



LUND UNIVERSITY

Sammanställd redovisning

En kartläggning av Sveriges kommuners årsredovisningar

Carlsson, Jörgen; Ye Ekström, Shirley Chen; Haraldsson, Mattias; Sandell, Niklas

2016

Document Version:

Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Carlsson, J., Ye Ekström, S. C., Haraldsson, M., & Sandell, N. (2016). *Sammanställd redovisning: En kartläggning av Sveriges kommuners årsredovisningar*. (KEFU skriftserie; Nr 2016:6). KEFU.

Total number of authors:

4

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

JÖRGEN CARLSSON
SHIRLEY CHEN YE EKSTRÖM
MATTIAS HARALDSSON
NIKLAS SANDELL

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

- En kartläggning av Sveriges kommuners årsredovisningar

SKRIFTSERIE 2016:6



INSTITUTET FÖR EKONOMISK FORSKNING
VID LUNDS UNIVERSITET

FÖRORD

Går det att få någon tydlig överblick över kommunens tillgängliga resurser? Givet de utmaningar som kommunsektorn står inför de närmaste åren är detta en fråga som många personer i ledande beslutspositioner har anledning att fundera över. Det som kan konstateras är att många kommuner i syfte att få en överblick har centraliserat beslutfattande som tidigare varit decentraliserat. Andra tar ett tydligare och mer samlat grepp om den övergripande kommunala styrningen för att realisera sina ambitioner på ett mer konsistent sätt. Den sammanställda redovisningen är ytterligare ett sätt att stärka helhetsförståelsen för kommunens ekonomiska ställning och tillstånd.

I en tidigare rapport (2016:1) har de Skånska kommunernas arbete med den sammanställda redovisningen belysts utifrån gällande kommunal redovisningslag och rekommendationer. I denna rapport ges en nationell bild över den sammanställda redovisningens tillstånd. Liksom i den skånska skildringen är den nationella bilden av kommunernas ansträngningar med sammanställd redovisning skakig och i behov av utvecklingsarbete. Onekligen behöver sammanställd redovisning ges en större betydelse om den skall vara ett stöd för den kommunala politiken att göra kloka prioriteringar runt de samlade resurser som kommunen har till sitt förfogande.

Som brukligt svarar författaren ensam för de värderingar och slutsatser som görs i rapporten.

Lund i november
Ulf Ramberg
KEFU

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Kapitel 1 Inledning.....	2
1.1 Syfte.....	3
1.2 Metod.....	3
Kapitel 2 Kommunkoncernerna	5
Kapitel 3 Sammanställd redovisning i sveriges kommuners årsredovisningar	7
3.1 Förvaltningsberättelsen	7
3.2 Resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys	12
3.3 Redovisningsprinciper.....	20
3.4 Tilläggsupplysningar	25
Kapitel 4 Avslutning	34
4.1 Slutsatser	34
4.2 Vägen framåt	36
Referenser.....	37

Sammanfattning

Betydande delar av den kommunala verksamheten bedrivs utanför nämnds- och förvaltningsorganisationen, i bolag, kommunalförbund etc. En stor del av Sveriges kommuners tillgångar, åtaganden och kostnader redovisas därför inte i förvaltningsorganisationen. Av den anledningen är den sammanställda redovisningen, den ”kommunala koncernredovisningen” betydelsefull, för att visa hela kommunens ekonomi, och därmed ekonomiska hushållning.

Trots att det, ur såväl ett medborgarperspektiv som ett styrningsperspektiv, borde vara intressant att visa kommunens samlade tillgångar, skulder och kostnader visar denna studie av Sveriges kommuners årsredovisningar för 2014 att den sammanställda redovisningen tillmäts relativt liten betydelse. Detta visar sig bl.a. genom att den sammanställda redovisningen i förvaltningsberättelsen, och i analysen av kommunernas ekonomi, ges ett begränsat utrymme och en undanskymd plats. Även i årsredovisningarnas mer tekniska delar, där resultat- och balansräkningar presenteras, redovisningsprinciper beskrivs och tilläggsupplysningar lämnas, finns betydande brister.

Studiens sammanfattande slutsats är att förbättrad kvalitet och analys av den sammanställda redovisningen är nödvändig om denna ska kunna användas för ledning och styrning av den kommunala verksamheten.

Kapitel 1

INLEDNING

I KEFU-rapporten *Sammanställd redovisning i förgrunden eller bakgrunden – En kartläggning av skånes kommuners årsredovisningar* (Carlsson, et al., 2016a) redovisas en genomgång av Skånes kommuners årsredovisningar för 2014 med avseende på sammanställd redovisning. I rapporten konstateras att ”koncernperspektivet” inte tillmätts någon väsentlig betydelse i kommunernas årsredovisningar. De kommunala årsredovisningarna innehåller få mål, mått, uppföljningar och analyser avseende den samlade verksamheten. I förvaltningsberättelsen saknas information om hur den samlade verksamheten är organiserad. Det saknas en analys av den samlade verksamhetens utveckling, mål samt av koncernföretagens ekonomiska risker respektive verksamhetsrisker. Presentationen av redovisningsprinciper är många gånger otillräcklig med avseende på omfattning och tydlighet. Kvaliteten på tilläggsupplysningar varierar stort. Det finns också betydande avvikelser från tillämplig normering. En samlad bedömning av kvaliteten på den sammanställda redovisningen i Skånes kommuners årsredovisningar är att den är otillräcklig som underlag för såväl styrning som uppföljning (se även Carlsson et al., 2016b).

Sammanställd redovisning är viktig för att det ska vara möjligt att bedöma om en kommun lever upp till kravet på god ekonomisk hushållning i all kommunal verksamhet, inklusive sådan som bedrivs i bolagssektorn (KL 1991:900 8 kap. 1 §). Möjligheten till uppföljning är viktig, såväl utifrån ett demokratiintresse, ett effektivitetsintresse som ett styrningsintresse (Carlsson & Sandell, 2014b). Ansvarsutkrävande av politiker och tjänstemän på lokal nivå, vars uppdrag är att förvalta medborgarnas resurser, liksom statliga beslut om lokalpolitiska satsningar, stöd och omfördelning, förutsätter ett bra beslutsunderlag. För att kunna bedöma om allmänna resurser förvaltas ändamålsenligt förutsätts en bra bild av den samlade kommunala verksamheten. En sammanställd redovisning av god kvalitet möjliggör effektivitetsjämförelser på en övergripande nivå, oberoende av ”kommunkoncernstruktur” (Tagesson & Grossi, 2012), och är ett verktyg för medborgaren, staten, kommunrevisionen och kommunledningen att utvärdera kommunens resursutnyttjande.

Behovet av sammanställd redovisning accentueras till följd av att en allt större andel av den kommunala servicen bedrivs utanför den kommunala förvaltningen i andra organisationsformer (bolag, kommunalförbund, stiftelser). Detta är en utvecklingstrend som pågår inte bara i Sverige, utan också i många andra länder (Grossi & Newberry, 2009).

I denna studie följer vi upp studien av Skånes kommuners årsredovisningar med en studie av Sveriges kommuners årsredovisningar avseende 2014.

1.1 SYFTE

Syftet med denna studie är att kartlägga Sveriges kommuners sammanställda redovisning: hur den upprättas, vilken information som lämnas samt överensstämmelsen med kommunal redovisningslag 8 kap. 1-2 §§ och rekommendation 8.2 *Sammanställd Redovisning*, från Rådet för kommunal redovisning (RKR), samt övrig relevant kommunal normering.

1.2 METOD

Den redogörelse för praxis som lämnas i denna rapport bygger på en dokumentstudie av Sveriges kommuners årsredovisningar, avseende bokslutet för år 2014. Praxis har dokumenterats utifrån en checklista som mäter:

- Informationsinnehåll i förhållande till normering
- Redovisningsteknik i förhållande till normering
- Övriga uppgifter som en sammanställd redovisning bör innehålla (s.k. best practice)

Metoden att dokumentera praxis genom en checklista är beprövad i både svensk och internationell forskning (Christiaens, 1999; Haraldsson och Tagesson, 2014). Data kvalitetssäkras genom att dokumentationen stickprovskontrolleras av annan person i projektgruppen.

Underlagen till utformningen av checklistan utgörs av RKR 8.2 *Sammanställd redovisning*, RKRs idéskrift *Sammanställd redovisning* (Carlsson & Sandell, 2014b) samt kommunallagen (KL) och den kommunala redovisningslagen (KRL). Samma checklista användes vid dokumentationen av Skånes kommuners årsredovisningar (Carlsson et al, 2016a).

Utöver nämnda områden har vi sökt efter ytterligare information som lämnas i årsredovisningarna, och som berör kommunkoncernen, med syftet att dokumentera informationens relativa betydelse.

Kapitel 2

KOMMUNKONCERNERNA

För att bedöma behovet av sammanställd redovisning är det viktigt att ge en bild av hur stor del av verksamheten som bedrivs utanför den kommunala nämnds- och förvaltningsorganisationen, som av tradition fokuseras i kommuners ekonomiska uppföljning. I tabell 1 ger vi en bild av Sveriges kommuners tillgångar, kostnader och åtaganden, dels för den totala kommunala verksamheten (kolumnerna ”Kommunkoncern” i tabell 1), dels för den kommunala förvaltningen (kolumnerna ”Kommun” i tabell 1).

