

Kandidatuppsats i offentlig förvaltning VT 2013

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Marie Naeslund

Handledare: Pierre Donatella

Examinator: Stellan Malmer

**- En studie om fördelarna och nackdelarna med
resultatutjämningsreserver**

Innehållsförteckning

1. Inledning	3
1.1 God ekonomisk hushållning	3
1.2 Balanskravet	3
1.3 Sveriges kommuner under den globala finanskrisen	5
1.4 Resultatutjämningsreserver	6
1.5 Problemställning och syfte	7
2. Referensram	10
2.1 Institutionell teori	10
2.2 Redovisningsteori	12
2.3 Den Keynesianska teorin	13
3. Metod	15
4. Empiri	19
5. Analys	24
6. Slutsats	28
7. Referenslista	29

Inledning

GOD EKONOMISK HUSHÅLLNING

Den kommunala ekonomin angår oss alla. Som kommunmedborgare har man ett intresse av att veta hur skattemedel fördelas och hur den kommunala verksamheten sköts i övrigt. Vår nuvarande kommunallag trädde i kraft 1991, efter att den varit under utveckling och revidering i över ett århundrade - från år 1862 vid inrättandet av kommunalförordningar, till den senaste lagändringen med ikraftträdande den 1 januari 2013. I kommunallagen regleras även den kommunala ekonomin. Lagen utgår från att kommuners och landstings verksamhet ska genomsyras av god ekonomisk hushållning och att fullmäktige inom kommunen eller landstinget ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning (Kommunallag 1991:900).

Vad gäller begreppet *god ekonomisk hushållning* finns det ingen exakt definition som talar om vad detta innebär. I propositionen om en ny kommunallag (Ny kommunallag proposition 1990/91:117) har lagstiftaren medvetet valt att inte ge en utförlig beskrivning på vad som bör innefattas i definitionen. Man antyder däremot att kommuner och landsting som har en obegränsad livslängd, inte skall använda sin förmögenhet för att klara av löpande behov, att löpande kostnader inte får finansieras med lån och att de inte bör överstiga de löpande intäkterna. Dessutom menar man att det inom begreppet god ekonomisk hushållning innefattas att verksamheten skall ”utövas på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt” (Brorström & Petersson 2006).

BALANSKRAVET

Det kapitel i kommunallagen som behandlar den ekonomiska förvaltningen genomgick en förändring när riksdagen i juni 1997 tog beslut om att göra ett tillägg i lagen och införa ett betydelsefullt krav gällande budgeten, ett balanskrav. Detta preciseras i kommunallagen i kap. 8 § 4 där det helt enkelt stadgas att: ”Budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.” För kommunerna blev begreppet balanskrav ett faktum när det började gälla år 2000 (Brorström, Haglund & Solli:107). Ett exempel på hur väletablerat uttrycket därefter blivit i kommuner och landsting går att finna i den senaste revideringen av kommunallagen,

där man bland annat har infört begreppet balanskravsresultat (Kommunallag 1991:900). I lagen (1997:614) om kommunal redovisning definieras balanskravsresultat som årets resultat efter balanskravsjusteringar och detta resultat med justering för hur resultatutjämningsreserven förändrats. Genom balanskravsjusteringar tar man hänsyn till ett par justeringsposter som inte uppmärksammades vid beräkningen av årets resultat. I lagen (1997:614) om kommunal redovisning återges de olika justeringsposterna som är realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning, realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning, orealiserade förluster i värdepapper, och återföring av orealiserade förluster i värdepapper.

Att det skulle råda en balans i kommunernas ekonomi var i och med införandet av den nya regeln, som innebar att budgeten skulle upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna, egentligen inte någon nyhet utan sades tillkomma i förtydligande syfte eftersom man ansåg att den gav uttryck för något som redan borde gälla. Det ansågs finnas ett behov av ett lagstadgat krav på en budget i balans eftersom många kommuner hade svårt att sköta sin ekonomi. Man menade att balanskravet var ett viktigt verktyg för att förhindra ett urholkande av den enskilda kommunens ekonomi och skulle ha en inverkan genom att skapa en möjlighet för en långsiktig ekonomisk utveckling. Man ville säkerställa att varje generation själv står för de kostnader för den service som man har beslutat om och därmed gett upphov till. Det generella syftet med kravet på en budget i balans var att de löpande intäkterna skulle överstiga de löpande kostnaderna vilket också innebär att förändringen av eget kapital kommer att vara positiv. Att resultatet skulle vara positivt ansåg regeringen vara den lägsta accepterade nivån på balanskravet. Om den enskilda kommunen klarar av att hålla sig till den lägst accepterade resultatnivån kan man också klara av att sköta sin verksamhet utan att ta till lånade medel (Den kommunala redovisningen proposition 1996/97:52).

Den tidsperiod som har förflutit sedan balanskravet trädde i kraft år 2000 har präglats av en kraftig förbättring av kommunernas finansiella resultat. I den utredning som tillsattes av regeringen 2010 med syfte att ta fram förslag på hur det procykliska beteendet i kommuner och landsting kunde kunna förebyggas har man bland annat funnit belägg för att balanskravet bidragit till en förbättrad ekonomisk styrning. De finansiella aspekterna har fått ta en mer central position och den finansiella kontrollen har ökat. Utredningen visar också att balanskravet inneburit ett tydligare fokus på god ekonomisk hushållning. Man har dock även funnit indikationer på att det bidragit till ett kortsiktigt beteende i kommunerna.

Balanskravet har alltså inte enbart gett upphov till positiva effekter utan det finns givetvis också mer diskutabla aspekter på kommunernas ekonomi som kan härledas till balanskravet. Balanskravet är omdebatterat och det är en aspekt av den kommunala ekonomin som det har forskats en hel del om. Balanskravet har kritiserats för att det bidrar till ett visst kortsiktigt tänkande i kommunerna, eftersom kommunerna för varje enskilt räkenskapsår, oavsett omständigheterna, tvingas lägga en budget i balans. I realiteten kan fokus komma att riktas mot att klara balanskravet, vilket kommer i konflikt med kravet på god ekonomisk hushållning och hämmar en stabil utveckling på lång sikt (SOU 2011:59).

Utformningen vad gäller kravet på att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna innebär också att ett eventuellt underskott ska regleras inom tre år (Kommunallag 1991:900). Samtidigt har reglerna inneburit att överskott, eller helt enkelt årets resultat för en enskild kommun, lagts till i eget kapital och att det därefter funnits ytterst begränsade möjligheter att använda detta. En effekt av detta, som utredningen konstaterar är, att kommuner via redovisningen försökt stabilisera ojämna resultat. Genom olika former av ”bokslutspolitik” leder balanskravet till skillnader i hur och när man väljer att redovisa vissa transaktioner, till exempel att bokföra avsättningar som man vid ett senare år tar i bruk för ett speciellt syfte. Detta gör man för att man vill påverka resultatet och därmed det belopp som förs över till eget kapital (SOU 2011:59).

