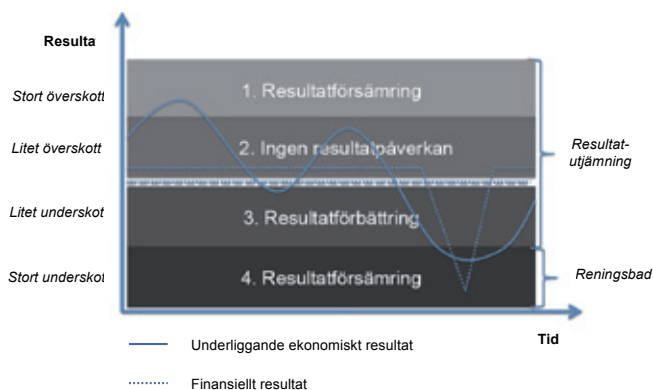
## Resultatutjämning och reningsbad – två komplementära strategier?

I redovisningslitteraturen som behandlar privat sektor finns ett antal olika earnings management-strategier dokumenterade vilka har gemensamt att de huvudsakligen fokuserar relationen mellan bolag och aktiemarknadens aktörer (institutionella investerare, analytiker etc.) eller relationen mellan ägarna av bolaget (principalen) och utföraren i form av ledningen och då framförallt den verkställande direktören (agenten) (se Ronen och Yaari, 2008). De förmodligen mest välkända earnings management-strategierna som dokumenterats i litteraturen är den som benämns resultatutjämning (*income smoothing*) och den som benämns reningsbad (*big bath*) (se Buckmaster, 2001; Ronen och Yaari, 2008; Jones, 2011). Strategierna innebär att fördelningen av det finansiella resultatet ändras för enskilda år, men sett över en tillräckligt lång tidsperiod är det ackumulerade resultatet det samma. Strategin för resultatutjämning bygger på rationaliteten att en jämn fördelning av det finansiella resultatet är att föredra framför en ryckighet i resultatutvecklingen mellan enskilda år. När det inte är möjligt att upprätthålla en jämn resultatutveckling kan reningsbad vara en komplementär snarare än en konkurrerande strategi (Buckmaster, 2001). Strategin bygger på rationaliteten att när ett underskott inte kan undvikas så är marginaleffekten av tillkommande resultatförsämringar avtagande (Walsh et al., 1991). Av det följer att ett stort underskott under ett enskilt år är att föredra framför små underskott vid upprepade tillfällen. I en situation där underskott inte går att undvika förväntas kostnader därför tidigareläggas och ett stort underskott redovisas. Ett sådant reningsbad innebär att vissa kostnader inte kommer att belasta resultatet och därigenom bana väg för att i framtiden kunna redovisa en jämn resultatutveckling.

Strategierna för resultatutjämning och reningsbad torde vara applicerbara för att förstå agerandet i kommuner eftersom varken underskott eller stora överskott är önskvärda (jämför Stalebrink, 2007). Givet de två strategierna och strävan efter att redovisa små överskott argumenteras för att fyra situationer kan uppkomma och föranleda två aktiva åtgärder – antingen förbättras eller försämras det finansiella resultatet. I litteraturen görs en åtskillnad mellan det som benämns *riktig* och *artificiell* earnings management (Healy och Wahlen, 1999), det vill säga olika instrument för att ändra resultaten. Den artificiella formen av earnings management innebär att periodiseringar av inträffade händelser används för att påverka fördelningen av kostnader och intäkter mellan olika perioder och i förlängningen ändra det finansiella resultatet, och det är företrädesvis denna form av earnings management som studerats

i privat sektor. Den riktiga formen av earnings management, som avser att agerandet förändras och att resultatet därigenom påverkas, har däremot inte studerats i någon större utsträckning (för utförligare resonemang, se Ronen och Yaari, 2008; Donatella, 2012). En förklaring till detta är de uppenbara svårigheterna med att särskilja riktig earnings management och åtgärder som är vidtagna av helt andra åtgärder (jämför Eldenburg et al., 2011).

Resonemanget om förväntat agerande utgår från definitionen av earnings management som Healy och Wahlen (1999) har upprättat. I enlighet med deras definition görs en åtskillnad mellan det underliggande ekonomiska resultatet och det finansiella resultatet. Det finansiella resultatet är resultatmättet som rapporteras i externredovisningen. Det underliggande ekonomiska resultatet är samma som det finansiella resultatet innan eventuella ändringar. Agerandet i enlighet med strategierna förväntas vara påverkat av vilket resultatintervall det underliggande ekonomiska resultatet hamnar i. Fyra situationer förväntas förekomma och varje situation hänger ihop med ett av resultatintervallen som benämns stora överskott, små överskott, små underskott och stora underskott (se figur 1). De tre första situationerna utgår från strategin för resultatutjämning medan den sistnämnda situationen utgår från strategin för reningsbad. De resultatmässiga konsekvenserna av strategierna i externredovisningen framgår av den heldragna linjen i figur 1. Om det förväntade agerandet inträffar innebär det att resultatutveckling sett över tid blir tämligen jämn – förutsatt att det är möjligt att undvika underskott. I det följande beskrivs de fyra situationerna mer utförligt.



**Figur 1. Förväntat agerande** Kommentar: Figuren utgår från att resultaten anges i relation till skatter samt utjämning och statsbidrag och resultatintervallen förväntas därför vara oförändrade över tid. Hade resultaten angetts i absoluta termer hade inflationen medfört en ökning av resultatnivån.

Vad som benämns *situation 1* uppkommer när det underliggande ekonomiska resultatet hamnar i intervallet för vad som utgör ett stort överskott. Givet strategin för resultatutjämning ändras det finansiella resultatet genom att kostnader tidigare läggs och/eller att intäkter senare läggs. Därigenom kan ett litet överskott rapporteras i externredovisningen och kritiken som är förenad med att redovisa ett stort överskott undvikas. Att kostnader som egentligen avser kommande års verksamhet tidigare läggs och/eller att intäkter som avser tidigare års verksamhet senare läggs bidrar dessutom till att förbättra förutsättningarna för att även i framtiden redovisa överskott och uppnå kravet på ekonomi i balans. För att ansluta till DeFond och Parks (1997) analogi så innebär agerandet att en del av överskottet inte redovisas utan sparas till framtiden. Översatt och anpassat till ett kommunalt sammanhang så innebär det att skatteintäkter antingen lånas från eller sparas till framtida generationer kommuninvånare.

Vad som benämns *situation 2* uppkommer när det underliggande ekonomiska resultatet faller inom ramen för vad som är förenligt med ett litet överskott – det som enligt tidigare fört resonemang utgör idealet för kommuner. Givet strategin för resultatutjämning ändras följaktligen inte det finansiella resultatet.

Vad som benämns *situation 3* uppkommer när det underliggande ekonomiska resultatet hamnar i intervallet för vad som utgör ett mindre underskott. Givet strategin för resultatutjämning ändras det finansiella resultatet genom att kostnader senare läggs och/eller att intäkter tidigare läggs och ett mindre överskott rapporteras i externredovisningen. Agerandet medför att kritiken som är förenad med att redovisa underskott undviks och att balanskravet uppfylls. För att ansluta till den tidigare använda analogin så innebär agerandet att framtida skatteintäkter lånas för att förbättra det finansiella resultatet. Eftersom nettot av vad som lånats från och sparats till framtiden påverkar förutsättningarna för att kunna ändra det finansiella resultatet leder agerandet följaktligen till att förutsättningarna för att framöver redovisa små överskott och uppfylla balanskravet försämrats.