Tabell 1 Information från resultat- och balansräkningar (mdkr)

	Kommunkoncern 2014	Kommunkoncern 2013	Kommun 2014	Kommun 2013
Verksamhetens intäkter	258	256	123	122
Verksamhetens kostnader (exkl. avskrivn.)	-656	-638	-570	-550
Totala tillgångar	1 194	1 132	813	761
Eget kapital	464	441	371	360
Avsättningar och skulder	730	691	442	401

Sammanställningen visar att Sveriges kommuners redovisade åtaganden (avsättningar och skulder) uppgår till 730 mdkr för 2014. Till de åtaganden som redovisas i förvaltningsorganisationerna, 442 mdkr, tillkommer 288 mdkr. När vi lägger till vad vi lite förenklat kan benämna bolagssektorn (en förenkling till följd av att även andra juridiska personer som kommunalförbund och ekonomiska föreningar ingår i siffrorna) ökar alltså de redovisade avsättningarna och

skulderna med 65 procent. På kostnadssidan tillkommer i de sammanställda redovisningarna 86 mdkr utöver de kostnader som redovisas i förvaltningsorganisationerna. De kommunala kostnaderna är alltså 15 procent högre än vad som framgår enbart av redovisningen av förvaltningsorganisationerna. Slutligen uppgick de kommunala tillgångarnas redovisade värden 2014 till 1 194 mdkr. Av dessa redovisas 813 mdkr i förvaltningsorganisationerna. Kommunernas samlade tillgångar är alltså 47 procent större än de tillgångar som redovisas i förvaltningsorganisationerna. I praktiken kan skillnaderna vara ännu större eftersom denna jämförelse inte tar hänsyn till eventuella koncerninterna poster i förvaltningsorganisationerna relativt bolagssektorn.

Det är alltså betydande värden såväl vad gäller tillgångar, skulder som kostnader som redovisas utanför nämnds- och förvaltningsorganisationerna. För att ge en bild av den samlade kommunala verksamheten är det med andra ord nödvändigt att presentera en sammanställd redovisning av god kvalitet.

Kapitel 3

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING I SVERIGES KOMMUNERS ÅRSREDOVISNINGAR

I detta kapitel redovisas resultatet av genomgången av Sveriges kommuners årsredovisningar för 2014, totalt 285 årsredovisningar (fem kommuners årsredovisningar var inte tillgängliga vid tiden för sammanställning). Kapitlet disponeras så att först redovisas en genomgång av kommunernas förvaltningsberättelser, sedan en genomgång av särskilt intressanta poster i resultat- och balansräkningar och till sist en genomgång av redovisningsprinciper och tilläggsupplysningar.

3.1 FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN

I årsredovisningen ska kommunstyrelsen genom förvaltningsberättelsen ge en översikt och en analys av den samlade kommunala verksamhetens utveckling. Förvaltningsberättelsen ska övergripande ge en bild av vad som har hänt och åstadkommit under året och hur väl detta överensstämmer med uppsatta mål. Huvudsyftet med förvaltningsberättelsen är att ge kommuninvånarna och andra intressenter relevant information som gör det möjligt att utvärdera utfall och prestationer samt det politiska ledarskapet.

Utmaningen för kommunstyrelsen och tjänstemannaorganisationen vid sammanställning och analys av verksamheten i förvaltningsberättelsen är att den samlade kommunala verksamheten utförs av den kommunala förvaltningsorganisationen med dess politiska nämnder, men också av kommunalt hel- eller delägda bolag med egna styrelser, kommunalförbund som drivs tillsammans med andra kommuner, stiftelser, privata entreprenörer och andra samarbetsorganisationer. För att skapa en grundläggande kvalitet i förvaltningsberättelsen finns det därför i lag och normering reglerat vad den ska innehålla (KRL 4 kap. 1-5 §§). Annan avrapportering från t.ex. bolag och nämnder till fullmäktige är viktig ur ett ansvarsperspektiv, men hur den ska ske är inte lagreglerad.

3.1.1 GEMENSAM FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE OCH DEN SAMLADE VERKSAMHETEN

För att det ska vara enkelt att hitta den information som lagen kräver är det viktigt att förvaltningsberättelsen är tydligt avgränsad i årsredovisningen. De flesta kommuner (86 %) har en avgränsad förvaltningsberättelse. Det innebär dock att det är nästan 40 kommuner som inte har en tydligt avgränsad förvaltningsberättelse.

För att säkerställa att kommunernas intressenter får en helhetsbild över ekonomisk utveckling, utfall och prestationer finns det ett lagstadgat krav på en gemensam förvaltningsberättelse för den samlade verksamheten (KRL 8 kap. 1 §; RKR 8.2). Vår undersökning visar att 84 procent av kommunerna har en gemensam förvaltningsberättelse. Det finns dock inte någon linje i hur kommunerna bygger upp sina förvaltningsberättelser och när det gäller den sammanställda redovisningen lägger man i flertalet årsredovisningar 'pliktskyldigt' på den sammanställda redovisningen efter en genomgång av kommunens ekonomi (dvs. nämnds- och förvaltningsorganisationen). Vidare är det vanligt att uppgifter som ska finnas i förvaltningsberättelsen återfinns på annan plats i årsredovisningen. Få kommuner gör en ansats till att anlägga ett koncernperspektiv på den finansiella analysen i förvaltningsberättelsen. Det innebär att det är få kommuner som börjar med att redovisa koncernresultatet med tillhörande nyckeltal och därefter fördjupar sig i de olika delarna. En slutsats som kan dras är att även om flertalet kommuner har en gemensam förvaltningsberättelse så är det få, om ens någon kommun, som kan sägas lämna en integrerad förvaltningsberättelse.

För att få en bild av hur produktion och styrning av den samlade kommunala verksamheten är organiserad normeras i RKR 8.2 att förvaltningsberättelsen ska innehålla en redogörelse över de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten. Vad som ska framgå är koncernföretag med bestämmande respektive betydande inflytande, uppdragsföretag av typen andra samägda företag samt kommunala entreprenader.

Tabell 2 Beskrivning av den samlade kommunala verksamheten (RKR 8.2)

	Ja		Nej	
Framgår det vilka som är koncernföretagen?	273	96 %	12	4 %
Framgår det vilka som är samägda företag utan betydande inflytande?	60	21 %	225	79 %
Framgår det vilka som är de kommunala entreprenaderna?	20	7 %	265	93 %

Av tabell 2 framgår att nästan alla kommuner (96 %) anger vilka som är koncernföretagen. Det är betydligt färre (21 %) som anger vilka som är de samägda företagen utan betydande inflytande. Det kan naturligtvis vara så att det beror på att kommunen inte har några sådana samägda företag. Dock är många kommuner delägare i samägda bolag inom t.ex. vatten- och avfallssektorerna eller i organisationer såsom Kommuninvest ekonomisk förening, vilket torde innebära att en majoritet av kommunerna har dylika samägda företag. Likaså har sannolikt alla kommuner betydande volymer som är utlagda på externa uppdragsföretag, men det är endast 7 % av alla kommuner som beskriver vilka uppdragsföretag som bidrar till den kommunala servicen.

3.1.2 ÖVERSIKT ÖVER UTVECKLINGEN AV DEN SAMLADE VERKSAMHETEN

Utöver att den samlade verksamheten ska beskrivas så ska den också avrapporteras. Det är i stort sett samma krav på vilken information förvaltningsberättelsen ska innehålla avseende den samlade kommunala verksamheten som för kommunens förvaltningsorganisation, med undantag från sjukfrånvaro (KRL 8 kap. 1 §; RKR 8.2). För att belysa efterlevnaden av denna normering har de 20 största kommunerna (räknat utifrån antalet invånare) bedömts, med följande resultat.

Tabell 3 Innehåll i förvaltningsberättelsen Sveriges 20 största kommuner (KRL 8 kap. 1 §)

	Ja		Nej	
Viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin	13	65 %	7	35 %
Händelser av väsentlig betydelse	15	75 %	5	25 %
Den samlade verksamhetens förväntade utveckling	4	20 %	16	80 %
Väsentliga personalförhållanden	4	20 %	16	80 %
Sjukfrånvaro (ej lagkrav)	0	0 %	20	100 %
Andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten	13	65 %	7	35 %

Avseende *viktiga förhållanden* har de flesta större kommuner (13 av 20) en genomgång av vad som händer i omvärlden, med någon form av allmän konsekvensanalys i förhållande till kommunkoncernen. Ett angränsande område är *händelser av väsentlig betydelse* som handlar om identifiering av de viktigaste händelserna som påverkat resultat och finansiell ställning. Det kan handla om

ingångna avtal, större investeringar, förändringar i kommunkoncernen, osäkerheter kring värdering av tillgångar och skulder m.m. Även här har majoriteten av Sveriges 20 största kommuner (15 st) dylik information i sin förvaltningsberättelse. Anledningen till att en så stor andel av kommunerna får 'en poäng' på dessa två områden är att många olika sorters information kan klassificeras som "viktiga förhållanden" eller "händelse av väsentlig betydelse". Utfallet kan således inte tolkas som att kommunerna har väl utvecklade analyser på dessa två områden.

Få av de största kommunerna gör en samlad framtidsanalys för kommunkoncernen (*förväntad utveckling*). De fyra kommuner som har noterat *väsentliga personalförhållanden* har gjort det genom att ange antalet anställda i kommunkoncernen.

Flertalet av de 20 största kommunerna (13 av 20) har någon information som kan klassificeras som information *av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten*. Denna information handlar vanligen om hur man arbetar med intern kontroll inom koncernen. Det är däremot ovanligt att den handlar om mål på koncernnivå alternativt uppföljning av ägardirektiv.

3.1.3 MÅL OCH MÅTT FÖR KOMMUNKONCERNEN

Kommunen ska enligt kommunallagen (KL 8 kap. 1 § och 5 §) ha god ekonomisk hushållning i sin verksamhet, vilket ska följas upp i förvaltningsberättelsen (KRL 4 kap. 5 §; RKR 8.2). För att få en styrning av helheten kan det vara betydelsefullt att arbeta med budget och mål på sammanställd nivå. Det är mycket få av de undersökta kommunerna (7 %) som har en koncernbudget och endast 8 % följer upp någon form av mål och/eller riktlinjer i förvaltningsberättelsen. Det som också saknas är uppföljning av syften, mål, ägardirektiv och andra direktiv som riktas till kommunens bolag och kommunalförbund. Dessa skulle kunna följas upp och analyseras på samma sätt som nämndernas prestationer i förvaltningsberättelsen.

För att ytterligare belysa och analysera kommunkoncernen kan nyckeltal vara ett hjälpmedel. Majoriteten av kommunerna (84 %) redovisar någon form av finansiella mått avseende den sammanställda nivån i sin förvaltningsberättelse, en andel som sjunker till 17 procent när det gäller att använda icke-finansiella mått. Den kommun som redovisar flest mått på sammanställd nivå lämnar 18 olika mått. I snitt lämnas 4 till 5 mått.