SVERIGES KOMMUNER UNDER DEN GLOBALA FINANSKRISEN

År 2008 drabbades Sverige och resten av världen av en finansiell kris som från början startade i USA, för att sedan sprida sig till resten av världen, exempelvis minskade Sveriges BNP med 4,8 % det fjärde kvartalet 2008 jämfört med samma period året innan. Arbetslösheten ökade med 3 % för att inledningsvis 2010 totalt befinna sig runt 9 % (Finanskrisens långvariga effekter på arbetsmarknaden rapport av Konjunkturinstitutet 2009). Ca 70 kommuner redovisade år 2008 ett negativt resultat vilket också var en ökning av antalet kommuner från föregående år (Ekonomirapport maj 2009, Sveriges Kommuner och Landsting). Den kommunala sektorn har, på grund av sin omfattning, en stor betydelse för samhällsekonomin. En kommuns intäkter består till stor del av skatteintäkter vilket i sin tur i allra hög grad beror på sysselsättningsnivåer och den samhällsekonomiska utvecklingen i övrigt. Kommuner och landsting var, för att kunna klara av balanskravet, tvungna att hantera den ekonomiska kris som följde av finanskrisen 2008 genom att göra nedskärningar i sina verksamheter. Trots viljan att få ett positivt resultat är detta procykliska beteende något som i stället kan förvärra

och förstärka en lågkonjunktur (Kommunala resultatutjämningsreserver proposition 2011/12:172). När kommunerna vid en lågkonjunktur har det kärvt påverkar det i sin tur hela samhällsekonomin negativt och tvärtom under goda tider. På så vis kan en lågkonjunktur förstärkas genom att kommunen minskar sin personalstyrka och bidrar till en ökad arbetslöshet och därmed sjunkande skatteintäkter.

RESULTATUTJÄMNINGSRESERVER

Regeringen tillsatte en utredning 2010 som bland annat skulle ta reda på om balanskravet har bidragit till det ovan nämnda procykliska agerandet. Utredningen syftade även till att lämna förslag på hur ett procykliskt beteende i kommuners och landstings verksamhet kan dämpas och hur man över en konjunkturcykel ska kunna utveckla en stabil kommunal verksamhet. Utredningen resulterade till exempel i ett förslag om att kommuner och landsting vid en högkonjunktur bör kunna spara medel i en resultatutjämningsreserv till följd av ett överskott för att kunna använda dessa vid en lågkonjunktur och på så vis kunna täcka efterföljande års underskott. Man ville införa en möjlighet för kommuner och landsting att över en konjunkturcykel kunna jämna ut sina intäkter, som för övrigt en del kommuner redan sysslar med i viss utsträckning genom bokslutspolitik (SOU 2011:59).

Som tidigare har nämnts trädde den senaste revideringen av kommunallagen i kraft den 1 januari 2013 där förslaget om att kommuner bör ges en möjlighet att reservera medel i en resultatutjämningsreserv införts. De lagändringar som har gjorts i kommunallagen avseende resultatutjämningsreserver kommer nu att redogöras för. I 8 kap 1 § stadgas numera att ”Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller landstinget. ”Om kommunen eller landstinget har en resultatutjämningsreserv ska de riktlinjer som beslutas även innefatta reservens hantering. Vidare anføres i 3d § att kommuner och landsting under vissa förutsättningar får reservera medel till en resultatutjämningsreserv. Till att börja med är förutsättningen för att kommunen eller landstinget ska få reservera medel att det används till att jämna ut intäkter över en konjunkturcykel. En annan förutsättning är att kommunen eller landstinget som mest får reservera en summa som ”motsvarar det lägsta av antingen den del av årets resultat eller den del av årets resultat efter balanskravsjusteringar enligt 4 kap. 3 a § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, som överstiger: 1. En procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, eller 2. Två procent av summan av skatteintäkter samt generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning, om kommunen eller landstinget har ett negativt eget kapital,

inklusive ansvarsförbindelsen för pensionsförpliktelser. ”Det innebär att det är det lägre beloppet av dessa två alternativ som får reserveras. Det innebär också att vid ett eventuellt överskott, beroende på de ekonomiska förutsättningarna, har kommunerna och landstingen en möjlighet att reservera allt över en eller två procent. Vad gäller 8 kap 4 § om undantag från balanskravet stadgas numera också att undantag får göras i den mån kommunen eller landstinget använder medel ur en resultatutjämningsreserv efter de förutsättningar som ska vara uppfyllda. Vad gäller disponering ur en resultatutjämningsreserv fastställs i kommunallagen (1991:900) 8 kap 3 d § att uttag från en reserv får göras för att jämna ut intäkter över en konjunkturcykel. Enligt propositionen om kommunala resultatutjämningsreserver kan en jämförelse mellan prognosen av det årliga underliggande skatteunderlaget för riket och den genomsnittliga utvecklingen de tio senaste åren syfta som riktvärde för när ett uttag ur en resultatutjämningsreserv ska vara tillåten. Enligt den skrift om resultatutjämningsreserver som Sveriges Kommuner och Landsting utgav i mars 2013 ska två kriterier vara uppfyllda för att disponering ska vara tillåten; det nyss nämnda om årets underliggande skatteunderlag men också att balanskravsresultatet som vara negativt och att reserven då används i den utsträckning som behövs för att nå upp till ett nollresultat (Sveriges Kommuner och Landsting, RUR i praktiken 2013).

PROBLEMSTÄLLNING OCH SYFTE

Den senaste finanskrisen innebar att man fick upp ögonen för balanskravet och dess effekter på ett annat sätt än tidigare. Som nämndes inledningsvis har kommunallagen varit under revidering ett antal gånger sedan den tillkom. De nu aktuella tilläggen innebär kort att kommunerna ges en möjlighet att i goda tider reservera medel i resultatutjämningsreserver för att under vissa betingelser använda dessa då skatteunderlagsutvecklingen är vikande.

Det finns flera bakomliggande syften med lagändringen i kommunallagen angående resultatutjämningsreserver. Det främsta är att man över en konjunkturcykel vill främja en stabil utveckling av de kommunala verksamheterna. Förslaget om resultatutjämningsreserver som togs fram av utredningen syftade till exempel till att undvika kraftiga nedgångar i skatteintäkter och sysselsättningsnivåer i kommunsektorn, som kan uppkomma och förstärka en lågkonjunktur. Möjligheten till resultatutjämningsreserver för kommuner syftar därmed också till att främja ett beteende där man undviker neddragningar av verksamheter i den kommunala sektorn. Det finns ett visst påvisat samband mellan konjunktorens utveckling och kommunernas intäkt- och sysselsättningsutveckling. En konsekvens av balanskravet anses,

som tidigare nämnts, vara att det leder till ett kortsiktigt tänkande då ett överskott tidigare inte kunnat sparas.

Införandet av resultatutjämningsreserver kan även ha en betydelse för den offentliga sektorn. Det finansiella sparandet i den offentliga sektorn ska, enligt överskottsmålet, innefatta ett överskott motsvarande en procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel. Eftersom även den kommunala sektorn innefattas i överskottsmålet får kommunernas ekonomi betydelse för den offentliga sektorns sparande. Därav finns det ett intresse från den offentliga sektorn att kommuner inte späder på en lågkonjunktur, vilket är en risk då de gör nedskärningar i sina verksamheter. Det innebär i sin tur att statliga bidrag blir nödvändiga för att hantera kommunernas åtstramningar. I slutändan kommer statens lånebehov att öka (SOU 2011:59).

Då det funnits en viss osäkerhet kring hur reserverna ska tillämpas gav Sveriges Kommuner och Landsting så sent som den 6 mars i år ut en skrift om resultatutjämningsreserver som syftar till att förklara vad de nya reglerna innebär för kommunerna.

Enligt kommunallagen ska det i riktlinjerna för god ekonomisk hushållning framgå hur man avser att hantera resultatutjämningsreserverna. Med avseende på den kommunala självstyrelsen finns det ett relativt stort utrymme i lagen för kommunerna att själva besluta närmare hantering. I lagen stadgas att ”Medel från en resultatutjämningsreserv får användas för att utjämna intäkter över en konjunkturcykel”, en mer utförlig beskrivning vad gäller användandet ges inte i lagen. Enligt förarbetena bör man på lokal nivå närmare besluta om vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för användning av medel från en resultatutjämningsreserv.

Som med allt annat finns det självklart också olika sidor av resultatutjämningsreserverna. De innebär en utvecklingsmöjlighet för kommunerna och det är upp till dem själva om de vill använda sig av resultatutjämningsreserver.