De tre situationerna som beskrivits illustrerar strategin för resultatutjämning och på vilket sätt ändringar förväntas ske av det finansiella resultatet för att över tid redovisa små överskott och uppfylla balanskravet. *Situation 4* skiljer sig åt i det avseendet eftersom den utgör en illustration av strategin för reningsbad. Situationen uppkommer när det inte längre är möjligt att ändra det finansiella resultatet i tillräckligt stor utsträckning för att undvika

ett underskott (vilket i sig kan betraktas som en signal om att det föreligger allvarliga ekonomiska bekymmer). Det underliggande ekonomiska resultatet har följaktligen hamnat i intervallet för ett stort underskott. Eftersom möjligheterna att ändra det finansiella resultatet är beroende utav nettot av skatteintäkterna som har lånats från respektive sparats till framtida generationer av kommuninvånare kan gränsen för vad som utgör ett stort överskott variera över tid och mellan olika kommuner. När det inte längre är möjligt att förbättra det finansiella resultatet i tillräckligt stor utsträckning för att undvika att redovisa ett underskott förväntas det finansiella resultatet försämrats genom att kostnader tidigare läggs och/eller att intäkter senare läggs, även om det framförallt är tidigare läggandet av kostnader som är förenade med strategin för reningsbad (Walsh et al., 1991; Stalebrink, 2007). Därigenom redovisas ett stort underskott ett enskilt år och kritik uppkommer för detta. Det innebär också att balanskravet inte uppfylls. Huvudregeln för balanskravet anger som tidigare nämnts numer att ett uppkommit underskott skall återställas inom tre år (kommunallagen 8 kap. 5a §). Mellan 2000 och 2004 uppgick tidsfristen dock till två år, men den bedömdes vara alltför kort och därför förlängdes tidsfristen (prop. 2003/04: 105). Ett reningsbad skulle givet kravet på att återställa redovisat underskott inte bidra till att förbättra förutsättningarna inför framtiden. Undantagsregeln innebär dock att det finns möjlighet att hänvisa till synnerliga skäl för att inte återställa ett uppkommet underskott (kommunallagen 8 kap. 5b §). Vad som utgör ett synnerligt skäl hanteras inom ramen för det politiska systemet och kommunmedlemmarna har ingen möjlighet att pröva bedömningen som gjorts (prop. 1996/97: 52). För att reningsbad skall få avsedd effekt – det vill säga bidra till att förbättra förutsättningarna inför framtiden – är det således nödvändigt att det sammanfaller med att undantagsregeln synnerliga skäl nyttjas.

Det skall också nämnas att en annan situation som är typisk för strategin för reningsbad, som ägnats betydligt mer uppmärksamhet i litteraturen, är när förändringar sker i ledningen på företag och framförallt när den verkställande direktören byts ut (se exempelvis Murphy och Zimmerman, 1993; Wilson och Wang, 2010). Att omgående ta ett reningsbad innebär att det svaga resultatet kan skyllas på den tidigare ledningen samtidigt som avlastandet av kostnader på ett enskilt år förbättrar förutsättningarna inför framtiden, den framtid som den nyutträdde ledningen har ansvar för och belönas utifrån. Översatt och anpassat till kommuner skulle det kunna utgöras av när majoritetsskiftet äger rum.

## 3 Stora underskott som blir större

De geografiska områdena som utgörs av Sydstad och Nordstad har både genomgått besvärliga perioder som gjort avtryck i den kommunala verksamheten och ekonomin. I båda fallen ledde det till att ett reningsbad genomfördes vid mitten av 2000-talet. I det följande beskrivs reningsbadets avtryck i den externa redovisningen. Vidare beskrivs resonemangen som låg till grund för genomförandet av reningsbadet samt vad som hände innan och efter att det genomfördes.

### **Sydstad**

En gammal bruksort som genomgått en besvärlig omställning under de senaste decennierna. Så beskriver intervjupersonerna Sydstad. Omställningen de pratar om påbörjades för mer än 30 år sedan när det på orten dominerande tillverkningsföretaget förlorade marknadsandelar och sedermera försattes i konkurs, rekonstruerades och därefter bytte ägare vid ett antal tillfällen.

Under lång tid var företaget dominant på orten och många av kommuninvånarna arbetade där. Företaget var även en betydelsefull aktör i utvecklingen av centralorten och i förlängningen även av kommunen. Inte minst genom att företaget hade resurser att finansiera satsningar i kommunal infrastruktur och stötta idrottsverksamheten. Kommunen och bolaget var på så sätt sammanflätade. När det gick bra för bolaget, gick det också bra för kommunen, som det nuvarande kommunalrådet uttryckte saken. När utvecklingen för bolaget vände kom det därför starkt att prägla kommunens utveckling under lång tid framöver. Antalet kommuninvånare minskade successivt, med konsekvensen att det fanns en överkapacitet avseende den kommunala servicen. Samtidigt var det svårt att överge tanken på att ett stort företag återigen skulle etablera verksamhet på orten och att det skulle bli som det tidigare hade varit.

## Kortsiktig problemlösning

Det successivt minskade antalet invånare medförde som tidigare nämnts att kommunen hade en överdimensionerad servicekapacitet. Även på 2000-talet var en betydande andel av kommunens hyreslägenheter exempelvis tomma. Kommunalrådet beskriver det hela som en negativ spiral, där de outhyrda lägenheterna medförde att underskott redovisades och att det därför inte ansågs vara möjligt att utföra underhåll och reinvesteringar i annat än begränsad utsträckning. Agerandet medförde att den finansiella ställningen successivt försvagades, även om eftersatt underhåll och uteblivna reinvesteringar inte omedelbart framgick av räkenskaperna. På samma sätt agerades det inom annan kapitalintensiv verksamhet. Redovisningsekonomen påpekade också att kommunen redovisat ”för låga avskrivningar under lång tid” vilket ytterligare bidrog till att förflytta kostnader till framtida generationer. Vid början av 2000-talet, när agerandet i varierande utsträckning hade pågått sedan det stora företaget började förlora marknadsandelar, fanns betydande övervärden i kommunens balansräkning. Förvaltningsekonomen beskriver situationen och agerandet som ägt rum.

*”Det fanns ju vissa saker som hade ett högt högt värde. Sen var det ett stängsel i princip. Alltså det kan ju inte ha ett värde på tio miljoner kronor, och hur kommer det sig att det [i redovisningen] har ett värde på tio miljoner kronor? Då var ju det här att det kanske inte fanns pengar kvar i driftsbudgeten men i investeringsbudgeten.”*

Intervjupersonerna beskriver att det under många år saknades en insikt om att förhållningssättet till kommunens ekonomi inte var hållbar på sikt. Ekonomichefen uttryckte det hela på ett talande sätt.

*”Alltså det var den kultur vi levde i och det var den kunskapsnivå som fanns i den politiska ledningen och även på tjänstemannanivå. Man hade inte förstått på något vis, man hade inte den information som låg till grund för förståelse att det fungerar inte i längden.”*

I samband med nyrekryteringar började kunskaperna om den kommunala ekonomin förbättras under 2000-talet och då insåg involverade aktörer, såväl tjänstemän som politiker, att den ekonomiska situationen var tämligen allvarlig. Kommunen hade under lång tid skjutit upp kostnader och sättet som det hade gjorts på innebar att det bokförda värdet på vissa materiella anlägg-

ningstillgångar långt ifrån motsvarade marknadsvärdet eller den servicepotential som de skapade. Men även när den allvarliga situationen var känd tog det ett antal år innan åtgärder vidtogs.

*”Det var mycket som gått slentrian. Det var inte bara ekonomisk röra, det var även politisk röra.”*

Orden är från personen som var kommunstyrelsens vice ordförande när intervjuerna genomfördes. Det saknades politisk handlingskraft för att hantera situationen, det är samtliga intervjupersoner rörande överens om.

### En ny politisk ledning tillträder och agerar

I samband med valet 2006 tillträdde en ny politisk majoritet i Sydstad. Det var ett samarbete mellan två etablerade politiska partier, som på riksplånet inte har samarbetat med varandra. Båda partierna hade i valrörelsen tydligt kommunicerat att den ekonomiska situationen som kommunen befann sig i var allvarlig. Mot bakgrund av det hade vallöften givits om att kommunens ekonomi skulle ”saneras”. Kommunalrådet beskriver arbetet som vidtog efter att de tillträtt på följande sätt.

*”Vi satte igång direkt. (...) Vi pratade om en sanering av en ekonomi som var helt urusel: Stora lån, en dålig soliditet, allmänt var vi bland de tio sämsta kommunerna, om man räknar per invånare. Och där ville vi inte vara.”*

Kommunstyrelsens vice ordförande beskrev agerandet på ett likartat sätt.

*”Ja, alltså jag har jobbat efter principen att börjar man ett nytt uppdrag så gäller det att hålla högsta fart och göra så mycket som möjligt så fort som möjligt. Innan folk vaknar upp och undrar vad som händer, för att uttrycka mig lite tillspetsat.”*

Det var i samband med 2006 och 2007 års bokslut reningsbadet genomfördes. Några reaktioner från potentiella intressenter, såsom kommuninvånare och massmedia, blev det inte i samband med boksluten då reningsbadet genomfördes. Detta trots att underskottet för ett enskilt år uppgick till en fjärdedel av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Intervjupersonerna menar att det var en konsekvens av att underskotten uppkom till följd av redovisningstekniska frågor och att det därför inte tillmättes någon större betydelse.