Det absolut vanligaste måttet som redovisas är det sammanställda resultatet. Av tabell 4 framgår att 84 procent av kommunerna belyser resultatet i sin förvaltningsberättelse. Därefter följer soliditet (62 %), skuldsättning (51 %), investeringsvolym (39 %) och likviditet (31 %). Måtten som används på koncernnivå är således koncentrerade till finansiell stabilitet och finansiering av investeringar.

Tabell 4 De fem vanligaste måtten avseende koncernen hos sveriges kommuner

Mått	Antal kommuner	Andel av kommuner
Årets resultat, resultat efter finansiella poster	240	84 %
Soliditet	176	62 %
Skulder	145	51 %
Investeringar	111	39 %
Likviditet	87	31 %

3.1.4 ANALYS AV EKONOMI OCH RISKER HOS KONCERNFÖRETAGEN

Utöver den övergripande analysen ska det också lämnas särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet avseende de enskilda koncernföretagen. Enligt lag (KRL 8 kap. 1 §) och normering (RKR 8.2) ska det ske genom analys av ekonomi och risker hos koncernföretagen. I normeringen (RKR 8.2) anges att detta ska ske genom s.k. särskilda upplysningar, vilka framgår av tabell 5.

Tabell 5 Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet (RKR 8.2)

	Ja		Nej	
Görs en analys av enheternas/koncernföretagens ekonomiska ställning och utveckling?	246	86 %	39	14 %
Lämnas en redogörelse för koncernföretagens affärs-/marknadsrisker?	3	1 %	282	99 %
Lämnas en redogörelse för koncernföretagens finansiella risker?	16	6 %	269	94 %

I studien har nästan alla kommuner (86 %) ansetts ha en analys av ekonomin hos koncernföretagen. Detta är en generös tolkning då det har räckt med att man angett årets resultat för koncernenheterna för att kriteriet ska anses vara uppfyllt. Det finns alltså potential att utveckla analysen av resultat och finansiell ställning i alla årsredovisningar.

Det går också att konstatera att riskanalyserna är i stort sett helt frånvarande. Endast tre kommuner beskriver marknadsrisker och 16 kommuner beskriver finansiella risker för de olika företagen.

Enligt RKR 8.2 ska de särskilda upplysningarna också ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i koncernföretagen. Utfallet av genomgången visas i tabell 6.

Tabell 6 Särskilda upplysningar om koncerninterna förhållanden (RKR 8.2)

	Ja		Nej	
Ägartillskott	76	27%	209	73%
Koncernbidrag	66	23%	219	77%
Utdelning	76	27%	209	73%
Koncerninterna intäkter och kostnader	100	35%	184	65%
Fordringar och skulder	78	27%	207	73%
Räntor och borgensavgifter	61	21%	224	79%
Borgen	222	78%	63	22%

Vi går inte igenom alla informationspunkter som ska framgå, utan som tabell 6 indikerar är det med undantag för borgensåtaganden låga andelar som redovisar koncerninterna förhållanden såsom intäkter, kostnader, skulder och fordringar samt tillskott, bidrag och utdelning. Andelarna ligger mellan 20 och 35 procent.

Studien visar tydligt att när det kommer till att belysa risker och ekonomiska relationer inom den samlade verksamheten så finns det betydande brister i informationen i förhållande till vad normeringen kräver.

3.2 RESULTATRÄKNING, BALANSRÄKNING OCH KASSAFLÖDESANALYS

I detta avsnitt redovisas först hur resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys avseende sammanställd redovisning presenteras i årsredovisningarna. Därefter granskas ett antal resultat- och balansräkningsposter som är särskilt intressanta relativt regelverket för sammanställd redovisning.

3.2.1 PRESENTATION I ÅRSREDOVISNINGEN

Av granskade kommuner lämnar 278 (98 %) sammanställd resultaträkning och balansräkning i sin årsredovisning (KRL 8:2, RKR 8.2, se tabell 7). Att sammanställd redovisning alls inte lämnas motiveras normalt med att den verksamhet som bedrivs utanför förvaltningsorganisationen inte är väsentlig. Salems kommun, som inte upprättar sammanställd redovisning, skriver i sina redovisningsprinciper:

Kommunen har inte 20 % ägarandel eller väsentligt inflytande i något bolag eller kommunalförbund och därmed upprättas inte sammanställd redovisning.
(Salems kommun, s. 145)

Salems kommun har dock bland annat ett ägande på nästan 17 procent i Sydvästra Storstockholmsregionens VA-verksaktiebolag (SYVAB). Det är tveksamt att utelämna ett sådant bolag från den sammanställda redovisningen med hänvisning till en strikt gräns på 20 procent. En bedömning måste istället göras utifrån hur väsentlig den verksamhet som bedrivs i bolaget är för den samlade kommunala ekonomin. På detta område är dock nuvarande regler i RKR 8:2 otydliga.

Något färre kommuner, än de som lämnar sammanställd resultat- och balansräkning, lämnar sammanställd kassaflödesanalys, 265 (93 %).

I nästan samtliga kommuner som lämnat sammanställda rapporter sker också jämförelse med föregående år (RKR 8.2). En sammanställning görs i tabell 7.

Tabell 7 Sammanställd resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys

	Ja		Nej	
Lämnas sammanställd resultaträkning	278	98 %	7	2 %
Lämnas sammanställd balansräkning	278	98 %	7	2 %
Lämnas sammanställd kassaflödesanalys	265	93 %	20	7 %
Finns jämförelseår till sammanställd resultaträkning	277	97 %	8	3 %
Finns jämförelseår till sammanställd balansräkning	278	98 %	7	2 %
Finns jämförelseår till sammanställd kassaflödesanalys	261	92 %	24	8 %

En överblick över andra presentationsområden ges av tabell 8. Generellt lämnas tilläggsupplysningar till sammanställd resultaträkning (90 %), balansräkning (91

%) och kassaflödesanalys (72 %). Av de som lämnar sammanställd resultaträkning och balansräkningen redovisar 92 respektive 94 procent tilläggsupplysningar. Siffran är något lägre för kassaflödesanalys, 77 procent.

Tabell 8 Presentationsuppgifter i årsredovisningen

	Ja		Nej	
Finns noter till den sammanställda resultaträkningen (RKR 8.2)	257	90 %	28	10 %
Finns noter till den sammanställda balansräkningen (RKR 8.2)	260	91 %	25	9 %
Finns noter till den sammanställda kassaflödesanalysen	203	72 %	82	28 %
Ställs den sammanställda resultaträkningen upp jämte (bredvid) kommunens (RKR 8.2)	246	86 %	39	14 %
Ställs den sammanställda balansräkningen upp jämte (bredvid) kommunens (RKR 8.2)	245	86 %	40	14 %
Ställs den sammanställda kassaflödesanalysen upp jämte (bredvid) kommunens (RKR 8.2)	235	82 %	50	18 %
Ställs de sammanställda noterna upp jämte (bredvid) kommunens	200	70 %	85	30 %
Används samma räkenskapsschema för kommunkoncernen som för kommunen (RKR 8.2)	242	85 %	43	15 %

Den sammanställda resultaträkningen och balansräkningen ställs normalt upp jämte kommunens, dvs. bredvid kommunens, resultaträkning och balansräkning (RKR 8.2). För resultaträkningen görs detta i 246 kommuner, dvs. i 88 procent av de fall sammanställd resultaträkning redovisas i årsredovisningen. Det förekommer alltså i 32 fall att den sammanställda resultaträkningen lämnas separerad från kommunens. Av de större kommunerna väljer Göteborgs stad och Helsingborgs Stad att inte redovisa den sammanställda redovisningen jämte kommunens.

När sammanställd redovisning presenteras separerat från kommunens, eller inte alls, leder det ofta till att använda räkenskapsscheman inte är identiska (oftast är dock skillnaderna små). De skillnader som förekommer beror i första hand på att två eller flera rader i kommunens redovisning dras samman till en rad i den sammanställda redovisningen. Det finns också exempel på att nya rader infogas i den sammanställda redovisningen (där något belopp inte finns i kommunens) samt

att raderna presenteras i annan ordning eller har fått en något annorlunda beteckning i den sammanställda redovisningen.

3.2.2 SÄRSKILDA POSTER I RESULTATRÄKNING OCH BALANSRÄKNING

I detta avsnitt tar vi upp poster i resultaträkning och balansräkning som är särskilt intressanta vid en studie av sammanställd redovisning: goodwill, andelar i intresseföretag, minoritetsintressen, obeskattade reserver, avskrivningar på goodwill och resultat från andelar i intresseföretag.

Goodwillposten har vi valt att granska eftersom hantering av goodwill är en omdebatterad fråga (Carlsson & Sandell, 2014a). Andra poster som vi har granskat särskilt är andelar respektive resultat från andelar i intresseföretag samt minoritetsintressen. Skälet är att dessa poster principiellt inte kan finnas i en sammanställd redovisning eftersom samtliga företag som tas med ska konsolideras proportionellt (med klyvningsmetoden). Eftersom den sammanställda redovisningen i flera fall bygger på en underkoncernredovisning, som upprättas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd, riskerar dock dessa poster att föras in i den sammanställda redovisningen (Carlsson & Sandell, 2014b). I underkoncernredovisningen tillämpas kapitalandelsmetoden för intresseföretag och fullkonsolidering för dotterföretag (vilket medför minoritetsandelar om ägandet understiger 100 %).

Slutligen har vi granskat att obeskattade reserver inte redovisas i den sammanställda redovisningen. Om det finns obeskattade reserver i något av de kommunägda bolagen ska de fördelas mellan eget kapital och uppskjuten skatteskuld i den sammanställda redovisningen.

Information om insamlad data avseende dessa poster presenteras i tabell 9.