Först och främst måste det finnas ett faktiskt intresse i kommunerna att reservera medel. Som tidigare nämnts finns det redan en form av ’bokslutspolitik’ i kommunerna idag. Man försöker påverka resultatet genom att välja när och hur man redovisar vissa transaktioner. Detta visar på en vilja i kommunerna att hålla kvar sina eventuella överskott av kapital och inte att låsa in det i eget kapital. Lagstiftarens intentioner med lagen ger egentligen kommunerna begränsade möjligheter att använda överskotten till andra ändamål än vad som orsakats av en

konjunktursvängning, men med anledning av den lokala självstyrelsen finns givetvis en risk att kommuner kommer att använda resultatutjämningsreserver till andra ändamål. Det skulle kunna finnas ett betydande antal ”opportunisterna” bland kommunerna som kommer att ta tillfället i akt och använda denna nya möjlighet till att reservera medel till någonting annat än vad lagen egentligen åsyftar. Då finns risken att vid nästa lågkonjunktur återuppleva en del av händelseutvecklingen från den senaste finanskrisen, vilket man genom införandet av resultatutjämningsreserver vill undvika.

Men det kan också vara så att kommunerna generellt är positiva till lagändringen och väljer att införa riktlinjer vad gäller resultatutjämningsreserver som väl stämmer överrens med lagändringens syfte. Man bygger upp reserver i goda tider för att disponera dessa när skatteunderlagsutveckling är svag vid en lågkonjunktur. Då uppfylls syftet och man bidrar eventuellt till att bromsa eller i vart fall inte förstärka en lågkonjunktur, genom att kommunen inte behöver göra nedskärningar i de olika verksamheterna.

En annan tänkbar utveckling är att kommunerna av olika anledningar helt enkelt inte har ett intresse av att använda sig av resultatutjämningsreserver, till exempel om man redan anser sig ha tillräckliga marginaler i sina resultat för en lågkonjunktur eller att reserverna skulle kunna förhindra eller fördröja nödvändiga åtgärder i de olika verksamheterna.

Jag har utifrån ovanstående diskussion formulerat ett syfte som lyder:

Syftet med uppsatsen är att visa på tillämpningen och tolkningen i kommunerna av lagändringen i kommunallagen avseende resultatutjämningsreserver.

Referensram

I detta avsnitt presenteras uppsatsens referensram från vilken det empiriska materialet tolkas. Inledningsvis kommer institutionell teori att redogöras för följt av den kommunala redovisningens syften och principer. Därefter beskrivs den keynesianska teorin efter John Maynard Keynes.

INSTITUTIONELL TEORI

Till att börja med bör institutionell teori betraktas som ett ramverk och inte som en sammanhängande teori. Institutionell teori ryms inom organisationsteori och där var länge den rådande uppfattningen att organisationer präglas av ett rationellt tänkande. Det innebär bland annat att organisationer när de ställs inför olika val vid beslutsfattande väljer det alternativ som förefaller vara det bäst lämpade. Detta tänkande innefattar också ett synsätt på organisationer som rationella hjälpmedel för att nå upp till önskade resultat där organisationens arbete planeras och planerna följs utan avbrott. Bakgrunden till denna syn på organisationer kommer från idén att människan är ekonomiskt rationell. Det innebär att människan inför olika valalternativ kommer att välja det som ger mest nytta. Ett välkänt uttryck för detta är att man strävar efter att nyttan ska maximeras. Synen på organisationer som rationella skapelser har kritiserats och andra idéer har vuxit fram. Institutionell teori erbjuder en annan uppfattning om organisationers rationella beslutsfattande.

Institutionell teori karaktäriseras av en tanke om institutioner som sociala konstruktioner skapade av människor. Begreppet institution används inom många olika områden och därför finns ingen allmängiltig definition eller någon sammanhängande teori utan institutionell teori har hämtat inspiration från flera olika ämnen. En vedertagen uppfattning inom organisationsteorin på 1950-talet var att strukturen i en organisation återges av de aktiviteterna som utförs inom den och den teknik som är nödvändig för att utföra dessa. Det visade sig senare att detta inte stämde fullt ut och att det i stället i hög grad var omgivningens förväntningar som avgjorde vilken teknik organisationer använde sig av och vilken struktur de fick. Skillnader i struktur upptäcktes mellan organisationer på 1800-talet och de på 1900-talet där de senare i högre utsträckning präglades av byråkratisering och rationalisering. Man upptäckte också att organisationer inom samma verksamhetsområden liknade varandra. Så småningom drevs den nyinstitutionella teorin fram som intresserade sig för likhet mellan

organisationer där omgivningen och dess påverkan gavs en stor betydelse. Byråkrati blev som organisationsform alltmer utbredd och organisationerna därmed mer homogena.

Två viktiga begrepp inom nyinstitutionell teori är 'fält' och 'form' som etablerades av forskarna Paul J. DiMaggio och Walter W. Powell. Dessa begrepp hade koppling till begreppen 'organisationsfält' och 'isomorfism' som användes för att förklara varför organisationer tenderade att uppvisa en homogenisering i struktur. Verksamheter inom samma område eller som har en koppling till varandra i olika kedjor kan vara ett exempel på ett organisationsfält. Begreppet syftar till att organisationer både skapas av och skapar omgivningen. För att säkra sin överlevnad är det viktigt för organisationer att skaffa sig legitimitet eftersom de då får goda förutsättningar att få kompetent personal och andra tänkbara resurser av betydelse. Isomorfism innebär ett synsätt att organisationer verkar bli mer och mer lika varandra i form. Det finns tre kategorier av isomorfismer och som kan påverka organisationer inom ett enskilt fält. Dessa är; tvingande isomorfism, mimetisk isomorfism och normativ isomorfism.

Den första mekanismen som kan ha en påverkan på organisationer är tvingande isomorfism. Ett sätt genom vilket organisationer tar till sig en byråkratisk organisationsform är att tvinga dem. Inom fältet finns det starka organisationer som kräver av de organisationer som är svagare en anpassning till vissa krav. Staten kan ses som en stark organisation och som genom till exempel lagstiftning ställer krav som gör att organisationer till slut liknar varandra. Det kan också finnas ett finansiellt beroende från en svagare organisation som gör att man tvingas använda sig av byråkratiska organisationsformer för att erhålla ekonomisk ersättning från en starkare organisation. Mimetisk isomorfism innebär att organisationer imiterar andra organisationer. Inför en ny eller osäker situation tenderar organisationer att härma varandra. Om en organisation ska införa en ny sorts teknologi och är osäker på denna eller om organisationen har oklara mål kan imitation vara en lämplig strategi. På så vis undviker man att komma fram till en egen lösning och innebär dessutom en eventuell kostnadsbesparing. Den tredje mekanismen som kan påverka organisationer i ett organisationsfält att inta liknande organisationsformer är normativ isomorfism. Den innebär att olika professioner kan ha en inverkan på om organisationer blir mer lika varandra i formen genom att ha ett inflytande på hur man bör utföra aktiviteter och värderingar om vilket sätt som är det rätta att göra saker. Professionella nätverk har etablerats i stor utsträckning och därför blir också spridningen av organisationsformer stor över organisationsgränser. Genom att medlemmar ur professionen kan utföra liknande arbetsuppgifter i andra organisationer kommer

organisationsformer att spridas vid byte av arbete. Ett annat sätt som värderingar gällande organisering återges vidare är då ny personal rekryteras ur liknande organisationer som den egna. När professionalismen breder ut sig genom att vissa utbildningar får ett större inflytande i samhället blir det viktigare för organisationerna att rekrytera personer med sådan utbildning (Eriksson-Zetterquist 2009).

REDOVISNINGSTEORI

Det övergripande syftet med ekonomisk information är att det ska ge en sammanfattning och beskrivning av ekonomiska händelser som inträffat. Redovisningen ska ge en bild av en redovisningsenhets utveckling och ekonomiska ställning för en särskild tidsperiod. Vidare kan två syften, där det ena fokuserar på framtiden och det andra på det förflutna, urskiljas.