De två regerande partierna hade en gemensam uppfattning om problem-bilden och delade även uppfattningen om att åtgärder var nödvändiga att vidta på både kostnads- och intäktssidan. Besluten beskrivs som ”tuffa” eftersom de omfattade genomförandet av besparingar och effektiviseringar inom skola, vård och omsorg – åtgärder som till skillnad från boksluten i sig väckte stor uppmärksamhet. När förslagen presenterades protesterade berörda kommuninvånare. Samtidigt som besparingarna genomfördes en skattehöjning. Därutöver omstrukturerades koncernen och kommunens materiella anläggningstillgångar var föremål för en översyn, åtgärder som framförallt gjorde betydande avtryck i 2007 års bokslut. Kommunalrådet beskriver situationen och agerandet på följande sätt.

*”Vi hade luft i balansräkningen. Alltså det var övervärderat: Våra bolag var övervärderade, våra allmänna tillgångar [var övervärderade], det vill säga gator och asfalt som det stod. Så vi gjorde kraftiga nedskrivningar på det här. (...) Det gjorde att vi fick ett oerhört negativt resultat.”*

Omstruktureringsarna inom koncernen omfattade framförallt utförsäljningen av hyreslägenheterna i det allmännyttiga bostadsbolaget. Till följd av agerandet i bolaget där fastigheterna inte blivit underhållna på ett relevant sätt och inte avskrivna i den takt de förslitits fanns en diskrepans mellan bokförda värden och faktiska värden. Ekonomichefen berättade att ”(...) bolaget hade långfristiga lån som var högre än vad vi fick för det”. Innan försäljningen var kommunen därför tvungen att lämna ett ägartillskott. Omstruktureringen i koncernen omfattade även försäljning av ett energibolag där kommunen var delägare.

Samtidigt genomfördes nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar för redovisningsenheten kommunen. Ekonomichefen beskrev arbetet på följande sätt.

*”Det började ju med de absolut enklaste delarna: Det fanns ju saker i vårt anläggningsregister som inte fanns i verkligheten höll jag på att säga. Så de var ju enkla. Sen fick vi också göra bedömningar utifrån återstående avskrivningstid. Man hade ju gjort en bedömning utifrån en avskrivningstid som kanske byggde på att man hade underhållit det för 50 kronor per kvadratmetern, sen hade man underhållit det för 17 kronor per kvadratmetern. Ja, vi fick ju räkna om eftersatt underhåll till ett reinvesteringsbehov (...).”*

Merparten av nedskrivningarna och hela ägartillskottet till bostadsbolaget samlades på ett enskilt år och medförde som tidigare nämnts att ett stort underskott redovisades. Det beskrivna agerandet – där nedskrivningar och ägartillskott – samlas ett enskilt år och ett stort underskott redovisas är vad som i föreliggande studie benämns reningsbad. Ekonomichefen beskriver det som att ”vi gjorde oss ett paket” och kommunstyrelsens vice ordförande beskriver det som att ”vi gjorde en engångsrensning”. Reningsbadet genomfördes 2007, det vill säga det första räkenskapsåret som den nya politiska ledningen hade ansvar för att upprätta.

Reningsbadet var en del i arbetet med att ”sanera” kommunens ekonomi tillsammans med förändringar inom verksamheten och skattehöjningen. Den nytillträdde majoriteten hade, som de själva beskrev det, visat politisk handlingskraft. Genom utförsäljningen av bolagen kunde kommunen minska låneskulden. Det ansågs vara alldeles nödvändigt eftersom låneskulden var hög och kommunen därmed riskexponerad. Dessutom medförde de minskade finansiella kostnaderna ett ökat utrymme för kostnader i verksamheterna, eller för en resultatförbättring. Som framgår av nästa avsnitt blev effekterna av reningsbadet samt översynen av kostnads- och intäktsidan tydlig under perioden som följde därefter. Kommunens finansiella resultat förbättrades drastiskt.

## **Reningsbadet utifrån den externa redovisningen**

Det var framförallt i samband med 2007 års bokslut som Sydstad genomförde ett ordentligt reningsbad. Årets resultat för detta år påverkades av ett flertal olika åtgärder och redovisningsval. Som tidigare nämnts genomfördes dels en omfattande omstrukturering av bolagen i koncernen, dels en översyn av redovisningsenheten kommunens materiella anläggningstillgångar som föranledde betydande nedskrivningar. Omstruktureringen i koncernen med försäljning av bolag medförde försäljningsomkostnader. Dessutom förutsatte försäljningen av bostadsbolaget ett ägartillskott från kommunen till bolaget. Kommunen skrev därför ned de finansiella anläggningstillgångarna som bolaget hade utgjort. Vid försäljningen av bolagen uppkom sedan realisationsvinster. Den sammantagna nettopåverkan uppgick nästan till –26 procent om den ställs i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Som framgår av diagram 1 uppgick årets resultat efter denna påverkan till drygt –21 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Vid avstämningen mot balanskravet hänvisades till synnerliga skäl eftersom nedskrivningarna

och andra kostnader som var förenade med omstruktureringen av verksamheten var en del i att förbättra förutsättningarna att i framtiden uppnå en god ekonomisk hushållning. Därigenom exkluderades vissa kostnader. Dessutom inkluderades realisationsvinster vid avstämningen mot balanskravet eftersom även detta ansågs vara en del i omstruktureringen. Beräknas ett balanskravsresultat där de nämnda omständigheterna beaktas erhålls ett mått som visar det belopp som skall återställas. Efter korrigeringarna, som följer av hänvisningen till synnerliga skäl och att realisationsvinster inkluderades, uppgick balanskravsresultatet till 8 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Det innebar således att någon del av det redovisade underskottet inte blev nödvändigt att reglera. Följden av detta blir ett ackumulerat underskott på nästan -10 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning redovisas för perioden 2000–2011. Någon balans har således inte funnits mellan intäkter och kostnader under perioden. Det ackumulerade resultatet är följaktligen långt ifrån tvåprocentsmålet som normalt brukar betraktas förenligt med en god ekonomisk hushållning.

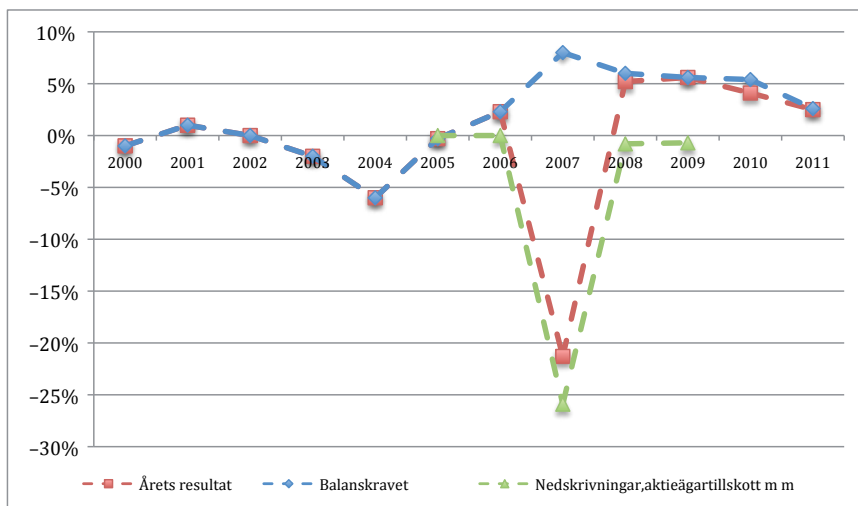


Diagram 1. Utvecklingen i Sydstad, perioden 2000–2011

Omstruktureringen av koncernen genererade försäljningsomkostnader även under 2008 och 2009. Under 2008 redovisades även realisationsförluster och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar. Sammantaget upp-

gick påverkan under 2008 nästan till –2 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Årets resultat uppgick trots detta till drygt 5 procent och balanskravsresultatet till 6 procent om de ställs i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Skillnaderna mellan de två resultatmåttén förklaras av att realisationsförluster och försäljningsomkostnader återigen betraktades utgöra en del av omstruktureringen för att i framtiden uppnå en god ekonomisk hushållning.

Efter att reningsbadet och övriga förändringar genomfördes har årets resultat varit relativt jämnt och starkt. Det som intervjupersonerna benämner ”saneringen” av kommunens ekonomi har åtminstone på kort sikt varit tydlig.