Tabell 9 Information från balansräkningar och resultaträkningar (mkr)

	Kommunkoncern 2014 (mkr)	Kommunkoncern 2013 (mkr)	Antal kommuner (antal 2014)
<i>Balansräkning</i>			
Goodwill	195	646	15
Andelar i intresseföretag	5 170	1 002	3
Minoritetsintresse	1 034	1 003	21
Obeskattade reserver	2	2	2
<i>Resultaträkning</i>			
Avskrivningar på goodwill	-70	n.a.	6
Minoritetsintresse	46	65	11
Resultat från andelar i intresseföretag	144	114	4

Goodwill

Redovisad goodwill i Sveriges kommuner uppgår 2014 till 195 mkr (646 mkr för 2013). Posten, som är relativt obetydlig, har krymp avsevärt mellan 2013 och 2014. Goodwill redovisas i 15 kommuner. Störst goodwillbelopp redovisas i Göteborgs stad, 72 mkr, följt av Piteå kommun, 34 mkr och Linköpings kommun, 29 mkr. Sammantaget uppgår goodwill till 6 (18) procent av immateriella tillgångar och till 0,02 (0,05) procent av totala tillgångar. Noterbart är att det redovisas goodwillposter i 15 kommuner, men avskrivningar i endast sex. Det finns dock en stor osäkerhet i siffrorna. Goodwillposter kan dölja sig ospecificerade i immateriella tillgångar och avskrivningar på goodwill är ofta svåra att utläsa, inte minst för jämförelseåret. Av den anledningen har vi inte skrivit ut avskrivningsbelopp för 2013 i tabell 9. Även uppgiften för 2014 är behäftad med stor osäkerhet. Ett exempel hämtas från Solna Stad:

Koncernresultatet för 2013 – 2014 har påverkats negativt av de ändrade redovisningsreglerna (K3) gällande goodwillavskrivningar. Resultat för 2013 påverkades negativt med 533,1 mkr och resultatet 2014 med 94,1. (Solna Stad, s. 56)

Beloppen går inte att utläsa i resultaträkning, balansräkning eller noter, varför varken goodwillpost eller avskrivning på goodwill inkluderas i tabell 9. Det förefaller med andra ord finnas ett visst mörkertal vars storlek är svårbedömd.

För att studera goodwillpostens förändring tar vi utgångspunkt i föregående år. Störst av de identifierade goodwillposterna 2013 redovisas i Huddinge kommun, 177,9 mkr, Skellefteå kommun 139 mkr, Helsingborgs stad 62 mkr, Bromölla kommun 44 mkr och Linköping kommun 38 mkr.

I Huddinge kommun framgår det av noten till immateriella tillgångar att goodwill vid årets början uppgick till 177,9 mkr och vid årets slut till 0 mkr. Avskrivningar av immateriella tillgångar uppgår till -0,3 mkr och nedskrivningar till 0 mkr. I noten till immateriella tillgångar finns dock en post ”övriga förändringar” som motsvarar minskningen. Vad minskningen består av förklaras inte, trots att den motsvarar 4 procent av eget kapital. Möjligen har den inte redovisats i årets resultat. Förändringen av eget kapital i kommunkoncernen förklaras dock inte.

I Skellefteå kommun har goodwill minskat under året med 136 mkr, från 139 mkr (varav 138 mkr avsåg Skellefteå Kraft AB) till 3 mkr vid årets slut. Huruvida posten döljer sig i kommunkoncernens avskrivningar, som redovisas som en klumpsumma, framgår inte. Förändringen, motsvarande 1,7 procent av eget kapital, förklaras inte heller i noten till immateriella tillgångar.

I Helsingborgs stad redovisas avskrivningar på goodwill till 13 mkr, motsvarande 2 procent av samtliga avskrivningar i kommunen. Totalt minskar goodwillposten i Helsingborgs stad med 57 mkr mellan 2013 och 2014. Vad som förklarar förändringen, utöver årets avskrivning, framgår inte.

I Bromölla minskar goodwillposten med 34 mkr. Denna förändring förklaras inte i noterna till resultat- och balansräkning. Däremot skriver man i avsnittet ”Sammanställd redovisning” som föregår räkenskapsavsnittet att:

Det egna kapitalet har därutöver minskat ytterligare med 28,2 mkr till följd av ändrade redovisningsprinciper för Goodwill. (Bromölla kommun, s. 55)

Vilken förändringen av redovisningsprinciperna är framgår dock inte. Eftersom konsekvenserna av denna förändring uppgår till 8 procent av eget kapital kan den inte betraktas som oväsentlig.

I Sundbyberg stad redovisas för 2014 avskrivningar på goodwill 22,9 mkr och för 2013 13,1 mkr. För inget av åren finns någon immateriell anläggningstillgång

upptagen i balansräkningen (dvs. inte heller någon goodwillpost). I årsredovisningen skrivs om Norrenergi & miljö AB av vilket Sundbyberg stad äger en tredjedel att:

Koncernresultatet för 2014 har påverkats negativt av ändrade redovisningsregler (K3) gällande goodwillavskrivningar (Sundbyberg Stad, s. 82).

Informationen blir svårtolkad eftersom det inte finns någon goodwill i balansräkningen.

I koncernredovisning enligt Bokföringsnämndens allmänna råd ska goodwill tas upp till sitt fulla belopp, även vid förvärv som understiger 100 procent av ett företag. Det kan principiellt innebära att för stora goodwillposter tas in i den sammanställda redovisningen om underkoncernredovisning används som underlag till den sammanställda redovisningen. Denna genomgång visar dock att goodwillredovisning i Sveriges kommuner sammantaget är oproblematisk, så tillvida att det totala goodwillbeloppet är litet. Även i de kommuner med störst goodwillposter är andelen av totala tillgångar och eget kapital mycket begränsad. För Göteborgs stad 0,09 respektive 0,3 procent och för Piteå kommun 0,6 respektive 1,3 procent.

Vid förvärv inom kommunsektorn finns det skäl att tro att skillnadsbelopp som framkommer i förvärvsanalyser i stor utsträckning kan hänföras till fastigheter och anläggningar. Denna genomgång visar dock att förändringar av goodwillposter är svåra att härleda, vilket pekar på en avstämningsproblematik i de sammanställda redovisningarna. Det finns ett fåtal kommuner med icke oväsentliga goodwillposter där såväl belopp som förändringar är svåra eller omöjliga att förstå.

Andelar i intresseföretag

Kapitalandelsmetoden är principiellt inte möjlig att tillämpa i sammanställd redovisning. Förekomsten av resultat från andelar i intresseföretag i resultaträkningen och andelar i intresseföretag i balansräkningen innebär att avsteg gjorts från RKR 8.2. Samtliga bolag där det finns betydande inflytande ska tas in genom proportionell konsolidering (klyvningsmetod). Andelar i intresseföretag kan då inte uppkomma. Fyra kommuner redovisar sådana andelar som separata poster i resultat- och balansräkningar (i andra kommuner döljs det i andra poster).

Mest flagrant är redovisningen i Stockholms stad som redovisar en andel i intresseföretag som uppgår till 5 016 mkr.

I den sammanställda redovisningen finns samägda företag som inte konsolideras proportionellt utan konsolideras med kapitalandelsmetoden. Avsteget mot att använda proportionell konsolideringsmetod får ingen påverkan på årets resultat. (Stockholms stad, s. 91)

Det anges att tillämpningen av kapitalandelsmetoden inte får någon påverkan på årets resultat. Det är korrekt. Det får inte heller någon påverkan på kommunkoncernens eget kapital. Däremot kan effekten på balansomslutning och nyckeltal såsom soliditet bli betydande. Kapitalandelsmetoden leder generellt till överskattning av mått som soliditet och skuldsättningsgrad jämfört med klyvningsmetoden.

Andelar i intresseföretag i Stockholms stads balansräkning ökade från 836 mkr 2013 till 5 016 mkr 2014. Resultatandelar i intresseföretag redovisades för 2014 till 139 mkr. Vad resten av denna betydande förändring består av är oklart. Notupplysning saknas.

I andra fall är det vanligt att redovisningen av andelar i intresseföretag är otydlig. Poster slås samman och notupplysningar är inte tillräckligt precisa för att det ska vara möjligt att ta ställning till beloppens storlek. Göteborgs stad redovisar andelar i intresseföretag till 99 mkr i balansräkningen, en minskning med 15 mkr. Resultatpåverkan framgår dock inte av resultaträkningen eller av not till denna.

Minoritetsintressen

Proportionell konsolidering innebär att det inte kan förekomma några minoritetsintressen i varken resultaträkning eller balansräkning. Dessa poster uppkommer vid full konsolidering av icke helägda bolag. Att posterna kommer in i den sammanställda redovisningen beror på att underkoncernredovisningar (i vilka full konsolidering tillämpas) tas in i den sammanställda redovisningen utan att justeras. Totalt har vi funnit 21 kommuner som redovisar minoritetsintressen i balansräkningen och 11 i resultaträkningen. Beloppen i balansräkningen uppgår till 1 034 mkr (0,1 % av balansomslutningen).

Störst är beloppen i Västerås kommun (258 mkr, 1,3 % av balansomslutningen), Göteborgs stad (251 mkr, 0,3 % av balansomslutningen), Linköpings kommun (235 mkr, 0,7 % av balansomslutningen) och Östersunds kommun (112 mkr, 0,8 % av balansomslutningen). I Göteborgs stad har minoritetsandelen i

balansräkningen minskat från 267 mkr till 251 mkr, varav endast 9 mkr förklaras av minoritetsandelen i resultaträkningen. I Östersunds kommun minskar minoritetsintressen i balansräkningen från 112,3 mkr till 111,8 mkr. Minoritetens andel i årets resultat är 8,1 mkr vilket borde innebära en ökning av minoritetsintresset i balansräkningen. Resterande delar är förvisso inte väsentliga belopp, men illustrerar en del av den avstämningsproblematik som finns i de sammanställda redovisningar som kommuner lämnar.

Obeskattade reserver

Det är ovanligt att kommuner redovisar obeskattade reserver som enskild post i de sammanställda balansräkningarna. Det sker endast i två kommuner (Vaxholm och Vännäs). Det totala beloppet uppgår till 2 mkr. Åtminstone en kommun redovisar hela beloppet som eget kapital och ytterligare en redovisar den obeskattade reserven som en avsättning i balansräkningen. Även här kan det finnas oidentifierade poster i exempelvis avsättningar och eget kapital, men det förefaller i så fall röra sig om förhållandevis obetydliga belopp.