Det första, som har en framtidsprägel, är att redovisningen ska ligga till grund för bedömning och som beslutsunderlag. Med hjälp av redovisningsinformation kan beslut fattas om hur en redovisningsenhets framtida utveckling ska se ut. Den finansiella redovisningen ska ge en rättvisande bild av kommunens eller landstingets resultat vilket bland annat innebär att redovisningsinformation har till uppgift att reducera osäkerhet vid beslut och bedömningar. Dessutom ska redovisningen identifiera problem.

Det andra syftet med den finansiella redovisningen, som i stället har en tillbakablickande, är att den ska möjliggöra ett ansvarsutkrävande. Då redovisningsinformation är en sammanfattning av ekonomiska händelser som inträffat under perioden innebär det också att redovisningsmottagaren kan utkräva ansvar av den redovisningsskyldige genom att studera hur ekonomin har skötts. För att detta ska kunna ske krävs vedertagna mätmetoder som alla inblandade är överrens om (Brorström, Haglund & Solli 2005).

Redovisningens referensram innefattar också ett antal grundläggande principer. De tre främsta är;

- Principen om pågående verksamhet
- Försiktighetsprincipen
- Matchningsprincipen.

Det finns också andra viktiga principer som bidrar till externredovisningens referensram;

- Objektivitetsprincipen

- Kongruensprincipen
- Väsentlighetsprincipen
- Kontinuitetsprincipen
- Principen om öppenhet

Principen om pågående verksamhet innebär ett antagande om redovisningsenheten som en verksamhet som förväntas pågå och som existerar för evigt. Försiktighetsprincipen karaktäriseras av att skulder ofta övervärderas och att tillgångar undervärderas, så att den ekonomiska utvecklingen inte återges i en för positiv anda. Matchningsprincipen syftar till att redovisa intäkter och kostnader som hör ihop under samma tidsperiod. Vad gäller objektivitetsprincipen innefattar den ett krav på att ekonomiska transaktioner ska kunna verifieras. Principen syftar också till att använda objektiva mått i redovisningen. Kongruensprincipen innebär att poster ej ensidigt får bokas upp i balansräkningen, utan måste också gå via resultaträkningen. Det ska finnas en överensstämmelse mellan resultaträkningen och balansräkningen. Väsentlighetsprincipen syftar till, vilket benämningen avslöjar, att man ska koncentrera sig på väsentligheter i redovisningen. Den ska inte kretsa kring små meningslösa aspekter. Vad beträffar kontinuitetsprincipen har den till syfte att åstadkomma jämförelser genom kontinuitet gällande till exempel uppställningsformer. Den sistnämnda, principen om öppenhet, innebär att redovisningen ska präglas av en öppenhet och tillgänglighet (Brorström, Haglund & Solli 2005).

DEN KEYNESIANSKA TEORIN

Under 1930-talet drabbades världen av en ekonomisk depression, också kallad den stora depressionen. Under denna tid verkade en forskare i nationalekonomi vid namn John Maynard Keynes. Hittills hade man förlitat sig på att då det inte rådde jämvikt på marknaden skulle prismetanismen återställa jämvikten. Ett exempel på det kan vara att sänka priset för att få en ökad efterfrågan. Det var detta sätt att se på marknaden som Keynes kallade för den klassiska teorin. Som de flesta teorier växte Keynes egen teori fram som en reaktion mot en annan teori, i detta fall den klassiska teorin.

Han kritiserade prismetanismens förmåga att kunna återställa jämvikten på marknaderna och intresserade sig särskilt för arbetsmarknaden. Keynes kunde uppvisa med sin teori att prismetanismen inte fungerade när det gällde förmågan att sänka priset på arbetskraft. Man kan, vid en hög BNP-nivå, inte förlita sig på att prismetanismen ska ge en effekt i form av sänkta löner och priser för att kunna få tillbaka BNP på en ny jämviktsnivå. Keynes menade i

stället att produktionsfaktorn bör styras så att man får tillbaka jämvikt på marknaden. När man utgår från att det inte är möjligt att sänka priserna får man i stället sänka produktionsnivån. Den keynesianska modellen karaktäriseras av ett antagande om konstanta priser och löner där om den reala disponibla inkomsten ökar med en krona ökar också hushållens konsumtion med mindre än en krona, den så kallade marginella konsumtionsbenägenheten. Enligt modellen beror en förändring av BNP på i sin tur en förändring av den autonoma efterfrågan. Den utgår också från en orsaksförhållanden som kort innebär att en ökning av den autonoma efterfrågan leder till en ökad produktion och inkomst som sluter cirkeln genom att det återigen leder till en ökning i efterfrågan. Genom finanspolitiska åtgärder kan ekonomin stabiliseras genom att ha en effekt på BNP. Enligt Keynes modell finns det olika alternativ med syftet att stabilisera BNP. Ett alternativ för att inte behöva göra uppsägningar och därmed komma ifrån en lågkonjunktur är att öka de offentliga utgifterna. Genom att det fortfarande finns arbetstillfällen leder det, tack vare den marginella konsumtionsbenägenheten, till en spridning i autonom efterfrågan till andra sektorer som i sin tur kommer att öka sin produktion och så vidare. Andra alternativ till att påverka BNP är att ändra skattesatsen eller att öka de offentliga transfereringarna (Fregert & Jonung 2010).

Metod

Eftersom balanskravet berör i ett mycket omfattande ämnesområde, om kommunernas finansiering, gör det att en avgränsning blir nödvändig. I min uppsats kommer jag att fokusera på den del av balanskravets problematik som riktar in sig på svårigheterna som uppstår då kommunerna, enligt lagen, ska uppnå visa positiva resultat och samtidigt i princip alltid måste reglera negativa resultat, med andra ord balanskravets inlåsnings effekter.

I detta avsnitt beskrivs tillvägagångssättet för att uppfylla syftet med uppsatsen. Då jag med uppsatsen har valt att fördjupa mig i resultatutjämningsreserver har jag fokuserat mycket på lagstiftningen kring denna, det vill säga lagändringen avseende denna i kommunallagen. Jag har alltså genom dokumentstudier studerat lagstiftningen, men även andra dokument som behandlar lagen såsom utredningen kring kommunsektorn och konjunkturen (SOU 2011:59), Sveriges Kommuner och Landstings (SKL) tolkande skrift om resultatutjämningsreserver, propositionen om kommunala resultatutjämningsreserver och debattartiklar som behandlat ämnet. För att uppnå mitt syfte med uppsatsen har jag också genomfört kvalitativa intervjuer. Jag kommer i detta avsnitt mer specifikt att redogöra för mina metodval.

För att uppnå syftet med uppsatsen har jag som tidigare nämnts valt att genomföra ett antal kvalitativa intervjuer. Dessa har genomförts med tio ekonomichefer från utvalda kommuner i Sverige. Till att börja med har jag frågat intervjupersonerna om deras inställning till balanskravet för att få en bild av hur de ser på debatten som har förts kring detta. När det gäller frågorna om resultatutjämningsreserver ville jag också där få fram vilken inställning intervjupersonerna har till dessa och frågade då vilka eventuella fördelar och nackdelar som de kunde se med dessa reserver. För mitt specifika ändamål med uppsatsen var det viktigt att ta reda på om kommunen i fråga har tagit beslut än gällande möjligheten att retroaktivt reservera medel upparbetade från räkenskapsåren 2010-2012 men också hur kommunen i så fall kommer att arbeta med tillämpningen av resultatutjämningsreserver, det vill säga vilka riktlinjer kommunen satt upp kring dessa eller vidare hur man beslutat att hanteringen ska gå till. För att få ett starkare underlag till min möjlighet att jämföra lagstiftarens intentioner med den enskilda ekonomichefens tankar kring tillämpningen av resultatutjämningsreserver har jag frågat när man anser att det är önskvärt att få göra disponeringar ur en eventuell reserv men också om det anses vara ett bra riktvärde när disponeringar ska få göras med prognosen av det underliggande skatteunderlaget för riket jämfört med den genomsnittliga utvecklingen de tio

senaste åren, som rekommenderas enligt propositionen om kommunala resultatutjämningsreserver.