### Ett förändrat förhållningssätt

Förhållningssättet till den kommunala ekonomin var under lång tid tämligen kortsiktigt, och innebar att kostnader förflyttades till framtida generationer. Problemen som uppkom när det för orten viktiga företaget förlorade marknadsandelar sköts på framtiden och det var, som beskrivits, först när en ny politisk majoritet tillträdde 2007 som åtgärder vidtogs. Den besvärliga ekonomiska situationen och de tuffa beslut som fattades har förändrat förhållningssättet till den kommunala ekonomin. Ekonomichefen beskriver det på följande sätt.

*”Här gick vi över från att titta på det här är kommunens budget och det här är vi nöjda med om året går plus (...) [till att] vi gjorde oss en egen definition på god ekonomisk hushållning.”*

Kunskaperna om den kommunala ekonomin förbättrades när frågorna om god ekonomisk hushållning började diskuteras. Av det följde att en förståelse och respekt etablerades för nödvändigheten att redovisa överskott i kombination med en relevant hantering av kommunens fastigheter i form av underhåll och avskrivningar. Arbetet resulterade i att innebörden av vad som utgör en god ekonomisk hushållning för Sydstad definierades. En ambitionsnivå angavs där det fastslogs att en god ekonomisk hushållning utgörs av ett agerande som skapar förutsättningar för en långsiktigt hållbar kommunal service. Utifrån definitionen formulerades tre finansiella mål, vilka skall möjliggöra att den angivna ambitionsnivån upprätthålls. Målen är relaterade till resultat, investeringar och soliditet. Ekonomichefen beskriver idéerna som låg till grund för definitionen av god ekonomisk hushållning och de formulerade av målen.

*”Så länge inkomst- och kostnadsutjämningsystemen består (...) tycker jag att man rakryggat kan lova kommuninvånarna (...) att betalar ni en genomsnittlig kommunal skattesats får ni också en genomsnittlig kommunal service. Med ett enda undantag: Vi blir aldrig kompenserade för finansnettot, det vill säga hur vi har hanterat historien.”*

Agerande innebär att kommunen, i relation till andra jämförbara kommuner, har en hög skuldsättning och därmed också högre finansiella nettokostnader. För att kompensera detta och skapa likvärdiga finansiella förutsättningar har enligt intervjupersonerna en relativt sett hög ambitionsnivå angivits för resultatmålet (som framgår av diagram 1 har betydande överskott också redovisats efter att reningsbadet genomfördes). Ambitionen är att Sydstad 2017 skall ha vad intervjupersonerna benämner en genomsnittlig balansräkning, detta eftersom utbetalningarna för den gamla delen av pensionsåtagandet – det vill säga den del som avser tiden före 1998 – då börjar öka och kommer att påverka utrymmet för kostnaderna i kärnverksamheten.

Vad som beskrivs vara en välutvecklad och accepterad finansiell styrmodell har medfört att balanskravet spelat ut sin roll avseende etablerandet av en undre gräns. Det finns en konsensus kring en betydligt högre ambitionsnivå som anses vara viktig att upprätthålla för att undvika en situation där kostnader för dagens kommunala service belastar kommande generationer. ”Resultatkravet har blivit en grundbult” som ekonomichefen uttryckte det. Samtliga intervjupersoner är tydliga med att agerandet som föranledde de ekonomiska besvärigheterna inte skall upprepas igen. Kommunalsrådet uttryckte sig i sammanhanget på följande sätt.

*”Men nu har vi en järnhård styrning på vår fastighetsavdelning. Man skall skriva av och reparera för de pengar som är avsatta. Annars får vi den här effekten om tio år igen.”*

De vidtagna åtgärderna och det förändrade förhållningssättet beskrivs som den stora vändningen för kommunen. Att förflytta kostnader för dagens konsumtion till morgondagens generationer är inte längre tänkbart. Det är inte förenligt med kommunens ambition att leverera en långsiktigt hållbar kommunal service.

## **Nordstad**

Situationen är mycket bekymmersam i Nordstad, inte minst ekonomiskt. Det var bilden som både kommunalsrådet och ekonomichefen gav när de

ombads beskriva kommunens utveckling och situation. Nordstad är en liten kommun där problemen grundar sig i att andelen kommuninvånare sedan ett antal år successivt minskar i omfattning i kombination med att andelen äldre invånare ökar. Ekonomichefen beskriver situationen som att kommunen ”förlorar pengar samtidigt som vi behåller kostnader”. Det är färre som bor i kommunen och det är betydande avstånd mellan centralorterna i kommunen. Den kommunala servicen måste ändå tillhandhållas till dem som bor i de olika delarna av kommunen, vilket innebär att de fasta kostnaderna för verksamheten måste finansieras av skatteintäkter från allt färre kommuninvånare. Samtidigt har kommunen en hög skattesats och en låg soliditet. Eller som ekonomichefen uttryckte det; ”Vi har en väldigt hög upplåning förhållandevis, sen har vi dåligt med tillgångar”.

Nordstads struktur – med få invånare som är spridda över ett stort område – innebär ett högt kostnadsläge. Samtidigt har Nordstad en svag skattekraft. Det innebär att kommunen är en stor nettomottagare i den omfördelning av resurser som sker genom det kommunala utjämningssystemet. Att kommunen bedöms vara starkt beroende av den kommunala utjämningen är tydligt – både kommunalråd och ekonomichef pratar ofta och länge om utjämningssystemet (även om intervjuerna inte alls var avsedda att handla om det). Problem och förhoppningar inför framtiden är nära förenat med utformningen av utjämningen. Intervjupersonernas berättelser och utsagor kan betraktas som en problematisering av möjligheterna för en mindre kommun att hantera sina åtaganden. Många och omfattande lagkrav för den obligatoriska verksamheten begränsar handlingsutrymmet. Läget är låst eftersom det är svårt att påverka intäkterna då de är kopplade till antalet invånare – och de minskar successivt och ersättningen som erhålls genom utjämningssystemet för att kompensera omständigheten är inte möjlig att påverka för kommunen. Omständigheter skapar en situation som beskrivs vara svårhanterlig.

## Problemen skjuts fram

Kommunen genomgick ett reningsbad under mitten av 2000-talet. Innan reningsbadet genomfördes hade kommunen svårigheter att upprätthålla en ekonomisk balans. Sedan balanskravet trädde i kraft 2000 fram till att reningsbadet genomfördes 2005 och 2006 varierar årets resultat. Som framgår av diagram 2 redovisas underskott vid tre tillfällen (2001, 2003 och 2004) medan överskott redovisas vid två tillfällen (2000 och 2002). Under denna period sammanfaller balanskravsresultatet i huvudsak med årets resultat,

vilket innebär att kravet uppfylls två år respektive inte uppfylls under tre år. Underskotten som redovisats skall som tidigare nämnts återställas. Ekonomichefen berättar följande om arbetet.

*”Ja, alltså balanskravet det måste ju återställas. Där har vi haft en diskussion och sagt att vi skall inte göra det på tre år, utan på sju år. Så där har man tagit ett aktivt beslut faktiskt. Det är något som man är väldigt medveten om och det är någonting som vi hela tiden påminner politikerna om.”*

Kommunalsrådet kompletterar bilden med resonemangen som förts i de politiska församlingarna.

*”(...) det här med att vi skall ta igen skulden vi har är tydligt. [Men] vi hade också uppe det här om vi inte skulle bry oss, vad skulle staten göra då?”*

De ackumulerade underskotten som skall återställas är betydande. Även om det ansetts nödvändigt har det varit svårt att genomföra. Att förlänga tidsfristen för återställandet istället för att helt bortse från det framstod därför som en rimlig kompromiss. När underskotten som uppkommit inte hade varit möjliga att återställa bestämdes 2007 att de skulle återställas under en femårsperiod. När inte heller det ansågs vara möjligt beslutades 2009 att de ackumulerade underskotten istället skulle återställas under en sjuårsperiod. Beloppet som enligt 2011 års årsredovisning återstod att återställa uppgick till 1,5 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Då återstod två år av sjuårsperioden.

## **Reningsbadet – en form av åtgärd**

Under början av 2000-talet redovisade Nordstad svaga resultat. De sträcker sig enligt intervjupersonerna dock längre tillbaka i tiden än vad som fångas i föreliggande studie. Samtidigt framkommer att kommunen under dessa år inte genomfört de reinvesteringar och det underhåll som ansågs vara nödvändigt. Det i kombination med ett vikande befolkningsunderlag, som innebar att exempelvis skolor lagts ner och lokalerna därefter inte hade något värde för verksamheten, medförde att kommunen vid mitten av 2000-talet hade betydande övervärden på tillgångssidan i balansräkningen. Samtidigt ansågs det nödvändigt att särskilja den kommunala kärnverksamheten från annan verksamhet för att hantera det besvärliga ekonomiska läget. Därför genomfördes ett antal åtgärder som samlades till räkenskapsåren 2005 och 2006.