3.3 REDOVISNINGSPRINCIPER

Ett sätt att få en inblick i hur den sammanställda redovisningen är upprättad är att studera den redovisande kommunens redovisningsprinciper. Dessa ger en bild av hur redovisningen är upprättad. Det finns förvisso inte någon garanti för att denna bild stämmer med tillämpad praktik. Av 285 granskade kommuner berör 238 sammanställd redovisning i sina redovisningsprinciper. I tabell 10 sammanfattas vad som kan utläsas ur årsredovisningarna från Sveriges 20 största kommuner.

Tabell 10 Information om sammanställd redovisning i redovisningsprinciperna

	Ja		Nej	
Berörs sammanställd redovisning i kommunens redovisningsprinciper	20	100 %	0	0 %
Anges att RKR 8.2 Sammanställd redovisning följs	19	95 %	1	5 %
Anges explicit att det finns avvikelser i förhållande till RKR 8.2	2	10 %	18	90 %
Anges något om konsolideringsmetod	17	85 %	3	15 %
Anges att kapitalandelsmetoden tillämpas för intresseföretag	4	20 %	16	80 %

Samtliga av de 20 största svenska kommunerna berör sammanställd redovisning i kommunens redovisningsprinciper. 19 av 20 kommuner anger att RKR 8.2 följs. Detta sker normalt indirekt genom en inledande allmän referens till att redovisningen har upprättats i enlighet med lagen om kommunal redovisning och rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning. Givet en sådan allmän formulering så är det ett rimligt antagande att RKR 8.2 följs om avsteg inte explicit anges i följande text.

17 av 20 kommuner anger något om konsolideringsmetod. Samtliga dessa 17 kommuner anger att förvärvsmetoden tillämpas. Av dessa anger 15 att proportionell konsolidering tillämpas. Fyra kommuner anger att kapitalandelsmetoden tillämpas för intresseföretag.

3.3.1 AVSTEG FRÅN RKR 8.2 I REDOVISNINGSPRINCIPERNA

Som nämnts är det vanliga att man i redovisningsprinciperna tydligt anger att RKR:s rekommendationer tillämpas. Ett exempel på en sådan formulering har vi hämtat från Stockholms stad, som explicit hänvisar till RKR 8.2 *Sammanställd redovisning*.

Den sammanställda redovisningen har upprättats enligt RKR 8.2 (Sammanställd redovisning). (Stockholms stad, s. 91)

Problemet är att en sådan formulering inte är helt sanningsenlig om rekommendationen i något, åtminstone väsentligt, avseende inte efterlevs. Även följande text är hämtad från Stockholms stads redovisningsprinciper (understrykningen har lagts till för att markera väsentliga delar).

Den sammanställda redovisningen har i huvudsak upprättats enligt förvärvsmetoden med proportionell konsolidering, vilket innebär att endast ägda andelar av företagens räkenskapsposter konsolideras samt att de bokförda värdena av andelar i koncernföretagen elimineras mot förvärvad andel av dotterbolagens egna kapital. Därmed ingår i den sammanställda redovisningen enbart den del av dotterbolagens egna kapital som tillkommit efter förvärvet. I de fall det koncernmässiga anskaffningsvärdet för aktierna överstiger det i förvärvsanalysen upptagna värdet av bolagets nettotillgångar, redovisas skillnaden som koncernmässigt övervärde. Om koncernmässiga undervärden uppstått så har dessa redovisats som negativ koncerngoodwill. I den sammanställda redovisningen finns samägda företag som inte konsolideras proportionellt utan konsolideras med kapitalandelsmetoden. Avsteget mot att använda proportionell konsolideringsmetod får ingen påverkan på årets resultat. (Stockholms stad, s. 91)

Förvisso anges att kapitalandelsmetoden tillämpas (vilket är ett avsteg från RKR 8.2) och förvisso anges att avsteg gjorts, dock att avsteget gjorts från proportionell metod. Det framgår inte explicit att detta är ett avsteg från RKR 8.2. Ett rimligt krav, när det finns avvikelser med väsentliga konsekvenser för redovisningens utformning, är att i den allmänna formuleringen skriva att den sammanställda redovisningen upprättats enligt RKR 8.2 med vissa avsteg. Senare i den mer precisa redogörelsen bör avstegen anges med explicit referens till RKR 8.2.

Av Sveriges 20 största kommuner är det endast två som explicit anger avsteg från RKR 8.2. Helsingborgs stad skriver under rubriken ”Avvikelser från redovisningsprinciper” att den sammanställda redovisningen presenteras separerat från kommunens. Där motiveras även avsteget.

Helsingborgs stad har valt att redovisa staden och den sammanställda redovisningen i skilda räkenskapstabeller vilket avviker från Rekommendation 8.2 från Rådet för kommunal redovisning (RKR). Då staden och bolagen styrs efter skilda principer anser vi att detta ger en större tydlighet vid beskrivningen av respektive enhets resultat och ställning. (Helsingborgs stad, s. 121)

Gävle kommun anger under motsvarande rubrik att försäkringsbolaget Kommungaranti Skandinavien Försäkrings AB inte konsoliderats med proportionell metod. Motiv och konsekvenser kunde dock ha förtydligats.

För att ge en mer rättvisande bild redovisas det delägda kommunala försäkringsbolaget Kommungaranti Skandinavien Försäkrings AB utifrån faktiskt ägd substans istället för proportionell ägarandel. (Gävle kommun, s. 80)

Utöver Stockholms kommun finns det flera kommuner som beskriver redovisningsprinciper som avviker från RKR 8.2, utan att avvikelserna anges explicit, dvs. med referens till RKR 8.2. Det gäller framförallt tillämpning av full konsolidering av icke helägda dotterföretag och användning av kapitalandelsmetoden för intresseföretag. Ibland nämns inte något alls om att avsteg gjorts. Västerås stad skriver att proportionell konsolidering tillämpas och att endast ägda andelar av räkenskapsposterna ingår i koncernredovisningen. Samtidigt redovisas minoritetsintressen på 258 mkr i balansräkningen, vilket innebär att icke ägda andelar *de facto* inkluderas i den sammanställda redovisningen.

Den sammanställda redovisningen upprättas enligt förvärvsmetoden med proportionell konsolidering. Med förvärvsmetoden menas att förvärvat eget kapital i kommunala bolag eliminerats, varefter intjänat kapital har räknats in i

koncernens eget kapital. Den proportionella konsolideringen betyder att om de kommunala bolagen ej är helägda inkluderas endast ägda andelar av räkenskapsposterna i koncernredovisningen. (Västerås stad, s. 57)

Linköpings kommun skriver inte något om konsolideringsmetod i sina redovisningsprinciper, men anger att kommunen tillämpar de rekommendationer som ges ut av Rådet för kommunal redovisning. Även Linköpings kommun redovisar betydande minoritetsintressen.

Ett exempel på ett väl formulerat avsteg återfinns i Skellefteå kommuns redovisningsprinciper (förvisso inte en av de 20 största kommunerna). Det framgår explicit att avvikelse skett från RKR 8.2 och även vilken avvikelse som gjorts (huruvida avvikelsen i sig är rimlig är dock en annan fråga).

Alternativ metod har använts för konsolidering av Skellefteå Kraft AB-koncernen och har avvikit från rekommendation 8.2 genom att inte göra justeringar för intresseföretag som konsoliderats enligt kapitalandelsmetoden och för minoritetsintressen som uppstått vid konsolidering av delägda dotterföretag. (Skellefteå kommun, s. 82)

3.3.2 ANDRA NOTERINGAR FRÅN GRANSKNINGEN AV REDOVISNINGSPRINCIPER

I granskningen av samtliga kommuners redovisningsprinciper har sammantaget ett stort antal noteringar gjorts.

När det gäller avgränsningen av kommunkoncernen har 11 av de 20 största kommunerna angett 20 %-iga innehav som en absolut gräns för att ta in ett företag i den sammanställda redovisningen. Ett utdrag från Malmö stads årsredovisning får illustrera:

I den sammanställda redovisningen ska, enligt årsredovisningslagens definition av betydande inflytande, ingå bolag i vilka Malmö stad, direkt eller indirekt, har ett röstetal på minst 20 %. (Malmö stad, s. 105)

Andra överväganden vad gäller innebörden av innehavet förefaller då inte göras. Vid bedömning av vad som utgör betydande inflytande bör även den kommunala särarten beaktas. Det tydligaste exemplet är då verksamhet för vilken kommunen har förvaltningsansvar bedrivs i ett, med ytterligare en eller flera kommuner, gemensamt ägt bolag. I ett sådant fall bör detta bolag tas med i den sammanställda redovisningen oavsett hur låg den procentuella ägarandelen är, förutsatt att åtagandet inte är oväsentligt för den samlade bilden av kommunens kostnader, resultat och ställning (Carlsson & Sandell 2014b).

När det gäller metod för konsolidering är den tydligt angiven i flertalet av de större kommunernas årsredovisningar. En något förvirrande formulering återfinns dock i Umeås redovisningsprinciper som refererar till att den sammanställda redovisningen har upprättats enligt ”godkänd metod”. Vad godkänd metod är och vem som godkänt den kan förbrylla en läsare.

Umeå kommun upprättar sammanställd redovisning enligt godkänd metod som utgår ifrån underkoncerns bokslut. Koncernbolagen följer årsredovisningslagen (ÅRL) samt Bokföringsnämndens allmänna råd. Interna mellanhavanden har eliminerats. (Umeå kommun, s. 116)

En annan notering från genomgången av redovisningsprinciper är att även då sammanställd redovisning berörs i kommuners redovisningsprinciper, innebär det inte nödvändigtvis att några principer faktiskt återges. I något fall ges endast en definition av vad sammanställd redovisning är. Ibland görs referenser till årsredovisningslagen för att definiera intresseföretag (se t.ex. utdraget från Malmö stad ovan), en lag som överhuvudtaget inte är tillämplig för kommunens redovisning, om än för de kommunala bolagen. Ibland framgår endast att förvärvsmetoden tillämpats men inte något om proportionell konsolidering (eller klyvningsmetod). Om kommunen endast har 100%-iga bolagsinnehav är detta dock inte något problem. I vissa fall anges gränsen för konsolidering till 50 %-iga innehav.