Jag anser att mina intervjufrågor är utformade så att de ger ett bra underlag för analys i frågan. Jag har fått en del svar som kan hänföras till den enskilda kommunen men då det inte alltid är möjligt, också svar som bara kan hänföras till den enskilda tjänstemannen. Jag är självklart medveten om att de svaren som jag har fått av ekonomicheferna inte nödvändigtvis behöver representera kommunens ståndpunkt i frågan. Det är i slutändan politiker som kommer att ta eller har tagit beslut gällande resultatutjämningsreserver. Relationen mellan politiker och ekonomichefer i egenskap av tjänstemän kan ju ses ur ett perspektiv av väktarstrategier och förkämparstrategier. Ekonomicheferna är ur denna synvinkel karakteriserade som väktare som ska 'vakta' kommunens medel. Eftersom frågan om resultatutjämningsreserver än så länge befinner sig i ett tidigt skede och där det finns kommuner som ännu inte tagit ett beslut i frågan, anser jag att det är vettigt att intervjua ekonomichefer i stället för politiker då de förra kan antas besitta en professionell kunskap och därför att jag misstänker att politikerna ännu inte är lika väl insatta i ämnet.

Intervjupersonerna som jag har valt att kontakta är ekonomichefer i följande kommuner; **Simrishamn, Salem, Lekeberg, Kungälv, Klippan, Karlshamn, Härryda, Tibro, Kristinehamn och Malung-Sälen.** Jag har valt ut dessa kommuner efter två kriterier.

- Det första kriteriet jag satte upp var att kommunen i fråga skulle ha en soliditet inklusive pensionsåtaganden på 5 till 30 %.

Jag har alltså valt ut kommuner beroende på deras soliditet inklusive pensionsåtaganden. De år som jag studerat är 2009, 2010 och 2011 för att få en bild av de ekonomiska förutsättningarna sett ut några år i rad i kommunerna. Den främsta anledningen till att jag valde att ha med kommuner ur detta intervall av soliditet beror på att de bör vara mest relevanta för min problemställning. Till att börja med så ger en soliditet som innefattar pensionsåtaganden en mer rättvis bild av kommunernas ekonomiska ställning. Att exkludera de pensionsåtaganden som är intjänade före 1998 från det egna kapitalet kan för vissa kommuner ge en otillfredsställande bild av den långsiktiga betalningsförmågan. Mitt val av en procentsats runt 5 till 30 % i urvalet beror på att jag ville fånga upp kommuner som jag tror har starkast incitament att kunna använda medel ur det egna kapitalet. Utifrån lagstiftningen som bland annat syftar till att dämpa kommunernas procykliska beteende anser jag inte att kommuner med en soliditet på under 5 % är intressanta för ändamålet, eftersom den

förmodade resultatutvecklingen hos dessa, förutsätter att kommuner ur denna grupp, för att kunna uppnå en faktisk påverkan från resultatutjämningsreserven vid en lågkonjunktur, måste haft möjlighet att spara eventuella överskott under ganska lång tid. Dessutom är jag tveksam till hur intresserade de skulle vara av en möjlighet till att reservera medel. Samtidigt kan tänkas att de kommuner som har en riktigt bra soliditet har en ganska sval inställning till möjligheten att reservera medel eftersom de egentligen redan uppnått en god ekonomisk hushållning genom att ha en stabil ekonomisk utveckling och därmed eventuellt skulle kunna hantera en lågkonjunktur med befintliga resultatmarginaler. Jag bedömer därför att gruppen av kommuner som befinner sig i 'mitten' kommer att kunna ha störst effekt på lagstiftningens syfte, genom att de borde vara mest intresserade av att reservera medel och genom att de även bör ha en resultatnivå som medger avsättning av tillräckligt betydande belopp.

- Det andra kriteriet innebar att stämma av med kommunernas soliditet inklusive pensionsåtaganden genom att studera om kommunernas balanskravsresultat kr/invånare varit positivt.

Eftersom mitt urval består av 10 kommuner och jag hade ganska kort tid till mitt förfogande var det viktigt att analysera 'rätt' kommuner även ur en annan aspekt. En enskild kommun kan ha en helt acceptabel soliditet, som visserligen kan ha sjunkit, men har man ett negativt resultat med sig från föregående räkenskapsår fokuserar man rimligtvis i större utsträckning på verksamhetens effektivitet.

Det finns flera fördelar med att genomföra intervjuerna per telefon, i stället för genom direkta intervjuer. Till att börja med innebär det i termer av kostnader en fördel, eftersom man slipper vissa utgifter. I mitt fall har dock inte bara kostnadsaspekten inverkat utan även den tid som jag har sparat på att genomföra intervjuerna på telefon. När jag har valt ut kommuner efter ovanstående kriterier har jag vid urvalet inte tagit hänsyn till kommunens geografiska läge, vilket inneburit att jag har fått en spridning över i stort sett hela landet. Det kan eventuellt argumenteras för att ett annat alternativ, där jag i stället genomfört direkta intervjuer med exempelvis kommuner i Västra Götalandsregionen, varit bättre och att jag då kunnat se intervjupersonernas kroppsspråk eller hur de reagerat på en fråga. Jag anser dock att de frågor jag ställt inte varit särskilt känsliga och då intervjuerna i genomsnitt tagit ca 15 minuter i anspråk har telefonintervju varit ett tillräckligt bra alternativ. Generellt sett är man ganska öppen med sina åsikter om balanskravet. Trots att uppsatsen inte har som utgångspunkt att

göra jämförelser kommuner emellan kan det ändå vara intressant att uppmärksamma eventuella skillnader, och då är en avgränsning geografiskt sett onödig (Bryman 2011).

Empiri

Samtliga intervjuer började med att jag frågade intervjupersonen om vilken inställning denna har till balanskravet som sådant. Diskussionen tog sin utgångspunkt i de för- och nackdelar som balanskravet kan anses ha gett upphov till. Alltså hur man ser på balanskravets effekter i form av å ena sidan en starkt god ekonomisk hushållning, med en bättre ekonomisk styrning och ett tydligare fokus på ekonomiska frågor och å andra sidan en försämrad ekonomisk hushållning, där fokus läggs på kortsiktiga åtgärder. Den dominerande inställningen till balanskravet bland ekonomicheferna i kommungruppen är positiv. Flera anser att det är en självklarhet att klara av balanskravet. För att åstadkomma en långsiktigt stabil utveckling av en verksamhet krävs det att ekonomin är i balans eller som en av intervjupersonerna uttrycker sig:

”Det där är som vi säger en skamgräns, den måste vi absolut ha översatt oss.”

Man instämmer dock i resonemanget om balanskravets svagheter men behåller ändå en positiv inställning till kravet. Det sägs finnas ett behov av ett balanskrav men i verkligheten, och om det tolkas ordagrant, kan det uppfattas som fyrkantigt då det skapar ett behov av specifika mått och kan leda till inlåsnings effekter. De negativa effekterna är därmed något som uppstår då regelverket tillämpas i en väldigt strikt mening. Om man till exempel tar hänsyn till den rådande konjunkturen och inte sätter samma finansiella mål i goda som i dåliga tider skulle man kunna undvika verksamhetsbesparingar.