Den mest betydelsefulla åtgärden var bolagiseringen av hyresfastigheter, där en överföring ägde rum från kommunen till ett nybildat kommunalt bolag. Kommunalrådet berättar.

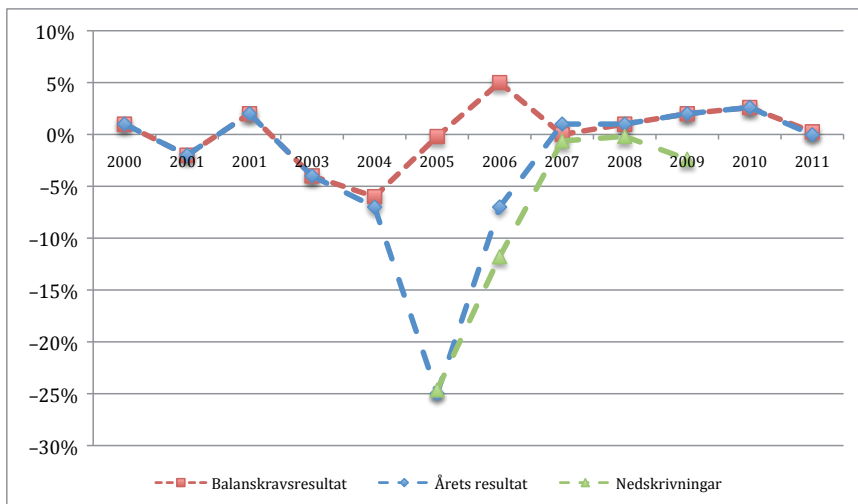
*”Vi fick hjälp från Statens bostadskreditnämnd. Så vi bildade ett bolag som heter Nordstads Bo. Man lyfte ut fastighetsbeståndet från kommunens verksamhet, och då fick vi hjälp med att sanera ekonomin. (...) Sen började vi med att sanera vår egen ekonomi och skar ganska mycket i personal och på alla möjliga ställen.”*

Från Statens bostadskreditnämnd erhöles ett finansiellt stöd. Samtidigt realiserades anläggningstillgångar som använts inom turistnäringen, vilka köptes av en privat näringsidkare. Båda dessa åtgärder – det vill säga bolagiseringen och utförsäljningen – var ett sätt att markera kommunens kärnverksamhet och särskilja den från annan form av verksamhet som bedrivs av kommunen. Det ansågs vara särskilt viktigt vid det besparingsarbete som därefter väntade. Nedskrivningar gjordes på andra anläggningstillgångar i samband med detta och det har, som ekonomichefen uttryckte det, medfört att man ”(...) har sluppit avskrivningar som legat kvar”. För att återigen citera ekonomichefen så innebar agerandet en nystart, där kommunen ”rensade bort det gamla för att börja om på nytt”. Trots de betydande underskotten visade inga kommuninvånarna eller andra externa intressenter kommunens ekonomi någon större uppmärksamhet under perioden. Det var politikerna som diskuterade frågan och eftersom obalanserna inte var relaterade till den löpande verksamheten uppfattades underskotten inte vara särskilt allvarliga.

## Reningsbadets avtryck i externredovisningen

Nordstad genomförde som tidigare nämnts reningsbadet 2005 och 2006. Det var framförallt under 2005 som nedskrivningar genomfördes vilka hade en stor resultatpåverkan. Det var i samband med att det kommunala bostadsbolag bildades och materiella anläggningstillgångar fördes över från redovisningsenheten kommunen till bolaget som nedskrivningarna genomfördes. Det var nedskrivningar som inte endast avsåg tillgångarna som överfördes till bolaget, utan omfattade även andra av kommunens anläggningstillgångar. Som framgår av diagram 2 uppgick nedskrivningarna sammantaget till 25 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Med andra ord innebar det att en fjärdedel av intäkterna användes för att täcka kostnaderna som nedskrivningarna föranledde. Årets resultat för 2005 blev negativt och var

i paritet med storleken på nedskrivningarna. Då undantagsregeln med synnerliga skäl tillämpades begränsades beloppet som skulle återställas till -0,2 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. De synnerliga skälen avsåg kostnader för omstrukturering av kommunens verksamhet för att i framtiden uppnå en god ekonomisk hushållning.



**Diagram 2. Utvecklingen i Nordstad, perioden 2000–2011**

Kommentar: Resultat och nedskrivningar har ställts i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning.

Det finansiella stödet från Statens bostadskreditnämnd i samband med bologiseringen uppgick till nästan 5 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Stödet intäktsredovisades dock inte under 2005, utan först under 2006. Noterbart är också att ett avgångsvederlag för kommunchefen redovisades som en kostnad 2005 trots att utbetalningar skulle ske under kommande år. Dessa omständigheter bidrog också till det stora underskottet som redovisades.

Under 2006 genomfördes också nedskrivningar av anläggningstillgångar. De uppgick till nästan 12 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Samtidigt intäktsredovisades det finansiella stödet från Statens bostadskreditnämnd. Sammantaget innebär det att årets resultat uppgick till -8 procent om det ställs i relation till skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Även denna gång hänvisades till synnerliga skäl eftersom kostnaderna

var en del i den pågående omstruktureringen av verksamheten. Efter att kostnaderna i enlighet med synnerliga skäl exkluderas uppgår balanskravsresultatet till nästan till 5 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning. Någon del av underskottet kom därför inte att återställas denna gång. Sett över perioden 2000 till 2011 innebär agerandet, där hänvisning sker till synnerliga skäl för att inte återställa samtliga underskott som redovisats, att det ackumulerade resultatet uppgår till mer än –35 procent av skatteintäkter, statsbidrag och utjämning.

### **Agerandet fortsätter – fler problem skjuts fram**

Efter att reningsbadet genomfördes redovisas överskott. Det var först 2011 som trenden bröts och årets resultat återigen blev negativt. Precis som vid flera av de tidigare tillfällena hänvisas till synnerliga skäl för att inte återställa underskottet. Samtidigt fortsätter det tidigare agerandet där kostnader skjuts på framtiden. Ekonomichefen berättar.

*”(...) (D)et har inte lånats några nya pengar och det har heller inte gjorts några [re]investeringar. Eller vi har gjort väldigt lite [re]investeringar rättare sagt. Sen har vi inget underhåll på våra fastigheter. Det kommer ju att komma endera dagen att vi får den kostnaden också. Men det är ju en sådan här regleringspost som man har, att inte göra underhåll.”*

Återigen handlar det om kortsiktigt agerande och tillfälliga åtgärder för att åtminstone uppnå kommunallagens krav på ekonomi i balans.

## 4 Analys

I det följande analyseras hur och varför reningsbaden genomfördes i kommunerna som benämns Sydstad och Nordstad. Först behandlas agerandet innan reningsbadet genomfördes. Därefter behandlas reningsbadet och avslutningsvis vad det kan förväntas innebära för den fortsatta utvecklingen i respektive kommun.

### **Resultatutjämning – undvik underskott till varje pris**

I en kommun framstår det som idealiskt att redovisa ett mindre överskott, detta eftersom diskussioner och kritik som kan vara förknippade med att redovisa underskott och stora överskott undviks (Anthony, 1985; Stalebrink, 2007; Vinnari och Näsi, 2008; Pilcher och Van Der Zahn, 2010; Donatella, 2012). När staten reglerar verksamhetens ekonomiska förvaltning genom krav av olika slag accentueras betydelsen av att redovisa små överskott (Baltantine et al., 2007; Stalebrink, 2007), vilket är fallet genom kravet på ekonomi i balans. När den underliggande ekonomiska utvecklingen inte medför att ett mindre överskott uppkommer förväntas, givet earnings management-strategin som benämns resultatutjämning, att de finansiella resultaten som förmedlades i den externa redovisningen ändras. Den genomförda studien bekräftar dessa antaganden.