Sammantaget kan vi konstatera att sättet att skriva redovisningsprinciper divergerar kraftigt. Det gäller framförallt innehållet i principbeskrivningarna, men också informationens placering i årsredovisningen. Det förekommer att redovisningsprinciper för sammanställd redovisning placeras på annan plats i årsredovisningen än under kommunens redovisningsprinciper, vilket skapar otydlighet.

Något förvånande är att det inte skett en mer långtgående likriktning. Det är vanligt att den som skriver årsredovisningstext sneglar på andra årsredovisningar, i det här fallet andra kommuners årsredovisningar. På gott och ont verkar detta inte ha skett i så stor utsträckning som hade kunnat förväntas. På gott för att kommunerna då i sina redovisningsprinciper möjligen försöker formulera den praktik som faktiskt tillämpas. På ont för att det blir svårt att hitta (när redovisningsprinciper presenteras på andra ställen i årsredovisningen än under just ”Redovisningsprinciper”) eller svårt att få en klar och tydlig bild av hur praktiken ser ut (i de fall formuleringarna är ofullständiga eller otydliga). Den typ

av likriktning som i andra sammanhang ofta sker vid formulering av redovisningsprinciper bär dock med sig risken att det ser bra och välformulerat ut på ytan, men där beskrivna principer inte avspeglar den praktik som tillämpas.

3.4 TILLÄGGSUPPLYSNINGAR

I enlighet med vad som sagts ovan i avsnitt 3.2 ska kommuner lämna tilläggsupplysningar enligt rekommendationen om sammanställd redovisning, RKR 8.2. Detta gäller dels särskilda upplysningar om koncernföretagens ekonomi och verksamhet med syfte att ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i koncernföretagen, dels noter till resultat- och balansräkningens poster. De senare ska redovisas jämte kommunens. Dessutom ska upplysningar lämnas om hur den kommunala koncernen definierats/avgränsats, vilka juridiska personer den består av och eventuella förändringar i koncernens sammansättning under året. I detta avsnitt presenteras en genomgång av de tilläggsupplysningar, i form av noter, som är relaterade till resultat- och balansräkningar samt sådana som kan sägas vara av mer övergripande eller principiell karaktär. En referenspunkt för studien har varit RKR:s skrift ”Utformning av tilläggsuppslyningar 2013 – vägledning och exempel”, författad av Eriksson (2013).

3.4.1 RESULTATRÄKNINGENS NOTER

I resultaträkningen återfinns framförallt tilläggsupplysningar avseende specifikationer av olika intäkts- och kostnadsposter (tabell 11). 241 av de 278 kommuner som lämnar sammanställd redovisning har notupplysningar avseende specifikation av verksamhetens intäkter för koncernen. 37 kommuner saknar upplysningar avseende koncernens intäkter jämte kommunens intäkter.

Tabell 11 Resultaträkningens tilläggsupplysningar

	Ja		Nej		e.t.	
RESULTATRÄKNINGENS NOTER						
Verksamhetens intäkter (specifikation)	241	85 %	37	13 %	7	2 %
Verksamhetens kostnader (specifikation)	242	85 %	36	13 %	7	2 %
Avskrivningar (immateriella, materiella, nedskrivningar)	223	78 %	55	20 %	7	2 %
Skatteintäkter (preliminär, slutavräkning)	207	73 %	71	25 %	7	2 %
Generella statsbidrag och utjämning (specifikation)	202	71 %	76	27 %	7	2 %
Finansiella intäkter (specifikation)	232	82 %	46	16 %	7	2 %
Finansiella kostnader (specifikation)	235	83 %	43	15 %	7	2 %
Bolagens skattekostnader (aktuell och uppskjuten skatt)	61	22 %	214	75 %	10	3 %
Extraordinära poster (specifikation)	21	7 %	48	17 %	216	76 %
Jämförelsestörande poster (specifikation)	168	59 %	53	19 %	64	22 %

Av de 20 största kommunerna är det endast Linköping som saknar upplysningar. De enda posterna i Linköpings resultaträkning som åtföljs av noter är specifikation av avskrivningar och bolagsskatt. Bland de kommuner som inte lämnar tilläggsupplysningar avseende koncernens intäkter återfinns också 15 av de som har valt att lägga den sammanställda redovisningen som separata delar av årsredovisningen.

För de 241 kommuner (85 %) som har tilläggsupplysningar avseende verksamhetens intäkter är variationen stor vad gäller det faktiska innehållet i upplysningarna. Variationen sträcker sig från uppdelning på olika intäktsslag till mindre detaljerade sammanställningar där mycket redovisas som ”övriga” intäkter. I många fall är specifikationen bara genomförd för kommundelen medan koncernens intäkter anges som ett belopp utan uppdelning. I ett fall består tilläggsupplysningen av en text enligt följande:

Verksamhetens intäkter och kostnader följer ur bolagens redovisningar med justeringar för sammanställningen. (Hörby kommun, s. 78)

Vad gäller upplysningar om verksamhetens kostnader är mönstret i stort detsamma som för intäkterna både vad gäller förekomst och kvalitet på upplysningarna.

Upplysningar avseende avskrivningar och nedskrivningar berör främst en specifikation av hur dessa fördelar sig på immateriella och materiella anläggningstillgångar. 223 kommuner (78 %) lämnar denna typ av upplysningar. I en del fall anges specifikation för kommunens avskrivningar men motsvarande saknas för koncernen.

Upplysningar om skatteintäkter ska lämnas i enlighet med RKR 4.2. Principiellt omfattar denna upplysning inte bolagsdelen varför beloppen för kommunen och för den sammanställda redovisningen bör var desamma. Ett skäl till att 71 årsredovisningar saknar upplysningen för den sammanställda redovisningen är att ett antal kommuner valt att inte presentera de finansiella rapporterna jämte varandra. Detsamma gäller för tilläggsupplysningar avseende generella statsbidrag och utjämning.

Specifikation av koncernens finansiella intäkter saknas i 46 årsredovisningar. I några av dessa fall saknas också specifikation av kommunens finansiella intäkter. Mönstret återkommer vad gäller specifikation av koncernens finansiella kostnader där upplysningar saknas i 43 fall. I en årsredovisning består tilläggsupplysningarna avseende koncernens finansiella intäkter och kostnader av en text utan beloppsuppgifter.

Består av räntor på upptagna lån, pensionsskuld samt övriga räntekostnader.
(Klippans kommun, s. 24)

I endast 61 årsredovisningar (22 %) återfinns upplysningar om bolagens skattekostnader. I de fall det endast förekommer aktuell skatt finns naturligtvis inte mycket att specificera. Förekomst av uppskjuten skatt leder emellertid till behov av information om vad som är vad. I Helsingborg lämnas också en upplysning om att årets skatt i koncernen innehåller skatt avseende andelar i intresseföretag. Beloppet 2014 anges till 0 mkr men det är oklart om detta innebär att beloppet avrundats till 0 mkr eller om det inte förekommer någon skatt under 2014 avseende andelar i intresseföretag. Någon förklaring till varför det överhuvudtaget kan förekomma en post relaterad till intresseföretag finns inte. Södertälje har en rad i resultaträkningen som benämns ”Skatt och minoritetsandel” och i balansräkningen har ”Uppskjuten skatt/löneskatt” redovisats på en rad. En viss specifikation sker i not men någon förklaring till begreppsanvändningen kan vi inte finna. I Nacka kommun redovisas tilläggsupplysningar om förändring av både uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld samt om storleken av den aktuella skattekostnaden.

Märkligt nog återfinns ingen post i resultaträkningen med benämning skatt. I flera av de största kommunernas årsredovisningar finns differenser mellan det som anges som uppskjuten skatt i resultaträkningen (eller i not till denna) och den förändring av uppskjuten skatt som kan avläsas i balansräkningarna (eller i noter till dessa). I ett flertal fall återfinns en förändring av uppskjuten skatteskuld (ibland benämnd enligt det äldre begreppet "latent skatteskuld") i balansräkningen utan någon tilläggsupplysning kopplad till årets skattekostnad i resultaträkningen. I några fall är emellertid upplysningarna avseende årets skattekostnad överskådligt presenterade med uppdelning i aktuell- och uppskjuten skatt. Ett exempel är Bromölla kommun.

I 21 kommuner förekommer tilläggsupplysningar på koncernnivå avseende extraordinära poster. Flera kommuner har en rad i resultaträkningen med rubriken "extraordinära poster" eller motsvarande men beloppet uppgår till 0,0 mkr och tilläggsupplysningen innehåller inget annat än samma 0,0 mkr.

I en årsredovisning (Lomma) finner vi en post i resultaträkningen som benämns "extraordinära kostnader, avsättning periodiseringsfond". Det handlar således om en bokslutsdisposition som skapar en obeskattad reserv, vilket, även om beloppet i detta sammanhang är icke-materiellt, inte ska förekomma i den sammanställda redovisningen. Motposten finner vi i tilläggsupplysningarna för "övriga avsättningar", där den också benämns periodiseringsfond. Det är vanligt att raderna för extraordinära intäkter och kostnader finns med i resultaträkningarna, antingen som tomma rader eller med beloppen 0,0. Detta skapar viss osäkerhet eftersom den gängse normen är att använda ett streck (-) för att ange att det inte finns något att rapportera medan 0 tolkas som att ett belopp har avrundats till noll. I kommunernas redovisningar förefaller dock 0 beteckna att belopp saknas.

Tilläggsupplysningar avseende jämförelsestörande poster anges normalt på samma rad som verksamhetens intäkter respektive verksamhetens kostnader. Enligt RKR 3.1 finns utrymme att antingen redovisa jämförelsestörande poster direkt i resultaträkningen i en egen post eller lämna upplysning i not till berörda resultatposter i resultaträkningen. Typiska poster som klassificeras som jämförelsestörande är realisationsresultat vid försäljning av anläggnings-tillgångar, nedskrivningar samt återbetalningar av försäkringspremier.

3.4.2 BALANSRÄKNINGENS NOTER

I balansräkningen återfinns framförallt tilläggsupplysningar avseende anläggningstillgångars förändring och olika former av avsättningar inklusive pensioner.