När det gäller huruvida fullmäktige i de olika kommunerna har tagit beslut om att retroaktivt göra avsättningar från 2010-2012 ges olika svar. Klippans kommun var den enda kommunen i urvalet som kommit så långt i processen att man har tagit ett beslut om resultatutjämningsreserver. Kommunen i fråga hade ett relativt stort överskott 2010 men har nu sämre ekonomiska förutsättningar och ekonomichefen ser därför en risk med att göra avsättningar till en resultatutjämningsreserv från 2010. Han anser att risken finns för att ekonomin förvärras då politikerna skulle kunna använda medel ur reserven i stället för att vidta andra nödvändiga åtgärder. Sju kommuner har ännu inte tagit ett beslut i frågan men fullmäktige kommer där sannolikt att besluta om ett införande.

En av de kommuner som ännu inte fattat ett beslut i frågan men som sannolikt kommer att använda sig av möjligheten att retroaktivt reservera medel från 2010-2012 är Karlshamns

kommun. Kommunen kommer även eventuellt att göra avsättningar för räkenskapsåret 2013, dock ser ekonomichefen i kommunen det som mindre troligt.

Vad gäller Malung-Sälens kommun finns det inte heller där något beslut taget om resultatutjämningsreserv men sannolikt kommer fullmäktige att besluta om att reservera närmare 10 mkr från 2011-års resultat.

Vad gäller beslutsläget i frågan kan sägas att också Simrishamns kommun ännu inte tagit ställning i frågan. Vid tiden för intervjun var ärendet dock på väg upp till kommunstyrelsen, vilket även gäller för Salems kommun. Där är förslaget från majoriteten att resultatutjämningsreserver ska införas.

Inte heller Kristinehamns kommun har tagit ett beslut i frågan om resultatutjämningsreserver, men man håller på att ta fram ett förslag. Trots att något beslut i skrivande stund alltså ej är taget är ekonomichefen övertygad om att fullmäktige kommer att besluta om att retroaktivt reservera medel för 2012.

Lekebergs kommun har inte tagit något beslut utan väntar på att ett tydligt förslag till regelverk ska framställas av SKL. Kungälv och Härryda kommuner har inte tagit något aktivt beslut avseende resultatutjämningsreserver och verkar inte heller aktuellt i dagsläget.

Som framgår ovan har det alltså inte beslutats i alla kommuner i urvalet, om dessa ska reservera resultatmedel från de aktuella räkenskapsåren och har jag har därför endast fått riktlinjer från vissa av kommunerna, för hur man väljer att tillämpa och hantera resultatutjämningsreserver. Ett par kommuner har kommit så långt i processen att det har arbetats fram färdiga riktlinjer gällande hanteringen. Det finns också kommuner som har tagit fram förslag på riktlinjer för reserverna. Det är viktigt att betona att det är just förslag eftersom fullmäktige i de flesta kommuner ännu inte tagit något beslut i frågan, även om det i många kommuner i urvalet lutar att införa resultatutjämningsreserver.

I Karlshamns kommun finns det framarbetade riktlinjer för hur hanteringen av resultatutjämningsreserverna kommer att gå till. Karlshamns kommun har en tillräckligt god ekonomisk ställning för att kunna göra avsättningar med så mycket av årets resultat som överstiger en procent av skatteintäkter, generella statsbidrag och kommunalekonomisk utjämning. Trots det föreslås av intervjupersonen en riktlinje som säger att kommunen endast skall få sätta av så mycket av årets resultat som överstiger två procent av intäkterna. Kommunen har alltså en laglig möjlighet att göra avsättningar till resultatutjämningsreserven

med högre belopp än i det förslag till riktlinjer som diskuteras. Vad gäller kommunens riktlinjer för disponering av reserven är förslaget från ekonomichefen att man ska använda sig av exemplet ur propositionen som innebär att det är tillåtet att använda medel från en reserv ett visst år då prognosen av det underliggande skatteunderlaget *för riket* understiger den genomsnittliga utvecklingen de tio senaste åren.

För Salems kommun finns också förslag på riktlinjer som anför att resultatutjämningsreserver endast ska användas vid tillfälliga konjunkturedgångar för att främja ett långsiktigt tänkande och då försök till anpassning inte fungerat. För kommunen föreslås att en riktlinje ska antas som innebär att maximalt den del av årets resultat som överstiger en procent av skatter och bidrag får reserveras. Skulle kommunen i stället ha ett negativt eget kapital inklusive pensionsåtaganden är förslaget att den del av årets resultat som överstiger två procent som ska kunna reserveras. Vidare föreslås att reserven som mest ska uppgå till två procent av skatter och bidrag under de tre senaste åren. När det gäller disponering fastställs enligt förslaget att två kriterier bör vara uppfyllda. Det första är att prognosen av förändringen av årets underliggande skatteunderlag ska understiga den genomsnittliga förändringen de tio senaste åren för att disponering ska vara tillåtet. Det andra kriteriet är att balanskravsresultatet ska vara negativt och att man då skulle kunna använda reserven för att nå upp till ett nollresultat. I Salems kommun avviker man alltså något från exemplet i propositionen och kommer i stället att ta hänsyn till den lokala utvecklingen för kommunen. I förslaget påpekas också att högst 50 % av reserven bör få tas i anspråk det första året. Detta för att inte hela reserven ska förbrukas på en gång och på så vis möjliggöra olika kombinationer av verksamhetsåtgärder och uttag ur reserven.

Eftersom fullmäktige i Kristinehamns kommun inte tagit ett beslut i frågan har man inte tagit beslut gällande riktlinjerna för hantering av resultatutjämningsreserven. Ekonomichefen i kommunen är dock inte lika säker på att man kommer att använda sig av propositionens exempel när det gäller disponering av reserven. För kommunen kan han se ett behov av omställning av verksamheter snarare än att hålla igång dyr verksamhet. Han menar att resultatutjämningsreserver kan ses som en hjälp genom engångsinsatser till omställning för att kunna bibehålla en god ekonomisk hushållning. Lagstiftningen hänvisar till en lågkonjunktur i Sverige som kriterium på när disponering ur en reserv är tillåten. Vidare för intervjupersonen ett resonemang om att en lågkonjunktur kan se olika ut i olika kommuner. Om behovet att använda överskott vid andra tidpunkter än vid en lågkonjunktur i riket inte funnits hade exemplet med prognosen av skatteunderlaget varit ett bra riktvärde, men Kristinehamns

kommun har i nuläget en hög arbetslöshet och har därför i vissa avseenden drabbats i större utsträckning av lågkonjunkturen än andra delar av riket. Han anser då att resultatutjämningsreserver kan vara ett bra hjälpmedel till att sänka kostnader i framtiden. Intervjupersonen framför att det trots allt är fullmäktige i kommunen som ska ta ett beslut och inte regeringen. Man bör dock undvika att bli för kreativ och målsättningen vid en eventuell reservering är att endast använda de avsatta medlen till ändamål som möjliggör effektiva besparingar. Fullmäktige ska ange tydliga riktlinjer för hur man får använda medel ur en reserv och han betonar att det inte får vara till vad som helst och att det är viktigt att man följer upp projekten för att undersöka om det blev som man hade tänkt.

Klippans kommun, som är den kommun där fullmäktige tagit ett beslut, har arbetat fram följande riktlinjer för hantering av reserven. När det gäller avsättningar får endast den del av årets resultat som överstiger två procent avsättas till en reserv. Avsättning får inte göras i budgeten utan enbart i samband med årsredovisningen och bokslutet. Disponering får endast ske då en lågkonjunktur inträffat under året som medfört minskade skatteintäkter. I riktlinjerna anges att en lågkonjunktur anses ha inträffat då en majoritet av kommunfullmäktige gjort den bedömningen. Enligt intervjupersonen vill man i regelverket vara tydlig med att disponering inte får göras för att täcka ett underskott som uppkommit av andra skäl som till exempel att nämnderna inte kunnat hålla sig till budgeten.