Både Sydstad och Nordstad har befunnit sig i en besvärlig situation med minskande antal kommuninvånare och svårigheter med att anpassa servicekapaciteten till de förändrade förutsättningarna. Följden blev att ekonomiska problem uppstod. Den kortsiktiga lösningen på problemen blev att senarelägga kostnader och därigenom undvika en konsekvent underbalansering av budgeten. Kostnader flyttades fram under lång tid. Det har tagit sig uttryck både genom ett förändrat agerande där underhåll av och reinvesteringar i fastigheter skjutits på framtiden (så kallad riktig earnings management) och att storleken på redovisade avskrivningar inte genomförts i den utsträckning som tillgångarna har förslitits och/eller servicepotentialen minskat (så kallad artificiell earnings management). Det var således en kombination av de två formerna av earnings management – både riktig och artificiell – som tilläm-

pades för att senarelägga kostnader. De två formerna tillämpades delvis parallellt och oberoende av varandra, det vill säga att underhåll och reinvesteringar sköts på framtiden samtidigt som avskrivningarna medvetet genomfördes i lägre utsträckning än fastigheterna förslets och servicepotentialen minskade. Samtidigt blir konsekvensen av att fastigheter inte underhålls på ett relevant sätt att avskrivningarna, som bestämts givet en annan nivå på underhållet, inte motsvarar förslitningen. För att ansluta till den tidigare använda metaforen så innebar agerandet att kommunerna har lånat från framtida överskott eller – om man så vill – lånat skatteintäkter från kommande generationers kommuninvånare för att finansiera den kommunala servicen och samtidigt klara av att uppfylla kommunallagens krav på ekonomi i balans.

Det är således tydligt att reningsbadet föregicks av resultatutjämning under en förhållandevis lång tid. Vad som är värt att lyfta fram är dock att både Sydstad och Nordstad redovisade underskott något eller några år innan reningsbaden genomfördes. Givet agerandet med resultatutjämning är det en signal om att läget började bli allvarligt, eftersom det innebär att en ekonomi i balans inte ens var möjlig att upprätthålla när kostnader sköts på framtiden. Den minst sagt bekymmersamma ekonomiska situationen som kommunerna befann sig i blev således allt tydligare under 2000-talet. Det började framgå även av den finansiella redovisningen.

## **Reningsbadet – genomförandet och konsekvenser**

Kostnader förflyttades som tidigare nämnts till kommande generationer i både Sydstad och Nordstad genom resultatutjämning. Det blev på sikt ohållbart och en del av lösningen på de ekonomiska problemen som uppkommit blev att genomföra ett reningsbad. I det följande analyseras tillvägagångssättet vid reningsbadet, de utlösande faktorerna och agerandet i relation till balanskravet.

### ***Kostnader koncentreras***

Earnings management-strategin som benämns reningsbad bygger på rationaliteten att marginaleffekten av ytterligare försämringar är avtagande (Walsh et al., 1991). Det förklarar agerandet i Sydstad och Nordstad där nedskrivningarna av de övervärderade tillgångarna och andra typer av kostnader, som uppstod i samband med att verksamheterna omstrukturerades, koncentrerades med konsekvensen att stora underskott redovisades. Däremot avviker agerandet från vad som tidigare påpekats i litteraturen; kostnaderna förväntas

koncentreras till ett enskilt bokslut (Walsh et al., 1991; Buckmaster, 2001) men så var inte fallet i de studerade kommunerna, utan reningsbadet spreds i varierande utsträckning ut över två bokslut i följd.

Antagandena som formulerats i föreliggande studie om att kostnader samlas ett enskilt år och att ett stort underskott då redovisas bygger på företagsekonomisk teoribildning. Det är möjligt att det i politiskt styrda organisationer inte finns förutsättningar för att samla kostnader i ett enskilt bokslut. De politiska processerna tar tid och när det handlar om omfattande omstruktureringar av verksamheten, som var fallet i Sydstad och Nordstad, innebär det att olika alternativ och möjligheter måste utredas, diskuteras och förankras. Kanske var det därför som nedskrivningarna och andra kostnader inte koncentrerades till ett enskilt bokslut.

### ***De utlösande faktorerna***

Reningsbad har i redovisningslitteraturen ibland förknippats med när en ny ledning tillträder (Murphy och Zimmerman, 1993; Wilson och Wang, 2010) och det visade sig vara förklaringen även i Sydstad. Det var när en ny politisk majoritet tillträdde som åtgärder vidtogs för att hantera kommunens besvärliga ekonomi, och en av dessa åtgärder var som tidigare nämnts att genomföra reningsbadet. I Nordstad sammanföll reningsbadet däremot inte med förändringar i den politiska ledningen. Åtgärderna ansågs dock vara nödvändiga att genomföra och när det dessutom fanns möjlighet att få finansiellt stöd från Statens bostadskreditnämnd så omstrukturerades den kommunala verksamheten och reningsbadet genomfördes i samband med det. Gemensamt för båda kommunerna var att när reningsbadet genomfördes hade kostnader skjutits på i sådan omfattning att det var svårt att fortsätta agera på detta sätt. Nedskrivningarna av de materiella anläggningstillgångarna hade varit tvungna att genomföras förr eller senare eftersom vissa materiella anläggningstillgångar väsentligt avvek från den servicepotential de genererade. Däremot hade nedskrivningar och övriga kostnader som uppkom vid omstruktureringen av kommunernas verksamheter inte behövts koncentreras till enskilda bokslut.

Genom reningsbadet samlades kostnader som avsåg tidigare års kommunala service och det var därigenom följaktligen möjligt att börja om på nytt, utan att kostnader för kommunal service som tidigare konsumerats belastade årets resultat. Företrädarna för den ny tillträdde politiska majoriteten i Sydstad framhöll det som att man hade tagit ansvar för kommunens framtid och

utveckling, vilket är ett sätt att rationalisera agerandet. Liknande resonemang och förklaringar till agerandet fanns även i Nordstad. Klart är i alla fall att reningsbadet blev ett, utifrån politiskt perspektiv, enkelt och okontroversiellt sätt att ta ansvar eftersom de stora underskotten som redovisades inte väckte någon större uppmärksamhet eller några omfattande reaktioner från kommuninvånare eller andra potentiella intressenter. De involverade aktörerna menade att det var följden av att underskottet huvudsakligen uppkommit på grund av, vad som benämndes, redovisningstekniska åtgärder med vilket avsågs nedskrivningarna. Samtidigt ligger det svaga intresset för den externa redovisningsinformationen helt i linje med vad som tidigare påvisats för den här typen av organisationer (Coy et al., 1997; Mack och Ryan, 2007) så det behöver inte grunda sig i att nedskrivningarna påverkade utfallet. Det uteblivna intresset brukar heller inte anses vara särskilt problematiskt eftersom den indirekta rapportering som sker via massmedia anses kunna kompensera för detta (Anthony, 1978; Mack och Ryan, 2007). Denna bedömning finns det emellertid anledning att problematisera utifrån förhållanden som råder i kommunsektorn. Bevakningen av den kommunala verksamheten över lag är ofta skarp men när det gäller bevakningen av den kommunala ekonomin är den vanligtvis mycket svag. En relevant bevakning inom området förutsätter sakkunskaper om kommunal ekonomi och kommunal redovisning. Sådana kunskaper har ekonomi- eller allmänreportrarna emellertid inte alltid.

Vidare har det betydelse på vilket sätt underskottet förklaras av politiker och ledande tjänstemän. Birnberg et al. (1983) diskuterar en strategi som de benämner *fokusering* vilken innebär att en del information framhålls medan annan tonas ner och därigenom påverkar intressenternas reaktioner. Det är möjligt att sättet att presentera redovisningsinformationen på i Sydstad och Nordstad var avgörande. Men även i en situation där underskottet, som följer av reningsbadet, hade fått stor uppmärksamhet och mött omfattande kritik kvarstår fortfarande möjligheten för den sittande majoriteten att skylla på vad den tidigare politiska majoriteten hade gjort. För en nyttillträdd politisk majoritet som strävar efter att bli omvalda (Downs, 1957) framstår reningsbad därför som en förhållandevis riskfri och framgångsrik earnings management-strategi. För politiker som innehaft majoriteten under lång tid finns följaktligen inte denna förklaring att tillgå och det framstår därmed som mer riskfyllt att genomföra ett reningsbad i en sådan situation.