Tabell 12 Balansräkningens tilläggsupplysningar

	Ja		Nej		e.t.	
BALANSRÄKNINGENS NOTER						
Immateriella anläggningstillgångar (specifikation anläggningsnot)	106	37 %	53	19 %	126	44 %
Materiella anläggningstillgångar (specifikation anläggningsnot)	240	84 %	38	14 %	7	2 %
Finansiella anläggningstillgångar (specifikation)	225	79 %	51	18 %	9	3 %
Bidrag till statlig infrastruktur (specifikation)	39	14 %	36	13 %	210	73 %
Förråd m.m. (specifikation)	147	52 %	124	43 %	14	5 %
Fordringar (specifikation)	229	81 %	49	17 %	7	2 %
Kortfristiga placeringar (specifikation)	106	37 %	152	53 %	27	10 %
Kassa och bank (specifikation)	200	70 %	78	28 %	7	2 %
Eget kapital	235	83 %	43	15 %	7	2 %
Avsättningar för pensioner och liknande (IB, förändring, UB, specifikation)	217	76 %	61	22 %	7	2 %
Bolagens uppskjutna skatter	95	33 %	182	64 %	8	3 %
Övriga avsättningar (IB, förändring, UB, specifikation)	176	62 %	80	28 %	29	10 %
Långfristiga skulder (specifikation, förfallotid etc.)	238	84 %	40	14 %	7	2 %
Kortfristiga skulder (specifikation)	229	81 %	49	17 %	7	2 %
INOM LINJEN:						
Panter och liknande	48	17 %	52	18 %	185	65 %
Pensioner som inte tagits upp som skuld eller avsättning	205	72 %	57	20 %	23	8 %
Övriga ansvarsförbindelser	218	77 %	50	17 %	17	6 %

RKR 11.4 och 12.1 anger att upplysningar bland annat ska lämnas avseende materiella- och immateriella anläggningstillgångars redovisade värden vid årets början, investeringar, avyttringar/utrangeringar, av- och nedskrivningar och redovisat värde vid årets slut. I de flesta fall återfinns tilläggsupplysningar i de fall det är tillämpligt. Kvaliteten varierar dock stort. Vad gäller upplysningar om finansiella anläggningstillgångar finns inget direkt krav från RKR utöver det som behandlas i Rekommendation 20 avseende finansiella tillgångar och finansiella skulder. I 79 procent av kommunerna återfinns ändå någon form av tilläggsupplysning kopplad till finansiella anläggningstillgångar. Det vanliga är att i not lämna en specifikation av de poster som ingår i balansräkningens totala belopp. Perstorp har också en post som benämns ”balanslånepost” på 0,8 mkr som anläggningstillgång, utan närmare förklaring.

Upplysningar relaterade till redovisning av bidrag till statlig infrastruktur enligt RKR 6.2 är främst kopplade till den kommunala förvaltningen men ska naturligtvis i förekommande fall också vara del av den sammanställda redovisningen.

Tilläggsupplysningar kopplade till omsättningstillgångar såsom förråd, fordringar, kortfristiga placeringar och kassa och bank avser främst specifikationer av de i balansräkningen upptagna beloppen. När specifikationer har lämnats för den kommunala verksamheten har i de flesta fall motsvarande tagits med för den sammanställda redovisningen. Bland omsättningstillgångar återfinns ibland också exploateringstillgångar och pensionsmedel som egna rader i balansräkningarna.

Upplysningar avseende eget kapital är främst intressant när skillnaden mellan eget kapital vid årets början och eget kapital vid årets slut består av andra poster än enbart årets resultat. 235 kommuner (83 %) har någon form av tilläggsupplysning relaterad till kommunkoncernens eget kapital. I flera fall anges en post "Övriga justeringar", men det framgår inte vad dessa justeringar avser. Ingående eget kapital har också omräknats med hänvisning till att dotterbolag övergått till att redovisa enligt K3 men någon närmare förklaring till vad denna effekt består av ges i de flesta fall inte. Några undantag finns dock bland de största kommunerna. Borås och Uppsala är exempel på kommuner som presenterar någon form av "brygga" mellan tidigare fastställda resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2013 och de förändringar av redovisade belopp som blivit följden av övergången till K3. I Lunds kommun finner vi en återföring av uppskjuten skatteskuld direkt mot eget kapital samt ett icke oväsentligt belopp avseende valutaomräkningsdifferens och justering av ingående balans pga. övergång till komplett proportionell konsolideringmetod. Utöver benämningarna återfinns mycket lite information om dessa poster i årsredovisningen.

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser är ett område som regleras dels av RKR 2.2 avseende särskild avtalspension och visstidspension, dels av RKR 17.1 avseende värdering och upplysningar om pensionsförpliktelser. Nästan samtliga kommuner (279 st) har upplysningar om pensioner kopplade till de kommunala balansräkningarna. I många fall saknas dock motsvarande upplysningar för den sammanställda redovisningen. I några fall kan det närmast ses som en layoutfråga eftersom kommunens och koncernens pensionsavsättningar är desamma.

Bolagens uppskjutna skatter redovisas ofta som en del av "övriga" avsättningar. Det innebär att man måste läsa tilläggsupplysningarna för att överhuvudtaget upptäcka förekomsten av uppskjuten skatteskuld. I en del fall finns en IB-UB-sammanställning med specifikationer. I andra fall har informationen bara överförts från bolagens årsredovisningar utan att det visas hur förändringen framkommit. Som nämnts ovan angående notupplysningar till årets skattekostnad i resultaträkningarna är det oftast inte möjligt att stämma av förändringar av uppskjuten skatt i balansräkningarna mot årets skatt. Explicita tilläggsupplysningar om uppskjuten skatt förekommer i 95 årsredovisningar (33 %). I Göteborg uppgår uppskjuten skatteskuld till cirka 4 procent av balansomslutningen men tilläggsupplysningar om skatter saknas helt.

I flera kommuner saknas specifikation och IB-UB-sammanställning avseende övriga avsättningar enligt kraven i RKR 10.2. I Båstad kan det diskuteras om det förekommer några poster men under rubriken avsättningar förekommer "Avsättningar för latent skatt" samt "Avsättningar för bidrag till statlig infrastruktur" utan tilläggsupplysningar. Några kommuner (t.ex. Sjöbo och Sundsvall) redovisar en uppskjuten skattefordran som ökar under 2014, men det saknas upplysningar om denna balanspost. I några fall förekommer rubriken avsättningar för skatter, utan att det klart framgår om det är uppskjuten skatt som åsyftas. I Västerås återfinns rubriken "Avsättningar för skatter, koncernen" med underrubrikerna "Avsättning obeskattade reserver" och "Avsättning övriga skatter". Sannolikt är det den uppskjutna skatteskulden som härrör från de i bolagen redovisade obeskattade reserverna som avses men begreppsanvändningen är olycklig.

40 kommuner saknar upplysningar avseende långfristiga skulder för den sammanställda redovisningen. I en del fall är det en effekt av att den separata sammanställda redovisningen innehåller färre tilläggsupplysningar än redovisningen för kommunen. Specifikation av kortfristiga skulder saknas i 49 kommuners sammanställda redovisning.

Upplysningar till poster inom linjen (poster som ska visas i anslutning till balansräkningen utan att räknas in i balansomslutningen) kan avse ställda panter, pensioner som inte tagits upp som skuld eller avsättning samt övriga ansvarsförbindelser. Ställda panter är en ovanlig händelse inom den kommunala sfären medan redovisning av en del av pensionsförpliktelserna inom linjen framförallt är en följd av reglerna för redovisning av pensioner intjänade före

1998 (RKR 17.1). I detta sammanhang avviker Örkelljunga från mängden genom att presentera två alternativa redovisningar. En version är upprättad enligt fullfonderingsmodellen med hela pensionsskulden i balansräkningen och en version är upprättad utifrån blandmodellen med både skuld och ansvarsförbindelse. En del information kring pensionsåtagandena återfinns i förvaltningsberättelsen men tilläggsupplysningar i anslutning till balansräkningen saknas. Eftersom redovisning av pensionsåtaganden som ansvarsförbindelse inte anses vara god redovisningssed inom bolagssektorn förväntas inga tilläggsupplysningar avseende detta i den sammanställda redovisningen utöver det som hänför sig till kommundelen.

I 218 fall återfinns tilläggsupplysningar avseende övriga ansvarsförbindelser. Huvudsakligen avser dessa borgensförbindelser men många andra typer av poster förekommer och oftast med relativt lite upplysningar. Ett flertal kommuner har redovisat åtaganden avseende operationell leasing som ansvarsförbindelse. Andra fenomen som förekommer som "inom-linjen-poster" är "ränteswapar", "Checkräkningskredit" och "Privata medel" utan ytterligare upplysningar.

3.4.3 ÖVRIGA UPPLYSNINGAR

Enligt RKR 13.2 om redovisning av hyres-/leasingavtal ska ett antal upplysningar lämnas avseende både finansiella och operationella leasingavtal. Drygt 40 procent av kommunerna (125 st) lämnar tilläggsupplysningar inom detta område. Enligt rekommendationen ska upplysningar lämnas om redovisat värde per balansdagen för varje tillgångsslag. I t.ex. Trelleborgs årsredovisning framkommer det av noterna för långfristiga och kortfristiga skulder att det finns leasingskulder men i upplysningarna avseende olika tillgångsslag framkommer ingen information om leasade tillgångar. I redovisningsprinciperna fastslås också att leasingavtal från och med 2003 (!) redovisas som långfristig skuld. Nacka kommun särredovisar tydligt i not till maskiner och inventarier vad som avser finansiell leasing. Ofta anges i redovisningsprinciperna att de leasingavtal som finns är av typen operationell leasing och då RKR inte kräver upplysningar så länge som avtalstiden inte överstiger tre år saknas i regel ytterligare information i noterna. I några kommuner är det uppenbart att man haft problem med att ta fram underlag avseende leasingavtal. Svedala kommun uttrycker detta i en kommentar i beskrivningen av tillämpade redovisningsprinciper:

Dock har ej tilläggsupplysningar om årets betalda leasingavgifter samt framtida årliga förfallobelopp kunnat lämnas pga administrativa svårigheter. (Svedala kommun, s. 38)

Enligt RKR 15.1 ska upplysning lämnas om låneutgifter räknats in i anskaffningsvärdet för tillgångar. Merparten av kommunerna har valt den s.k. huvudmetoden som innebär att ränteutgifter inte aktiveras. Helsingborg utgör ett undantag där man anger i redovisningsprinciperna för kommunen att låneutgifter enligt stadens regelverk ska aktiveras vid större investeringar men några upplysningar om faktisk förekomst av detta finns inte.