När det gäller frågan om vilka fördelar respektive nackdelar som kan identifieras med resultatutjämningsreserver tenderar nackdelarna att få större fokus än fördelarna bland intervjupersonerna. Flera av ekonomicheferna antyder att man inte har en särskilt positiv inställning till resultatutjämningsreserver trots att vissa fördelar ändå kan erkännas. En fördel som lyfts fram av en av ekonomicheferna är att resultatutjämningsreserver ger bättre förutsättningar för anpassning och planering. Genom att till exempel se över investeringar och trenderna gällande konjunkturläget och då inte enbart fokusera på det enskilda året öppnar det upp för möjligheten att anpassa verksamheten i stället för att göra nedskärningar. Man får en större beredskap inför olika förändringar, till exempel vad gäller demografi.

En annan intervjuperson betonar också betydelsen av ett långsiktigt tänkande och agerande kring ekonomin. Det är inte ett specifikt år som är viktigt utan att man har koll på ekonomin över flera år. Resultatutjämningsreserver har då den fördelen att kommuner som har goda år kan tillåta sig att också ha sämre år och ändå ha en ekonomi i balans. En faktor som kommunen på kort sikt ej kan styra över som intervjupersonen nämner är

sysselsättningsgraden i riket och som har stor betydelse för kommunens ekonomi. Eftersom det påverkar en kommuns intäkter i så stor grad genom att ligga till grund för skatter kan det på kort sikt innebära svårigheter då man tvingas ta till kortsiktiga åtgärder.

”Hamnar man i situationer där man är tvingad av lag eller av annat att göra väldigt kortsiktiga åtgärder fast man långsiktigt ser att man inte behöver det, då är det ju väldigt tokigt.”

Under intervjuerna har som sagts också en hel del nackdelar lyfts fram med resultatutjämningsreserver. En nackdel enligt en av ekonomicheferna är att man i stället för att genomföra anpassningsåtgärder använder medel ur en reserv. En annan nackdel som lyfts fram av samma intervjuperson är att redovisningen tenderar att bli krångligare eftersom det bland annat ska göras balanskravsutredningar. En annan ekonomichef framhåller liknande synpunkter och menar att det blir svårare att ”genomskåda” vad resultaten i kommunen egentligen är. Intervjupersonen i fråga anser att

”resultatutjämningsreserver egentligen är ett hot mot demokratin”.

Med resultatutjämningsreserver krävs det ännu mer för att förstå vilka ekonomiska förutsättningar som finns. Samma intervjuperson tror också att det finns en risk för att misstroendet mot den kommunala redovisningen ökar

”eftersom man numera lite grann kan välja vilket resultat man vill ha”.

Det öppnar upp för möjligheten att vara kreativ i redovisningen. En ekonomichef ser svårigheter med regelverket för när disponering ur en reserv ska vara tillåten. Genom att använda hela riket som riktmärke innebär detta att överskotten låses in på nytt fast inte lika hårt. Det går att komma åt eget kapital, fast enbart om riket som helhet befinner sig i lågkonjunktur. En annan risk med resultatutjämningsreserver som anförs av en intervjuperson är att politikerna eventuellt inte skulle hålla sig till riktlinjerna och som ekonomichefen uttrycker det

”nalla av reserven ändå”,

eftersom det ändå alltid är upp till fullmäktige att besluta som de vill.

Analys

I detta avsnitt analyseras resultatet ur föregående kapitel utifrån referensramen, främst med avseende på institutionell teori och olika former av isomorfism.

Hur kommuner väljer att tolka och tillämpa resultatutjämningsreserver har betydelse för huruvida lagstiftningens syfte kommer att uppfyllas eller inte. Lagändringen i kommunallagen avseende resultatutjämningsreserver har som sagt ett syfte som är att åstadkomma en stabilitet i kommunsektorns verksamhet över en konjunkturcykel. Man vill undvika neddragningar i verksamheterna som uppstår på grund av rejäla nedgångar i skatteintäkter i den kommunala sektorn som kan uppkomma till följd av en lågkonjunktur. Det är något som i sin tur kan förstärka en konjunkturedgång och påverkar därmed också samhällsekonomin i övrigt. Genom att dämpa det procykliska beteendet i kommunerna förstärks inte konjunktursvängningarna vilket i sin tur har betydelse för stabiliseringspolitiken.

Tre olika scenarier gällande resultatutjämningsreserver kan som jag ser det inträffa. Det första är att kommuner väljer att varken tillämpa eller tolka regelverket. Kommunen har eventuellt inte ett behov av resultatutjämningsreserver. Eftersom det är frivilligt att använda sig av resultatutjämningsreserver kan det innebära att kommuner inte tar ett beslut om att reservera ett eventuellt överskott och fortsätter att låsa in årens resultat i eget kapital. Därmed finns inga sparade medel att tillgå vid en lågkonjunktur och kommunen tvingas kanske att dra ned på sina verksamheter. Lagens syfte uppnås med andra ord inte.

Det andra scenariet som kan inträffa är att ett antal kommuner väljer att tillämpa resultatutjämningsreserver men att tolkningen hur detta bör ske skiljer sig från lagstiftarens intentioner. Man väljer att disponera medel ur en reserven efter lokala omständigheter snarare till de ändamål som uppkommer vid en generell lågkonjunktur. Det kan i sin tur innebära att det då en lågkonjunktur drabbar hela riket, inte finns medel att disponera ur en reserv och att ett procykliskt beteende i dessa kommuner inte kan undvikas.

Det tredje alternativet är att kommunerna väljer att införa resultatutjämningsreserver och att tillämpningen stämmer överrens med lagstiftarens intentioner för användning av reserven. Det skulle innebära att kommuner reserverar medel under goda tider och använder dessa i sämre när skatteutvecklingen är låg och då det definitionsmässigt är lågkonjunktur i hela riket. Det skulle då ha en påverkan på samhällsekonomin i landet genom att inte förstärka en nedgång i

konjunkturen då kommunsektorns intäkter jämnas ut över en konjunkturcykel och därmed undviker att skära ned på olika verksamheter.

Institutionell teori ger förklaringar på varför organisationer kan tendera att uppvisa liknande organisationsformer. Resultatet i föregående avsnitt visar att de flesta av de valda kommunerna har en gemensam tolkning och tillämpning av resultatutjämningsreserverna. Ur den aspekten kan institutionell teori appliceras på min studie för att ge en förklaring på varför de utvalda kommunerna på ett liknande sätt tolkar och tillämpar möjligheten till ett system med resultatutjämningsreserver. Det finns i undersökningen bara ett fall, Kristinehamn, som tydligt skiljer sig åt från resten av kommunerna.

Det var visserligen även bara en kommun i urvalet där fullmäktige faktiskt tagit ett formellt beslut i frågan om resultatutjämningsreserver, och i likhet med majoriteten av kommunerna i urvalet karaktäriseras riktlinjerna av stor försiktighet kring vid tillämpningen. Man sätter till exempel högre procentnivåer än lagstiftningen som krav för när avsättning ska vara tillåten. Kommunerna har trots allt möjlighet att själva närmare formulera sina riktlinjer gällande hanteringen men när det gäller disponering av medel i reserverna verkar det i nuläget som att de flesta kommer att anamma exemplet ut propositionen, som innebär att uttag får göras då prognosen för det underliggande skatteunderlaget för riket understiger den genomsnittliga utvecklingen de tio senaste åren. De flesta intervjupersoner anser att det är ett bra riktmärke som är tydligt och enkelt. Även om studien resulterat i liknande tolkningar avseende lagändringen i kommunallagen finns det som sagt också ett exempel som visar på annorlunda tankegångar kring frågan. Flera intervjupersoner anför negativa konsekvenser som påverkar själva redovisningen. Man menar att redovisningen blir svårare att förstå sig på, att det blir svårare att genomskåda vad resultaten är för någonting och att misstroende kan öka mot den kommunala redovisningen.