### **Ett kravlöst krav**

Vid statens kontroll av den ekonomiska förvaltningen i kommunsektorn har generationsprincipen historiskt sett varit central (Donatella, 2010), det vill säga att varje generation skall bekosta den kommunala service som används. Balanskravet är i det avseendet inte oproblematiskt. Blandmodellen<sup>2</sup> som kommunal redovisningslag (5 kap. 4 §) anger att pensionsåtagandet skall redovisas enligt medför inte endast ett avsteg från tidigare tillämpade och allmänt vedertagna redovisningsprinciper (Brorström, 1997) utan innebär också ett avsteg från idén om att varje generation skall bekosta den kommunala service som förbrukas. Detta eftersom blandmodellen avviker från de bokföringsmässiga grunder som i övrigt gäller för den kommunala redovisningen och som balanskravet utgår från (Brorström, 1997). Balanskravet i kombination med blandmodellen, som kommunallagen och kommunal redovisningslag föreskriver, innebär således att lagstiftaren åtminstone delvis övergivit tanken om att varje generation skall bekosta den kommunala servicen som används. Balanskravet kan i det sammanhanget betraktas som en undre gräns som reglerar storleken på kostnaderna som är tillåtna att förflytta till framtida generationer. Uppstår ett underskott vid avstämningen mot balanskravet, enligt sättet som kostnader och intäkter enligt lagstiftaren skall beräknas, är huvudprincipen att det skall återställas. Det är ett sätt för staten att kontrollera den ekonomiska förvaltningen i den enskilda kommunen och skulle därigenom kunna utgöra ett hinder för earnings management-strategin som benämns reningsbad.

Något hinder för reningsbaden utgjorde balanskravet dock inte i Sydstad och Nordstad. Precis som förväntat hänvisades till synnerliga skäl för att inte återställa underskottet eller endast delar av underskottet som uppkom till följd av reningsbadet. De synnerliga skälen utgjordes av så kallade *omstruktureringsekostnader* för att i framtiden uppnå en god ekonomisk hushållning.

2) Blandmodellen innebär att den gamla delen av pensionsåtagandet, det vill säga den del som avser tiden före 1998, inte tas upp i balansräkningen utan redovisas som en ansvarsförbindelse och kostnadsförs först i samband med när utbetalningen sker. Agerandet följer kassamässiga principer och innebär att den finansiella ställningen (till synes) förbättras och att räntan på åtagandet inte belastar resultatet förrän vid utbetalningstillfället. Redovisningen av pensioner som intjänats efter 1998 utgår däremot från bokföringsmässiga grunder; kostnadsföring sker när pensionerna intjänas och redovisas därefter på balansräkningens skuldsida. Den parallella tillämpningen av två synsätt (kassamässiga och bokföringsmässiga grunder) under en övergångsperiod gav upphov till benämningen blandmodellen.

Ett sådant agerande finns det som bekant stöd för i förarbetena till lagen (prop. 2003/2004:105) och det framstår dessutom som nödvändigt för att anpassa verksamheten till förutsättningarna som var rådande. Problematiken ligger därför huvudsakligen i agerandet som föregick att det blev nödvändigt att omstrukturera verksamheten.

Under lång tid sköts kostnader på framtiden i Sydstad och Nordstad. Det skedde således innan balanskravet trädde i kraft. Agerandet är dock principiellt betydelsefullt i relation till balanskravets utformning. Earnings management-strategierna resultatutjämning och reningsbad innebär att det ackumulerade resultatet blir det samma sett över en tillräckligt lång tidsperiod. Strategierna handlar om att se till att resultatet fördelas jämnt under perioden, med undantag för när reningsbadet genomförs då ett stort underskott redovisas. När resultatutjämning sker genom att kostnader senareläggs, vilket var fallet i Sydstad och Nordstad, innebär det att vissa kostnader inte inkluderas vid avstämningen mot balanskravet utan skjuts på framtiden. När kostnaderna slutligen redovisas i samband med att reningsbadet genomförs hänvisas till synnerliga skäl för att inte återställa det uppkomna underskottet. Därigenom exkluderas dessa kostnader vid kontrollen av kommunernas ekonomiska förvaltning och balanskravet sätts därmed delvis ur spel. Konsekvensen blir att en kommun med betydligt sämre finansiell ställning överlämnas till framtida generationer än vad lagstiftaren avsett. Det framstår som osannolikt att en annorlunda fördelning av resultatet under perioden – en resultatredovisning utan earnings management – hade möjliggjort att ett ackumulerat underskott hade kunnat redovisas genom att exkludera dessa kostnader vid avstämningen mot balanskravet vid ett flertal olika bokslut.

En annan relevant fråga är vad som hade hänt i de två kommunerna om balanskravet inte hade införts. Kontrafaktiska resonemang av det här slaget kan alltid anföras och är alltid svåra att hantera. Det kan dock inte uteslutas att balanskravet bidrog till att reningsbadet genomfördes. För med balanskravet blev det viktigare att redovisa en ekonomi i balans. Reningsbadet medförde som tidigare nämnts en möjlighet att börja om på nytt, utan att kostnader från tidigare års verksamhet belastar de framtida resultaten och försvårar möjligheterna att uppnå en ekonomi i balans. När det inte finns möjlighet att pröva lagligheten i de synnerliga skälen som anføres för att inte återställa ett underskott (prop. 1996/97: 52) samtidigt som potentiella intressenter inte reagerar blir förutsättningarna för reningsbad tämligen goda. Det framstår snarare som att hänvisningen till synnerliga skäl förstärkte

bilden av att de stora underskotten som redovisas inte behövde tillmätas någon större betydelse.

### **Samma utgångsläge, men olika färdriktning?**

Det ekonomiska utgångsläget var tämligen besvärligt i både Sydstad och Nordstad. Genom reningsbadet var det möjligt för kommunerna att delvis göra sig av med sin historiska ryggsäck i form av övervärden på materiella anläggningstillgångar. Därigenom förbättrades förutsättningarna inför framtiden. Inga eller i alla fall lägre avskrivningar på vissa anläggningstillgångar i kombination med omstruktureringar av verksamheten förbättrade möjligheterna för kommunerna att redovisa överskott och därigenom uppnå lagens krav på en ekonomi i balans.

Sett i ett kortsiktigt perspektiv har åtgärderna varit framgångsrika så tillvida att avsikten med åtgärderna har uppnåtts; kommunernas ekonomi har förbättrats och kravet på ekonomi i balans uppfyllts. Det är dock tydligt att agerandet efter att reningsbadet och omstruktureringarna genomförts skiljer sig åt. I Nordstad fortsätter agerandet då fastigheter endast underhålls i begränsad utsträckning medan agerandet i Sydstad förändrats. Förhållningssättet till den kommunala ekonomin i Sydstad präglas av en försiktighet och respekt för de finansiella målen som är härledda ur kommunens definition på god ekonomisk hushållning. Det är emellertid nödvändigt att följa den finansiella utvecklingen över en längre tidsperiod i båda kommunerna för ett slutgiltigt omdöme. För precis som tidigare påpekats innebär earnings management-strategierna resultatutjämning och reningsbad att det ackumulerade resultatet sett över en tillräckligt lång period blir det samma, skillnaden är hur resultatet fördelas mellan de enskilda åren av perioden. Det är först i efterhand, när ett reningsbad genomförts, det tydligt framgår om resultatutjämning har skett genom att kostnader förflyttas till framtida generationer. Tiden får därför utvisa om reningsbadet och omstruktureringen av verksamheten var den stora vändningen för Sydstad och om den ekonomiska krisen och reningsbadet i Nordstad kommer att upprepas.

## 5 Slutsatser

För att avslutningsvis återvända till den inledande historien från Robert Anthony (1980) så har föreliggande studie visat att budskapet åtminstone har viss relevans även i kommunsektorn. Ekonomer kan räkna på ett kreativt sätt och därigenom ändra utfallen och möjliggöra att en politiskt önskvärd bild (jämför Zimmerman, 1977) av den finansiella situationen och utvecklingen redovisas. Den genomförda studien visar att earnings management-strategierna som benämns resultatutjämning och reningsbad inte endast är komplementära i privat sektor (Buckmaster, 2001) utan även i den kommunala sektorn; först förekommer resultatutjämning för att undvika underskott och därefter genomförs ett reningsbad, det vill säga att kostnader samlas och att ett stort underskott redovisas. Strategierna innebär att det ackumulerade resultatet, sett över en tillräckligt lång tidsperiod, blir det samma. Genom att bedriva earnings management, det vill säga ändra resultatet genom att påverka periodiseringarna av vad som visade sig vara framförallt kostnader, påverkas hur resultatet fördelas under perioden.