Vid förekomst av nedskrivningar ska det enligt RKR 19 bl.a. upplysas om belopp, slag av tillgång som berörs, händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen och hur återvinningsvärdet har fastställts. Nedskrivningar förekommer framförallt för mark, byggnader och tekniska anläggningar. 163 kommuner lämnar tilläggsupplysningar om nedskrivningar i den sammanställda redovisningen.

Enligt RKR 20 och 21 ska kommunerna lämna upplysningar om finansiella tillgångar och skulder samt derivat och säkringsredovisning. I en del kommuner nyttjas derivatinstrument såsom ränteswappar och samtliga kommuner har både kortfristiga och långfristiga finansiella skulder. I något fall förekommer också rubriken ”Finansiella tillgångar” men det förefaller vara finansiella anläggningstillgångar som åsyftas. I många kommuner saknas upplysningar om koncernens genomsnittliga ränta, räntebindningstider och förfallotider i en tydlig framställning. Informationen går ofta att finna men kräver då lite detektivarbete. Ibland hänvisas från tilläggsupplysning till annan del av årsredovisningen för information om t.ex. finansiella skulder. Det hela blir då en del av en generell riskanalys. Ett exempel på undantag är Nacka kommun som har en mycket detaljerad not om finansiella instrument och skulder till kreditinstitut. Generellt kan konstateras att begreppen finansiella tillgångar och finansiella skulder såsom de definieras i RKR 20 inte förefaller ha fått genomslag. Redovisningen och upplysningarna tar istället utgångspunkt i indelningen i kort- och långfristiga skulder samt anläggnings- och omsättningstillgångar. Fokus ligger också, ganska naturligt, på upplysningar avseende förfallotider och upplåningsräntor för de långfristiga skulderna.

Kapitel 4

AVSLUTNING

4.1 SLUTSATSER

Bilden som ges av denna genomgång av den sammanställda redovisningen i Sveriges kommuners årsredovisningar för 2014 förstärker den bild som tidigare presenterats i KEFU-rapporten *Sammanställd redovisning i förgrunden eller bakgrunden – En kartläggning av skånes kommuners årsredovisningar* (Carlsson, et al., 2016a). Den sammanställda redovisningen är generellt sett behäftad med stora brister vad gäller presentation, tydlighet, tillämpning av normer och användning för ekonomisk analys.

Den samlade kommunala verksamheten är viktig, då betydande tillgångar, åtaganden och produktion av kommunala tjänster finns utanför den kommunala nämnds- och förvaltningsorganisationen. I flertalet svenska kommuner finns betydande skillnader i tillgångar, skulder och kostnader mellan kommunens förvaltningsekonomi och den sammanställda ekonomin. Trots detta tillmäts, med få undantag, inte ”koncernperspektivet” någon väsentlig betydelse. De kommunala årsredovisningarna innehåller få mål, mått, uppföljningar och analyser som avser den samlade verksamheten.

En anledning kan vara att ’koncernen’ inte är, eller inte upplevs vara, viktig. Många kommuner har dock betydande verksamheter som bedrivs i bolag och är ’delägare’ i många samverkansorganisationer. En alternativ förklaring kan vara att årsredovisningarnas utformning speglar den faktiska styrningen, dvs. att det finns brister och svårigheter i att leda, kontrollera och styra den samlade verksamheten och att det saknas strategier, mål och uppföljning på denna nivå, samt kontroll över bolagssektorn.

Baserat på genomgången av Sveriges kommuners årsredovisningar kan det konstateras att det inte finns någon likartad praxis vare sig avseende var i årsredovisningen uppgifter, uppställningar och analyser för den samlade kommunala verksamheten lämnas eller hur dessa utformas. Beskrivningarna av redovisningsprinciper för den sammanställda redovisningen är generellt inte

tillräckligt omfattande och tydliga. Viktig information om tillämpning och vilka avvägningar och eventuella normavvikelser som gjorts saknas. Det är vidare relativt svårt att både hitta och förstå den information som finns.

Förvaltningsberättelserna är behäftade med brister och kan inte anses leva upp till normeringen. Flertalet kommuner redovisar på en grundläggande nivå vilka de helägda företagen är, något om väsentliga händelser samt koncernresultatet. Däremot saknas övergripande information om hur den samlade verksamheten ser ut och är organiserad (Upplysningskravet i RKR 8.2). Det saknas en översiktlig analys över den samlade verksamhetens utveckling, mål och nyckeltal (Innehållet i förvaltningsberättelsen KRL 8 kap 1 §). Framförallt saknas information om koncernföretagens individuella ekonomiska risker och verksamhetsrisker (KRL 8 kap 1 §; RKR 8.2). Majoriteten av landets kommuner lämnar en sammanställd resultat- och balansräkning, men förekomst, omfattning och kvalitet på tilläggsupplysningar varierar stort. För den sammanställda redovisningen saknas i många fall upplysningar som gör det möjligt att förstå t.ex. förändringar i balansposter under året.

Den sammanställda redovisningen ska säkerställa och bidra till att kommunernas intressenter, ytterst medborgarna, har en tillräcklig insyn i kommunernas samlade ekonomiska ställning och prestationer. Eftersom de svenska kommunerna har en långtgående organisationsfrihet behövs också den sammanställda redovisningen för att kunna bedöma kommunernas relativa ekonomiska stabilitet och effektivitet genom jämförelser. Den samlade verksamheten i förvaltning, lokala bolag och regionala organisationer används också för att hantera både lokala och regionala utmaningar. Den sammanställda redovisningen kan ur detta perspektiv användas för ledning och styrning av hela den kommunala verksamheten. Utifrån vår analys av Sveriges kommuners årsredovisningar för år 2014 gör vi bedömningen att de, generellt sett, inte håller den kvalitet som krävs för att den sammanställda redovisningen ska kunna användas för sina syften. Det saknas riktlinjer, mål, information, nyckeltal, förklaringar och analyser avseende kommunkoncernens utfall och hur detta förhåller sig till de olika delverksamheter som bedrivs. Det finns också betydande avvikelser från normering och det är generellt svårt att förstå den information som finns, även för den som är insatt i normering och redovisningsteknik.

4.2 VÄGEN FRAMÅT

En del av de brister som uppmärksammas i denna studie kan förhållandevis enkelt åtgärdas medan andra kräver mer långtgående förändringar i synen på och hanteringen av den sammanställda redovisningen. Som mindre krävande åtgärder vill vi lyfta fram följande punkter:

- Kvalitetssäkring av avstämningar dels mellan finansiella rapporter (resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys), dels mellan in- och utgående balanser avseende tillgångar, skulder och eget kapital.
- Säkerställande av begreppsanvändningen så att vedertagna begrepp och definitioner används och att problematiska begrepp definieras.
- Översyn av årsredovisningens struktur, avseende på vilket sätt ”kommunkoncernen” beskrivs. Sådan information som enligt lag eller rekommendation ska redovisas i förvaltningsberättelsen ska också återfinnas i en tydligt avgränsad förvaltningsberättelse. Redovisningsprinciper för den sammanställda redovisningen bör beskrivas tillsammans med övriga redovisningsprinciper.
- Avstämning mot normering för att undvika avvikelser. Detta gäller alla delar (förvaltningsberättelse, uppställningar och noter samt redovisningsprinciper).

Den på sikt mer kvalificerade utvecklingsfrågan handlar om nyttan med sammanställd redovisning. För att integrera den samlade kommunala verksamheten i uppföljning och avrapportering krävs, bedömer vi, en mer genomgripande förändring av både struktur och innehåll för rapporteringen. Även om den sammanställda redovisningen idag fångar kommunkoncernens samtliga intäkter, kostnader, tillgångar och skulder så är analysmöjligheterna, i flertalet kommuner, på den sammanställda nivån begränsade. För att verkligen förstå den kommunala verksamheten tror vi på ansatsen att börja med den samlade nivån för att sedan bryta ned den sammanställda redovisningen i mindre beståndsdelar på ett strukturerat vis. Ett sätt att göra detta på är att utgå från hur verksamheterna finansieras: skatt, avgifter och marknad.

REFERENSER

Carlsson, J., Ekström, S., Haraldsson, M. & Sandell, N. (2016a), *Sammanställd redovisning i förgrunden eller bakgrunden - En kartläggning av Skånes kommuners årsredovisningar*, KEFUs skriftserie. Rapport 2016:1.

Carlsson, J., Ekström, S., Haraldsson, M. & Sandell, N. (2016b), Stora brister i sammanställd redovisning, *Kommunal ekonomi*, Nr 3, 29-31.

Carlsson, J. & Sandell, N. (2014a), *Koncernredovisning*, Andra upplagan. Malmö: Liber.

Carlsson, J. & Sandell, N. (2014b), *Sammanställd redovisning*, Rådet för kommunal redovisning.

Christiaens, J. (1999). Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation, *Financial Accountability and Management*, Vol. 15, No. 1, 21–40.

Eriksson, O. (2013), Utformning av tilläggsupplysningar 2013 – vägledning och exempel, Rådet för kommunal redovisning.

Grossi, G. & Newberry, S. (2009). Special issue theme of whole of government financial reporting. International trends. *Public Money & Management*, Vol. 29, No. 4, 209-218.

Haraldsson, M. & Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: the response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10, No. 3, 288-313.

Tagesson, T. & Grossi, G. (2012). The materiality of consolidated financial reporting – an alternative approach to IPSASB. *International Journal of Public Sector Performance Management*, Vol. 2, No. 1, 81-95.

KEFU SKRIFTSERIE 57
ISSN 1102-8483
ISRN KEFU-SKR-57-SE

KEFU
BOX 7080
220 01 LUND
Tel: 046-22 78 20
Fax: 046-222 42 16