Utifrån det som har kommit fram under undersökningen finns det ett intresse hos kommunerna i den utvalda kommungruppen att använda resultatutjämningsreserver. Trots att fullmäktige i endast en kommun tagit ett beslut verkar ekonomicheferna i de flesta fall övertygade om att det kommer införas resultatutjämningsreserver i kommunen. Det mesta pekar på att det finns ett genuint intresse. I de flesta kommunerna i gruppen finns också förslag till riktlinjer gällande hanteringen, vilket kan tolkas som att man ändå kommit ganska långt i frågan. De flesta kommer att ta upp frågan i samband med budgetbehandlingen i juni.

Vad gäller tillämpningen av lagstiftningen visar riktlinjer och förslag till riktlinjer att kommunerna tyder regelverket bokstavigt trots att det i praktiken finns utrymme för egen tolkning eftersom det är upp till den enskilda kommunen att närmare upprätta föreskrifter gällande hanteringen. Det kan konstateras att det finns ett intresse för resultatutjämningsreserverna och att kommunerna tolkar lagen i stort sett så som lagstiftaren har tänkt sig.

Förklaringar till varför de flesta kommuner väljer att tolka och tillämpa lagstiftningen utifrån ett strikt förhållningssätt och varför de liknar varandra i tillämpningen kan ges utifrån de olika isomorfismmekanismerna.

I fallet med resultatutjämningsreserver handlar det om en lagstiftning. Denna anvisar visserligen endast en möjlighet till att införa reserver, vilket alltså frivilligt, men de förutsättningar som ska vara uppfyllda för att kunna göra avsättningar är angivet i lagen. Ur den synvinkeln kan det anföras att staten i egenskap av en större organisation kan tvinga mindre och svagare organisationer, i detta fall kommuner, att anpassa sig till omgivningen eller vissa krav i form av till exempel lagstiftning. Det är åtminstone ett försök till det då man eftersträvar att kommunerna ska tolka lagen så som lagstiftaren vill. Enligt SKL kan beslut om att disponera medel ur resultatutjämningsreserver i samband med budget och årsredovisning enbart underkastas en begränsad laglighetsprövning, vilket också visar att det finns möjligheter för kommuner att försöka ta sig runt regelverket, något som tidigare i viss mån redan gjorts då man har kunnat anföra ”mer eller mindre” synnerliga skäl för att inte återställa negativa balansresultat. På så vis kan argumenteras för att ändringen i kommunallagen avseende resultatutjämningsreserverna inte är mest formfasta. Med hänsyn tagen till den kommunala självstyrelsen vore det troligtvis inte heller möjligt.

Trots resonemanget om att lagstiftningen inte är alltför fast tenderar de flesta kommuner ändå att tolka och tillämpa denna på ett liknande vis. Staten har anvisat en möjlighet till kommunerna att använda resultatutjämningsreserver men också ställt vissa villkor genom lagstiftning och vad som också kan vara viktigt i sammanhanget är att det är fråga om en ny lagstiftning. Kommunerna i Sverige kan i detta skede av processen inte vara säkra på hur andra kommuner i Sverige tolkar och tillämpar lagen. Genom aspekten att organisationer i största mån strävar efter att uppnå legitimitet kan det förklaras varför man väljer att tolka lagen försiktigt.

Med anledning av detta resonemang förs man också in på nästa isomorfism som är mimetisk isomorfism. Ur den aspekten kan en ny lagstiftning och där man inte vet hur andra organisationer väljer att tolka denna ses som en osäker situation. Vid osäkra situationer tenderar organisationer att likna varandra genom att en organisation imiterar en annan. I detta fall med frågan gällande resultatutjämningsreserver kan omgivningen på så vis tolkas som osäker då man inte vet hur andra kommuner tänker kring detta. För att en organisation ska uppnå en status som legitim vill man inte handla på ett sätt som skiljer sig alltför mycket från resten. När det gäller detta fall och kommuner så väntar man helt enkelt och ser hur andra kommuner väljer att tillämpa lagstiftningen.

Även normativ isomorfism kan tänkas ge en möjlig förklaring till varför kommuner har ett liknande synsätt, fast i ett framtidsperspektiv. Eftersom processen om resultatutjämningsreserver befinner sig i ett tidigt skede vet vi inte helt säkert vilka riktlinjer för hantering som kommunfullmäktige i olika kommuner kommer att anta eller ens om man kommer att anta några. Mycket av det som har framkommit i denna undersökning har att göra med vad de enskilda ekonomicheferna anser i egenskap av tjänstemän. Det är mycket möjligt att politikerna i vissa kommuner skulle resonera annorlunda och en intressant fråga vore vilken påtaglig påverkan som ekonomicheferna kan ha på politikerna i fråga. Om ekonomicheferna också skulle representera en viss professionalism som i sin tur representerar ett synsätt om hur man bör tolka eller använda sig av något kan det påverka utfallet av hur man tolkar och tillämpar resultatutjämningsreserver.

Slutsats

Ett syfte med lagändringen i kommunallagen avseende resultatutjämningsreserver är att de slutligen ska ha en effekt på samhällsekonomin i stort och inte bara för den enskilda kommunen. De flesta av de kommuner som ingick i mitt urval tolkar lagstiftningen på ett likartat sätt, präglad av en försiktighet. Av de tio utvalda ekonomicheferna i min studie var det endast en som kunde se ett behov av alternativa användningsmöjligheter med resultatutjämningsreserver än vad lagstiftningen egentligen ger utrymme för. Det som skiljer den kommunen från de andra är också att den inte ingick i mitt urval från början utan jag blev rekommenderad av en annan ekonomichef i en annan kommun att höra av mig dit. Det innebär att den här kommunen inte riktigt har samma ekonomiska förutsättningar som de andra då jag utgick från nyckeltalet soliditet inklusive pensionsåtaganden. Denna kommun har en lägre soliditet inklusive pensionsåtaganden de aktuella åren. Resterande kommuner kan i praktiken göra större avsättningar. Resultatet från studien visar att det generellt finns ett intresse hos politikerna i de valda kommunerna att införa resultatutjämningsreserver. Dock skiljer sig troligtvis dessa synpunkter något mot ekonomichefernas. De flesta kommuner kan som sagt göra avsättningar, en del ganska stora dessutom, och skulle på så vis kunna ha en påverkan på samhällsekonomin vid en lågkonjunktur. Dessa kommuner verkar å andra sidan inte ha ett ganska avvaktande förhållningssätt till resultatutjämningsreserver. Då kan det argumenteras för att lagändringen inte kommer få den genomslagskraft man hoppas på. De flesta kommunerna i urvalet har också ganska goda ekonomiska förutsättningar och visar prov på en god ekonomisk hushållning. Vid en hård lågkonjunktur drabbas givetvis också de, men en orsak till det något försiktiga förhållningssättet kan ju vara att man i sämre tider ändå har en god kapacitet att klara konjunktursvängningar relativt bra.

Referenslista

Eriksson-Zetterquist, U.(2009). *Institutionell teori- idéer, moden, förändring*. Uppl. 1:1. Malmö: Liber AB

Brorström, B, Haglund, A & Solli, R. (2005). *Förvaltningsekonomi*. Uppl. 2. Studentlitteratur

Sveriges Kommuner och Landsting (2013). *RUR i praktiken*. Stockholm

Kommunala resultatutjämningsreserver (2011). Stockholm. Finansdepartementet (Regeringens proposition 2011/12:172)

Bryman, A. (2008). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Uppl. 2. Malmö: Liber AB

Fregert, K & Jonung, L. (2010). *Makroekonomi- teori, politik och institutioner*. Uppl. 3. Lund: Studentlitteratur AB

Kommunallag (1991). Stockholm. (SFS 1991:900)

SOU 2011:59. *Spara i goda tider- för en stabil kommunal verksamhet*. Stockholm