Den genomförda studien visar att desto mer kostnader som har förflyttats framåt i tiden, eller desto mer skatteintäkter som har intecknats från kommande generationer om man så vill, desto närmare kommer tillfället då ett reningsbad kommer att genomföras. När reningsbaden genomförs är den ekonomiska situationen i kommunen besvärlig och utgör en del i en större problembild. Både Sydstad och Nordstad har befunnit sig i en situation som liknar den som Brorström och Brorström (2011) benämner en *existentiell kris*. För Sydstad var det en konsekvens av förändringar av näringslivet där det för orten så viktiga företaget började förlora marknadsandelar medan det för Nordstad snarare var konsekvensen av en stark urbanisering. En successiv minskning av antalet kommuninvånare ställde krav på en omställning och anpassning av den kommunala verksamheten. Det tog lång tid och följden blev allvarliga ekonomiska problem, även om bilden av situationen under lång tid inte delades av samtliga berörda aktörer. Men även efter att en samsyn etablerats om att den ekonomiska situationen var allvarlig saknades förmåga att nå politisk enighet och fatta beslut om åtgärder. De uteblivna åtgärderna

och de ekonomiska problemen väckte istället en osäkerhet inför möjligheten att klara av uppdraget att leverera kommunal service av hög kvalitet. Det är en situation som bland annat Brorström och Brorström (2011) noterat i andra kommuner och det är detta som anses vara utmärkande för det som benämns den existentiella krisen. Som föreliggande studie visar förefaller det vara först efter att ledande aktörer i kommunen etablerat en samsyn om problembilden som händelser inträffar och leder till att reningsbad genomförs. En förändrad politisk majoritet eller påverkan från externa aktörer kan bli de utlösande faktorerna som bidrar till att reningsbadet slutligen genomförs.

Earnings management-strategin reningsbad innebär som sagt att kostnader koncentreras. Det förefaller dock vara svårt att i politiskt styrda organisationer koncentrera kostnaderna till ett enskilt bokslut. Reningsbadet fyller, trots att det sprids ut över fler än ett bokslut, funktionen att den historiska ryggsäck med kostnader för kommunal service som fullt ut inte täckts av tidigare generationer delvis kan undgå kontrollen av den ekonomiska förvaltningen. Agerandet innebär att balanskravet sätts ur spel eftersom först skjuts kostnader på framtiden genom resultatutjämning och därefter genomförs ett reningsbad och hänvisning sker till synnerliga skäl för att inte återställa underskottet. Utifrån ett generationsperspektiv blir earnings management-strategierna resultatutjämning och reningsbad därför problematiska. Konsekvensen blir att en kommun med väsentligt sämre finansiell ställning övertas av framtida generationer kommuninvånare. Högre belåning innebär högre finansiella kostnader och ett minskat utrymme för kostnader i kärnverksamheten. I förlängningen kan det påverka kvaliteten på den kommunala servicen som framtida generationer kommuninvånare tillhandahålls.

Det skall avslutningsvis nämnas att rapporten baseras på en studie av två extremfall. Det finns sannolikt andra kommuner där resultatutjämning förekommer på ett likartat sätt som i Sydstad och Nordstad, men där reningsbaden genomförts i ett tidigare skede och underskotten följaktligen inte torde ha blivit lika omfattande. Det blir upp till framtida forskning att ta reda på om så är fallet, och om reningsbaden i sådana situationer avviker eller överensstämmer med agerandet som dokumenterats i föreliggande rapport.

# Referenser

Anthony, R. (1978). "*Financial accounting in non business organizations: an exploratory study of conceptual issues*". Financial accounting standard board.

Anthony, R. (1985). "Games government accountants play". *Harvard Business Review*, 63: 161–170.

Ballantine, J., J. Forker och M. Greenwood (2007). "Earnings management in English NHS hospital trusts". *Financial accountability and management*, 23: 421–440.

Birnberg, J., L. Turopolec och M. Young (1983). "The organizational context of accounting". *Accounting, organization and society*, 8: 111–129.

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

Brorström, B och S. Brorström (2011). "*Krisers innebörd och orsak*". Nationella kommunforskningsprogrammet, rapport 5.

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.

Buckmaster, D. (2001). "*Development of the income smoothing literature 1893-1998: A focus in the United States*". Emerald Group Publishing.

Coy, D., L. Dixon, J. Buchanan och G. Tower (1997). "Recipients of public sector annual reports: Theory and an empirical study compared". *British accounting review*, 29: 103–127.

DeFond, M. och C. Park (1997). "Smoothing income in anticipation of future earnings". *Journal of accounting and economics*, 23: 115–139.

Donatella, P. (2012). "*När resultatet blev för bra: Earnings management som lösning*". Nationella kommunforskningsprogrammet, rapport 10.

- Donatella, P. (2011). Under medverkan av B. Brorström och H. Petersson. "Bokslutspolitik i kommuner och landsting: En konsekvens av kravet på ekonomi i balans?". I SOU 2011:59, *Spara i goda tider: För en stabil kommunal verksamhet*, bilagedel: 75–117.
- Donatella, P. (2010). "Västra Götalandsregionen – en organisation med god ekonomisk hushållning?". I Nilsson, L. (red.), *En region blir till: Västra Götalandsregionen 1999–2008*.
- Donatella, P. och T. Tagesson (2010). "Redovisning i besvärliga tider". I Brorström B., V. Nilsson, R. Almqvist, L. Jonsson och U. Ramberg (red), *En referensram för studier av kommuner i förändring*. Mölndal: Lindgren & Söner.
- Downs, A. (1957). *"An Economic Theory of Democracy"*. New York: Harper Row.
- Eldenburg, L., K. Gunny, K. Hee och N. Soderstrom (2011). "Earnings management using real activities: Evidence from nonprofit hospitals". *The Accounting Review*, 86 (5): 1605–1630.
- 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.
- Flyvbjerg, B. (2006). "Five Misunderstandings About Case-Study Research". *Qualitative Inquiry*, 12: 219–245.
- Healy, P. och M. Wahlen (1999). "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting". *Accounting horizons*, 13: 365–383.
- Hines, R. (1988). "Financial accounting: In communicating reality, we construct reality." *Accounting, organization and society*, 13: 251–261.
- International public sector accounting standard board (IPSASB) (2012). *"Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: Presentation in general purpose financial report"*. Consultation paper.
- Jones, C. och A. Roberts (2006). "Management of financial information in charitable organizations: The case of joint-cost allocations". *The accounting review*, 81 (1): 159–178.

Krishnan, R., M. Yetman och R. Yetman (2006). "Expense misreporting in nonprofit organizations". *The accounting review*, 81 (2): 299–420.

*Kommunallagen* (SFS 1991:900), december 2012.

*Kommunal redovisningslag* (SFS 1997:614), december 2012.

Leone, A.J. och R.L. Van Horn (2005). "How do nonprofit hospitals manage earnings?". *Journal of Health Economics*, 24 (2). 815–837.

Mack, J. och C. Ryan (2007). "Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?". *International journal of public sector management*, 20: 134–146.

McNichols, M. (2000). "Research design issues in earnings management studies". *Journal of accounting and public policy*, 19: 313–345.

Murphy, K. och J. Zimmerman (1993). "Financial performance surrounding CEO turnover". *Journal of accounting and economics*, 16: 273–315.

Pina, V., M.J. Arcas och C. Martí (2012). "Accruals and 'accounting numbers management' in UK executive agencies". *Public money and management*, 32: 273–280.

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

Proposition (1996/97:52). "Den kommunala redovisningen".

Proposition (2003/04: 105). "God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting."

Ronen, J. och V. Yaari (2008). "Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research". Springer.

Rådet för kommunal redovisning (2011). "Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting." Publicerad på <http://www.rkr.se/download.asp?129>.

Silverman, D. (2006). "Interpretive qualitative data". London: Sage.

SOU 2011:59. "Spara i goda tider: För en stabil kommunal verksamhet".

- Stalebrink, O. J. (2007). "An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: evidence from Swedish municipalities". *Financial accountability and management*, 23: 441–457.
- Trussel, J. (2003). "Assessing potential accounting manipulation: The financial characteristics of charitable organizations with higher than expected program-spending ratios". *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 32 (4): 616–634.
- Vinnari, E. och S. Näsi (2008). "Creative accrual accounting in public sector: 'Milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts". *Financial accountability and Management*, 24: 97–116.
- Walsh, P., C. Russell och F. Larke (1991). "Big bath accounting using extraordinary items adjustments: Australian empirical evidence." *Journal of Business Finance & Accounting*, 18 (2): 173–189.
- Wilson, M. och L.W. Wang (2010). "Earnings management following chief executive officer changes: The effect of contemporaneous chairperson and chief financial officer appointments". *Accounting and finance*, 50: 447–480.
- Yin, R. (2007). *Fallstudier: Design och genomförande*. Malmö: Liber.
- Zimmerman, J. (1977). "The municipal accounting maze: An analysis of political incentive". *Journal of accounting research*, 15: 107–144.

